

## LA JUSTICIA FISCAL

Sergio MARTÍNEZ ROSASLANDA<sup>1</sup>

### SUMARIO

I. *Introducción.* II. *La justicia fiscal.* III. *La justicia fiscal y el Estado.* IV. *Las relaciones de las partes (los ciudadanos) respecto del todo (el Estado).* V. *Conclusiones.* VI. *Fuentes de información.*

### RESUMEN

La justicia debe reconocerse como una cualidad innata a los seres humanos, por ello se analizará en base a una metodología del autor John Finnis, en el caso concreto de la justicia fiscal en México, comprendiendo no solo la función jurisdiccional propia de los tribunales encargados de impartir justicia fiscal, en primera instancia, como sucede en nuestro medio o a través de los tribunales pertenecientes al Poder Judicial, sino las relaciones entre las partes, es decir, entre administrados y contribuyentes, las relaciones entre estos y el Estado, y entre los propios contribuyentes. En ese sentido, en la justicia fiscal quedan involucrados no solo los entes públicos encargados de crear las leyes fiscales, administrar la cosa pública, sino ante todo, las interacciones de los ciudadanos.

### PALABRAS CLAVE

Justicia. Tribunales Fiscales. Contribuyentes. Estado.

### ABSTRACT

Justice must be recognized as an innate quality to human beings, therefore it will be analyzed based on a methodology of the author John Finnis, in the specific case of tax justice in Mexico, including not only the jurisdictional function of the courts in charge of provide tax justice, in the first instance, as happens in our environment or through the courts belonging to the Judiciary, but the relationships between the parties, between administrated and taxpayers, the relations between them and the State, and between themselves taxpayers. In this sense, fiscal justice involves not only the public entities responsible for creating tax laws, administering public affairs, but above all, the interactions of citizens.

### KEY WORDS

Justice. Tax Courts. Taxpayers. State.

---

<sup>1</sup> Egresado de la Facultad de Derecho por la Universidad Nacional Autónoma de México, Doctor en Derecho con mención honorífica por la Universidad Panamericana, es Magistrado del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, antes Tribunal Fiscal de la Federación, desde el 1° de enero de 1979.

## I. INTRODUCCIÓN

La justicia ha sido definida como el arte de dar a quien lo que le corresponde<sup>2</sup>. Fórmula sencilla en su enunciado, pero sumamente difícil de llevarla a la práctica.

Pero con independencia de las definiciones que de ella se intenten, debe reconocerse como una cualidad innata a los seres humanos la noción de la justicia; v.gr., son frecuentes las expresiones infantiles en el sentido de que tal acción u omisión es “justa” o “injusta”. Es coloquial la expresión de los hijos a sus padres al exclamar ¡no es justo!, papá o mamá, según corresponda. Y deberá reconocerse que tales afirmaciones corresponden invariablemente a la noción de lo justo o injusto, según el caso.

En el momento de escribir estas líneas existe conmoción mundial por los atentados terroristas perpetrados en las ciudades de Nueva York y Washington, en los Estados Unidos, que reciben unánimemente el calificativo de injustos, con lo cual estoy plenamente de acuerdo<sup>3</sup>; pero sin olvidar que han sido igualmente injustas las agresiones que dicho país ha realizado en el resto del mundo. La violencia engendra violencia y de la misma forma la injusticia nos lleva a la injusticia, en una cadena tan insensata como interminable.

En mi microcosmos de la justicia fiscal, he realizado el presente trabajo siguiendo la metodología que me inspiró la obra “Ley natural y derecho naturales” del autor John Finnis, analizando el caso concreto de la justicia fiscal en México.

En dicho concepto queda comprendida no solo la función jurisdiccional propia de los tribunales, ya sea los demonios tribunales administrativos, los cuales en su mayoría se encargan de impartir justicia fiscal, al menos, en primera instancia, como sucede en nuestro medio o a través de los tribunales pertenecientes al Poder Judicial, sino las relaciones entre las partes, es decir, entre los administrados o contribuyentes; las relaciones entre estos y el Estado, y de este con los propios contribuyentes.

En suma, en esta concepción de la justicia fiscal quedan involucrados no solo los entes públicos encargados de crear las leyes fiscales, administrar la cosa pública, sino ante todo, las interacciones de los ciudadanos.

---

<sup>2</sup> Margadant S., Guillermo Floris, *Derecho Romano*, México, Esfinge, 1997, p. 99.

<sup>3</sup> [N. del E.] El derrumbe del World Trade Center se produjo durante los atentados del 11 de septiembre de 2001. Cada una de sus dos torres en Nueva York fue embestida por un avión. La Torre Sur se derrumbó a menos de una hora después de ser atacada, a las 9:59 a.m., y la Torre Norte, embestida a las 8:46, se derrumbó a las 10:28 a.m., horas locales.

## II. LA JUSTICIA FISCAL

### 1. *Elementos de la justicia*

En opinión de John Finnis, el concepto de justicia comprende tres elementos, y es aplicable a todas las situaciones donde estos se encuentren juntos<sup>4</sup>.

El primero podría llamarse la orientación hacia otro. En este sentido, en sentir de este autor, la justicia tiene que ver con las relaciones y tratos de cada uno con otras personas y en esa medida es intersubjetiva o interpersonal.

El segundo elemento en el concepto relevante de la justicia es el deber, lo que le es adecuado o debido (*debitum*) a otro y, como consecuencia, el de aquello a lo que esa persona tiene derecho.

El tercer elemento puede llamarse igualdad. Pero, aún más que en el caso de los otros dos elementos, este debe entenderse en un sentido analógico, es decir, puede estar presente de maneras bastante variadas.

Por su parte, el jurista mexicano Rafael Preciado Hernández<sup>5</sup> nos dice que: "La justicia es el criterio práctico que expresa la armonía e igualdad postuladas por el orden ontológico, en cuanto este se refiera al hombre".

Agrega que en la esfera social, la justicia coordina las acciones entre los hombres y las ordena al bien común, es decir, desempeña una doble función igualitaria y estructurante, de coordinación en el primer caso, y de subordinación e integración en el segundo.

Por lo tanto, desde mi punto de vista, la justicia es el presunto del bien común; y sobre este coincido con Adame Goddard<sup>6</sup>, cuando señala que el bien común es el que causa y orienta la vida social.

### 2. *Justicia general*

Para Finnis<sup>7</sup>, este principio contiene los tres elementos anteriormente enunciados, orientación hacia otro, en referencia a la comunidad o comunidades de las que uno es miembro y a cuyos otros miembros (así como así mismo), uno ayuda a servir al bien común; el deber, en virtud del hecho de que este es una exigencia de la razonabilidad práctica; y la igualdad o proporcionalidad, ya que el primer principio mira al bien común de la comunidad en cuestión, no al bien de algún individuo o grupo desatendiendo el bienestar de los otros; y el principio mira al bien común, que implica una referencia a criterios de conveniencia o adecuación en relación con los aspectos básicos de la plena realización humana, los cuales son pertinentes, sea que se esté o no haciendo una comparación.

---

<sup>4</sup> *Ley natural y derechos naturales*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 2000, pp. 191 y ss.

<sup>5</sup> *Lecciones de Filosofía del Derecho*, México, Jus, 1960, p. 217.

<sup>6</sup> Adame Goddard, Jorge, *Filosofía social para juristas*, México, UNAM-McGraw-Hill, 1998, p.161.

<sup>7</sup> Finnis, John, *op. cit.*, p. 194.

Este autor concluye en el sentido de que la justicia, en cuanto a cualidad del carácter, es en su sentido general siempre una voluntad práctica de favorecer y promover el bien común de las propias comunidades y la teoría de la justicia es, en todas sus partes, la teoría de lo que en líneas generales se requiere para ese bien común.

### 3. *La justicia distributiva*

Para Finnis<sup>8</sup>, la expresión “bien común” asume un significado más concreto mediante un conjunto coordinado de condiciones para el bienestar individual en una comunidad.

En otras palabras, si bien hay problemas de distribución y ventajas, roles y cargos, responsabilidades, impuestos y cargas –en general el acervo común y los inconvenientes de la empresa común, que no sirven al bien común si no son y mientras no son asignados a individuos particulares–, por lo tanto, la teoría de la justicia distributiva delinea la gama de respuestas razonables a estos problemas. En esa medida, existen todos los otros problemas, relacionados también con lo que se requiere para el bienestar individual en la comunidad, que surge en las relaciones y los tratos entre individuos y/o entre grupos, donde el acervo común y lo que se requiere para la empresa común no está directamente en juego. Las respuestas a estos problemas conforman, a juicio del autor en cita, la teoría de la justicia conmutativa.

A juicio de Finnis<sup>9</sup>, una disposición es distributivamente justa, si es una solución razonable de un problema que consista en asignar algún objeto que es esencialmente común, pero que necesita (a favor del bien común) que se asigne a individuos particulares.

Por otra parte, un objeto es común, en el sentido relevante para la justicia distributiva, si no es parte de ninguna persona individual y no ha sido creado por nadie, pero es apto para ser usado en beneficio de cualquiera o de todos, por ejemplo: la energía solar y la luz; el mar, su fondo y su contenido; la tierra y lo que hay en ella; los ríos, el aire y el espacio, etc.

Otra clase de objeto común surge de la voluntad de los individuos de colaborar para mejorar su situación. Verbigracia: un conjunto de individuos puede verse atacado por otros o por desastres de la naturaleza. Ninguno de ellos puede garantizar su seguridad mediante sus propios esfuerzos descoordinados, pero todos pueden salvarse mediante la colaboración. Por lo tanto, los roles, responsabilidades, cargos y cargas, así como los productos respectivos son intrínsecamente comunes.

Luego, el problema de la justicia distributiva es a quien y bajo qué condiciones hacer esta asignación necesaria.

A juicio de este autor, muchísimas empresas comunes son dirigidas mejor si se encargan a individuos determinados con la responsabilidad de resolver los problemas de coor-

---

<sup>8</sup> *Ibidem*, p. 195.

<sup>9</sup> *Ibidem*, p. 196.

dinación que tienen que ser resueltos si la empresa ha de proseguir y que, en caso contrario, solo podrían ser resueltos mediante una unanimidad que en la práctica es imposible de lograr o de conseguir a tiempo.

Algunos de los que ocupan un cargo en empresas comunes (públicas), civiles o militares, tienen responsabilidades claramente definibles y reguladas por reglas que exigen un poco más que su aplicación o administración. Otras responsabilidades no puede cumplirse adecuadamente a menos que al funcionario sobre el que recaen, se le permita ejercer una discrecionalidad amplia e incluso no susceptible de revisión. Tal autoridad discrecional sigue siendo, no obstante, pública; el bien de la empresa común es lo que el funcionario ha de perseguir a conciencia, no su propio beneficio (privado). Un gobierno que designa en cargos públicos a partidarios políticos que no los merecen viola la justicia distributiva, del mismo modo que un magistrado concede autorizaciones con favoritismo.

#### 4. *La justicia conmutativa*

Finnis<sup>10</sup> establece una teoría de la justicia que debe responder al campo de relaciones entre las personas, lo que desemboca en su noción de justicia distributiva, por la cual uno da y pone en práctica soluciones razonables a los diversos problemas que se presentan, pero este propio autor considera conveniente tener un nombre único para la justicia que responda al género de problemas, por lo cual se inclina por el término de justicia conmutativa.

La distinción entre justicia distributiva y conmutativa no es más que una forma de facilitar el análisis, una ayuda para la consideración ordenada de los problemas. Muchas acciones son, a la vez, distributiva y conmutativamente justas o injustas. Considérese el acto del juez al emitir su juicio. La materia de su juicio puede ser una cuestión de justicia distributiva (ya sea que esa cuestión de justicia haya sido apreciada por el legislador, como el las reglas de la sucesión intestada, o que se deje para ser apreciada por el juez, como en el reparto de la obligación de indemnizar los perjuicios cuando hay responsabilidad compartida, o de pagar las costas de un juicio), o también la materia sometida a juicio puede ser una cuestión de justicia conmutativa. Pero, con independencia de que la materia de su acto de juzgar sea un problema de justicia distributiva o conmutativa, el mismo es siempre una cuestión de justicia distributiva. El juez parcial o negligente viola la justicia distributiva por usar un criterio irrelevante (o por usar un criterio relevante de manera impropia) para distribuir los méritos y otorgar sentencia favorable y/o asignar las costas. Ahora bien, podemos considerar el deber del juez solo en cuanto que es un deber de aplicar las formas jurídicas relevantes; bajo este aspecto, el suyo es un deber de justicia conmutativa: la aplicación fiel de la ley es simplemente lo que es adecuado y le es exigido en sus relaciones oficiales con otros.

Un individuo tiene deberes de justicia conmutativa respecto de las autoridades que gobiernan su comunidad (los deberes para con el Estado que son violados, ejemplo: por la

---

<sup>10</sup> *Ibidem*, p. 206.

traición constituyen una compleja amalgama de deberes). El perjuicio y el desacato al tribunal atentan contra la justicia conmutativa en este aspecto como también en otros. El deber general tanto de los funcionarios públicos como de los ciudadanos privados de obedecer las leyes justas (y aun, a veces, las injustas) es un deber de justicia conmutativa.

Finalmente, las personas que desempeñan la autoridad pública tienen deberes de justicia conmutativa respecto de quienes están bajo su autoridad. Un modelo de tributación y de bienestar social puede ser distributivamente justo; su administración legítima y regular es una cuestión de justicia conmutativa debida a todos aquellos que de acuerdo con él tienen derechos, poderes, inmunidades o deberes determinados.

### 5. *La justicia y el Estado*

Hay tres especies de justicia<sup>11</sup> tal como hay tres tipos de relaciones en cualquier “todo”: las relaciones de las partes entre sí mismas, las relaciones del todo respecto de las partes, y las relaciones de las partes respecto del todo. Y de manera semejante hay tres justicias: legal, distributiva y conmutativa. Porque la justicia legal orienta a las partes hacia el todo; la distributiva, el todo hacia las partes, y la conmutativa orienta a las partes entre sí (Tomás de Aquino).

Un representante moderno de la tradición poscayetana lo expone de este modo: hay tres clases de relaciones: la de las partes con el todo, la del todo con las partes, la de una parte con otra. La justicia legal pertenece a la primera clase, pues relaciona a los ciudadanos con el Estado. La justicia distributiva pertenece a la segunda clase, pues relaciona al Estado con los ciudadanos. La justicia conmutativa pertenece a la tercera clase, al relacionar a un ciudadano privado con otro.

Según la opinión de Tomás de Aquino, cualquiera que esté a cargo de una parte del “acervo común” tendrá deberes de justicia distributiva. Según el parecer más nuevo (considerado ahora como tradicional), los deberes de justicia distributiva pertenecen solo al Estado o al “todo” personificado (la comunidad). Conforme dice Tomás de Aquino, el Estado y sus funcionarios tienen deberes de justicia conmutativa para con los súbditos del Estado; el castigo, así, es fundamental aunque no exclusivamente, una cuestión de justicia conmutativa, y colgar a una persona inocente es una negación de la justicia conmutativa. Ahora bien, en la opinión más nueva, la justicia tiene que ver solo con las transacciones privadas. Por lo que comenta Tomás de Aquino, la “justicia legal” es la forma fundamental de toda justicia, la base de todas las obligaciones, distributivas o conmutativas; pues es el deber subyacente de respetar y promover el bien común. Por lo que para la opinión más nueva, la justicia legal es poco más que el deber de lealtad del ciudadano para con el Estado y sus leyes<sup>12</sup>.

---

<sup>11</sup> *Ibidem*, p. 213.

<sup>12</sup> Aquino, Santo Tomás de, *Suma Teológica*, Madrid, Biblioteca de Autores Cristianos, 2014.

## 6. *Un ejemplo de justicia: la justicia fiscal*

Según los postulados de los pensadores anteriormente mencionados, haremos un enfoque de la justicia fiscal, de acuerdo con las relaciones de las partes entre sí mismas; las relaciones del "todo" respecto de las partes; y las relaciones de las partes con relación al "todo".

La justicia fiscal desde el punto de vista de las partes entre sí mismas, nos lleva a sostener que todos los ciudadanos de un país y particularmente los ciudadanos mexicanos tienen la obligación de contribuir para el sostenimiento del gasto público, tal y como lo refiere el Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Pero más allá del principio constitucional que de dicha norma se desprende, los ciudadanos tienen el deber de contribuir, puesto que es la forma no solo aceptable sino conveniente para que el esfuerzo de todos desemboque en el bienestar de todos.

Esto es así, puesto que ningún ciudadano, por rico que fuera, tendría los elementos suficientes para satisfacer por él mismo todas sus necesidades, particularmente aquellas de carácter público, tales como las de seguridad, la impartición de la justicia y en general la prestación de los servicios públicos; por ejemplo, el alumbrado público, la pavimentación de las calles, la creación de carreteras, presas y en general toda aquella obra pública que contribuye al bien común<sup>13</sup>.

Por tanto, el deber de contribuir lleva implícita la idea de auto conservación, pues así como un individuo no puede ni debe vivir aisladamente, sino que atendiendo a su instinto gregario debe vivir en colectividad, al hacerlo debe desprenderse de parte de su riqueza individual en beneficio de la colectividad, puesto que es la única forma de convivir en una coexistencia humana organizada y que persiga como objeto el bien común.

Este deber de contribuir, no debe limitarse al cumplimiento formal de las normas legales que establecen cargas tributarias a los particulares, sino complementarse con la idea plenamente aceptada de que dicha contribución es no solo legal, sino social y humanamente necesaria, pues de otra manera fracasarían todos los intentos individuales tendientes a obtener la satisfacción de necesidades.

Para llegar a la justicia fiscal, desde el punto de vista del papel que corresponde jugar a los ciudadanos entre sí, se requiere que se imbuya desde la infancia la conciencia social, lo que en determinadas religiones y particularmente la católica, de preeminencia en nuestro país, se conoce como solidaridad cristiana. Sin embargo, con independencia de los credos que personalmente se profesen, debe llegarse a la convicción plena de que el pago de las contribuciones es el mínimo esfuerzo que debe realizarse por vivir en sociedad, el cual será recompensado con creces mediante la satisfacción de los servicios públicos, que constituye una forma de denominar al bien común.

---

<sup>13</sup> Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, México, Impresor Camarena y Ramírez, 1946, pp. 43-49. Cfr. Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Buenos Aires, Depalma, 1997, vol. I, pp. 311-315. De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero mexicano*, México, Porrúa, 1985, p. 318.

### III. LA JUSTICIA FISCAL Y EL ESTADO

#### 1. *Las relaciones del "todo" respecto de las partes*

El Estado es la forma jurídica a través de la cual se manifiesta la conjunción de los elementos sociológicos que desembocan en el concepto de nación, a saber territorio, la población y la organización político jurídica<sup>14</sup>.

La noción de Estado a su vez trae aparejada la idea de autoridad, entendida en palabras de Azuela Güitrón<sup>15</sup>, como la facultad normativa y exigible del cumplimiento de las normas de convivencia necesarias para el bien común general y para los bienes comunes parciales de la convivencia humana.

Ahora bien, los Estados modernos han adoptado el principio de separación de poderes<sup>16</sup>, de tal suerte que por lo que toca a la función legislativa esta queda a cargo de los parlamentos o congresos, como sucede en nuestro caso específico, y la ejecución de las leyes correspondiente al Ejecutivo; mientras al Judicial, resolver las controversias.

De acuerdo con lo anterior, tratándose concretamente del Estado mexicano, la creación de las leyes tributarias compete al Congreso de la Unión. Me refiero, desde luego, al ámbito federal. Con la particularidad de que las iniciativas de las leyes tributarias deben presentarse ante la Cámara de Diputados conforme al Artículo 72 constitucional.

Las leyes tributarias, desde el punto de vista formal deben sujetarse a los principios constitucionales que se desprenden del Artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna, lo que redundaría en la responsabilidad social que frente a los ciudadanos mexicanos tiene el Congreso de la Unión, consistente en la creación de leyes constitucionales. Sin embargo, con no poca frecuencia, de manera deliberada o no, el Congreso de la Unión crea normas tributarias inconstitucionales, mismas que no pierden su obligatoriedad; y si bien de acuerdo con el orden jurídico existente en nuestro país, a través del juicio de amparo se puede controvertir la constitucionalidad de las leyes<sup>17</sup>, sin olvidar que de acuerdo al principio de relatividad que rige a dicho juicio, sus sentencias no producen efecto "*erga omnes*"<sup>18</sup>.

El proceder anterior, si bien desemboca en normas tributarias formalmente válidas, al contener implícitamente transgresiones constitucionales, ponen de manifiesto la irresponsabilidad, la negligencia o la ignorancia del Congreso frente a los ciudadanos.

<sup>14</sup> Jellinek, G., *Teoría General del Estado*, México, Compañía Editorial Continental, 1956, pp. 103-108.

<sup>15</sup> Azuela Güitrón, Mariano, *Derecho, sociedad y Estado*, México, Departamento de Derecho, Universidad Iberoamericana, 1991, p. 341.

<sup>16</sup> Montesquieu, Charles Louis de Secondat, *Del Espíritu de las Leyes*, México, Porrúa, 1980, p. 22.

<sup>17</sup> Artículo 114, fracción I de la Ley de Amparo. [N. del E.] Supuesto que actualmente está previsto en el diverso Artículo 107, fracción I, de la Ley de Amparo en vigor, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 2 de abril de 2013.

<sup>18</sup> [N. del E.] A excepción de que se trate, actualmente, de la declaratoria general de inconstitucionalidad, contemplada en el Título Cuarto, Capítulo VI, Artículos 231 a 235, de la Ley de Amparo vigente.

Pero, más allá de los principios constitucionales que deben regir a las normas tributarias, existen otros que si bien no tienen una fuerza formal, ello no impide que deban ser tomados en cuenta. Me refiero, por supuesto, a los principios doctrinarios de las contribuciones, particularmente a los que se desprenden de la obra de Adam Smith, "La Riqueza de las Naciones"<sup>19</sup>.

En el caso concreto de México, al legislar debe tomarse en cuenta la condición socioeconómica de los destinatarios de las normas tributarias. Es decir, las contribuciones que fije el Congreso para el sostenimiento del gasto público deben respetar los principios constitucionales, los doctrinarios y los que se desprendan de la realidad de nuestro país.

En otras palabras, debe vincularse de un lado la necesidad de recursos públicos, para satisfacer el gasto público y, de la otra, la capacidad contributiva de los destinatarios de las normas.

En los últimos días se ha mencionado con insistencia la propuesta del titular del Poder Ejecutivo Federal, en materia fiscal, que básicamente consiste en incrementar la tributación indirecta y disminuir la base gravable de la tributación directa.

En el caso de la tributación indirecta, se ha puesto especial énfasis en el impuesto al valor agregado (IVA), proponiendo una modificación en la base gravable de aquellos productos que actualmente se encuentran gravados a tasa del 0%, con un incremento del 15%<sup>20</sup>; en este supuesto se encuentran, entre otros, los alimentos no industrializados, las medicinas y la prestación de algunos servicios, tales como el pago de colegiaturas, así como la enajenación de bienes, tales como libros.

Cabe mencionar que en la mecánica de la tributación indirecta el contribuyente del impuesto no es el pagador real del mismo, sino lo que la doctrina conoce como el sujeto trasladado, es decir, aquel que sin ser contribuyente se encuentra obligado al pago de la contribución, lo que redundará, por lo demás, en un estado de indefensión casi absoluto, puesto que únicamente la forma de eludir el pago de la contribución es, no consumiendo productos ni recibiendo la prestación de servicios, lo que se vuelve prácticamente imposible, para el desarrollo de una vida normal.

De acuerdo de todo lo anterior, estimo que el Poder Legislativo juega un papel importante en el desarrollo de la justicia fiscal estableciendo normas tributarias que respeten

---

<sup>19</sup> Citado por Flores Zavala, Ernesto, *op.cit.*, pp. 147-161.

<sup>20</sup> [N. del E.] Hoy en día, la tasa general del impuesto de referencia es del 16%, de acuerdo con la reforma efectuada mediante el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de las Leyes del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, y del Ley del Impuesto al Valor Agregado, y del Código Fiscal de la Federación, y del Decreto por el que se establecen las obligaciones que podrán denominarse en Unidades de Inversión; y reforma y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado el 1 de abril de 1995, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 2009, en vigor a partir del 1° de enero de 2010. *Cfr.* Artículo 1° de la Ley del IVA.

los principios constitucionales, doctrinarios y los que se desprenden de la realidad socioeconómica de nuestro país. Es decir, normas tributarias que si bien desde el punto de vista formal sean obligatorias, lo sean igualmente respetuosas de los principios a los que me he referido anteriormente, pues de otra manera se genera no solo una incapacidad real del pago de contribuciones, con el descontento social correspondiente, también ello implica en sí mismo una injusticia fiscal.

Por otra parte, dentro de la estructura de la división de poderes, corresponde al Poder Ejecutivo la administración de la cosa pública y la ejecución de las leyes fiscales; por tanto, dentro de la justicia fiscal también juega un papel importante el referido Poder Ejecutivo.

La función del Ejecutivo, para llevar a cabo la justicia fiscal debe sujetarse a proponer iniciativas de leyes fiscales "justas"; al cumplimiento debido de las disposiciones fiscales evitando, en lo posible, transgredir las normas que regulan su actuación y particularmente aquellas que confieren garantías a los contribuyentes. Esto significa que debe ser un guardián respetuoso, para que todos aquellos que se ubiquen en el supuesto normativo paguen contribuciones y evitando que aquellos que deban hacerlo omitan su pago, y, en su caso, ejercer la facultad sancionadora, pues ello redundaría en una inequidad que desemboca en una injusticia fiscal.

## 2. Los órganos encargados de impartir justicia

En la célebre obra del tratadista alemán Rudolph Stammler, se menciona que las leyes más perfectas no sirven si no se cuenta con los órganos idóneos encargados de impartir la justicia<sup>21</sup>.

En el caso de México, la impartición de la justicia fiscal corresponde, en el ámbito federal, al Tribunal Federal de Justicia Administrativa así como al Poder Judicial Federal.

La justicia fiscal impartida por los tribunales mexicanos se ubica dentro del concepto de justicia legal. Sin embargo, la impartición de la justicia fiscal, para ser "justa", es decir, en una connotación más amplia, debe sobreponerse, por lo que toca al contencioso administrativo al principio de estricto derecho, pero conciliándolo el principio de presunción de legalidad de los actos administrativos, el cual se justifica en la persecución del bien común por parte del "todo", es decir, del Estado<sup>22</sup>.

Por lo que toca al juicio de amparo en materia fiscal, para alcanzar la justicia "justa", debe superarse el principio de relatividad o fórmula Otero.

---

<sup>21</sup> Todas las buenas intenciones del legislador, toda la ordenación justa del Derecho no les sirve de nada a los miembros de la comunidad jurídica si la seguridad de la realización del Derecho no aparece garantizada por tribunales imparciales y competentes. *El juez*, México, Editorial Nacional, 1974, pp. 98 y 99.

<sup>22</sup> Martínez Rosaslanda, Sergio, "Los principios del contencioso administrativo", *Cuarto Congreso Anual, Poza Rica*, México, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, 2001.

En suma, el “todo” (el Estado), en su relación con las partes, para alcanzar la justicia fiscal debe proponer leyes justas, administrar los recursos fiscales, con la finalidad de alcanzar el bien común e impartir justicia “justa”, es decir, más allá de la justicia legal.

#### **IV. LAS RELACIONES DE LAS PARTES (LOS CIUDADANOS) RESPECTO DEL TODO (EL ESTADO)**

De acuerdo con el autor J.T. Delos<sup>23</sup>, “El individuo tiene derecho de ser protegido a la vez contra sus iguales y contra los abusos de poder de los gobernantes y de la policía. Su derecho tiene por correlativo un deber de justicia de la sociedad que encontrará su expresión determinada en el derecho constitucional, el derecho administrativo, los reglamentos y el contencioso administrativo”.

En mi opinión, las relaciones de las partes respecto del “todo”, no son sino el reverso de la moneda de las relaciones que, a la par, el “todo” guarda con relación a las partes. Lo anterior significa que los derechos de las partes son las obligaciones del “todo” y viceversa.

Ahora bien, respecto a las obligaciones de las partes respecto del “todo”, corresponde a estas el cumplimiento de todo tipo de obligaciones fiscales, es decir, en primer lugar la obligación principal de pago, pero sin olvidar las obligaciones formales de hacer y de no hacer, particularísimamente las de tolerar, las cuales se traducen en el deber que tienen los ciudadanos de soportar todos los actos de comprobación de las disposiciones fiscales que realicen las autoridades hacendarias.

En suma, el cumplimiento del cúmulo de las obligaciones fiscales anteriormente referidas conduce a una sana hacienda pública y esta al mismo tiempo, a la satisfacción del bien común.

En la medida que las partes se alejen del cumplimiento de sus obligaciones respecto del “todo”, privan a este de los elementos que le son indispensables para la satisfacción del interés colectivo.

Una obligación adicional de las partes respecto del “todo”, según mi opinión personal, se encuentra referida al ejercicio de los medios de defensa que las leyes confieren a las partes para defenderse del actuar del “todo”. Sobre este punto, las partes tiene el deber de no hacer valer medios de defensa notoriamente frívolos e improcedentes, pues ello implica, por un lado, retardar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, y por otro, distraer la atención de los tribunales en demérito de las causas que ameritan una solución justa, donde existe un verdadero punto litigioso.

---

<sup>23</sup> Citado por Martínez Rosaslanda, Sergio, *El nuevo contencioso administrativo*, México, UNAM, 1970, tesis profesional.

## V. CONCLUSIONES

Primera. La justicia es un concepto abstracto, de difícil definición; pero ello no impide que todos los seres humanos tengan una noción innata de lo justo y de lo injusto.

Segunda. La justicia conduce al bien común y este a la sana coexistencia social organizada.

Tercera. La justicia fiscal es el medio a través del cual la administración financiera del Estado influye en la obtención del bien común.

Cuarta. Las relaciones entre sí de los ciudadanos conducen a la justicia fiscal, las cuales conllevan la obligación de contribuir para el sostenimiento del gasto público, no solo como una obligación constitucional, sino como la plena convicción de que el esfuerzo de todos conduce al beneficio igualmente de todos.

Quinta. Las relaciones de los ciudadanos con el Estado, para conducir al bien común, deben basarse en el respeto de aquellos a todo el régimen legal, con independencia del papel de gendarme que juega este último.

Sexta. Las relaciones del Estado con los ciudadanos desembocan en la justicia fiscal cuando este administra con probidad los ingresos públicos y los utiliza en la prestación de servicios públicos.

Séptima. Para alcanzar la justicia fiscal se requiere de la conjunción de los esfuerzos de las partes entre sí, de las partes con el todo y del todo con las partes.

Octava. La impartición de la justicia fiscal debe ir más allá de la "justicia legal", superando los escollos relativos, para convertirse en una justicia a secas.

## VI. FUENTES DE INFORMACIÓN

- ADAME GODDARD, Jorge, *Filosofía social para juristas*, México, UNAM-McGraw-Hill, 1998.
- AQUINO, Santo Tomás de, *Suma Teológica*, Madrid, Biblioteca de Autores Cristianos, 2014.
- AZUELA GÜITRÓN, Mariano, *Derecho, sociedad y Estado*, México, Departamento de Derecho, Universidad Iberoamericana, 1991.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 1985.
- FINNIS, John, *Ley natural y derechos humanos*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 2000.
- FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, México, Impresor Camarena y Ramírez, 1946.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, Buenos Aires, Depalma, 1997, vol. I.
- JELLINEK, G., *Teoría General del Estado*, México, Compañía Editorial Continental, 1956.
- MARGADANT S., Guillermo Floris, *Derecho Romano*, México, Esfinge, 1997.
- MARTÍNEZ ROSASLANDA, Sergio, "Los principios del contencioso administrativo", *Cuarto Congreso Anual, Poza Rica*, México, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, 2001.
- MARTÍNEZ ROSASLANDA, Sergio, *El nuevo contencioso administrativo*, México, UNAM, 1970, tesis profesional.
- MONTESQUIEU, Charles Louis de Secondat, *Del Espíritu de las Leyes*, México, Porrúa, 1980.
- PRECIADO HERNÁNDEZ, Rafael, *Lecciones de Filosofía del Derecho*, México, Jus, 1960.
- STAMMLER, Rudolph, *El juez*, México, Editorial Nacional, 1974.