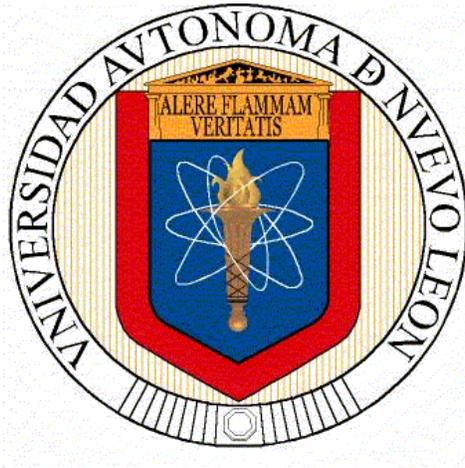


**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN
FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGÍA**



TESIS DOCTORAL

**LA JUSTICIA ADMINISTRATIVA EN MÉXICO COMO RECTORA DE
LA ACTIVIDAD DE LA COMISIÓN NACIONAL DEL AGUA. LOS
ARTÍCULOS 276, 277-B Y 278-A, DE LA LEY FEDERAL DE
DERECHOS VIGENTE, SON ANTINOMIAS DE PRINCIPIOS
CONSTITUCIONALES.**

PRESENTA

HÉCTOR LERMA GONZÁLEZ

PARA OBTENER EL GRADO DE

DOCTOR EN DERECHO

MAYO 2015

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN
FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGÍA
SUBDIRECCIÓN DE POSGRADO



TESIS DOCTORAL

LA JUSTICIA ADMINISTRATIVA EN MÉXICO COMO RECTORA
DE LA ACTIVIDAD DE LA COMISIÓN NACIONAL DEL AGUA.
LOS ARTÍCULOS 276, 277-B Y 278-A, DE LA LEY FEDERAL
DE DERECHOS VIGENTE, SON ANTINOMIAS DE PRINCIPIOS
CONSTITUCIONALES.

QUE PRESENTA

HÉCTOR LERMA GONZÁLEZ

PARA OBTENER EL GRADO DE
DOCTOR EN DERECHO

DIRECTOR DE TESIS

DR. JUAN JOSÉ AGUILAR GARNICA

SAN NICOLAS DE LOS GARZA, NUEVO LEÓN, MAYO 2015

Índice

Introducción.....	6
Parámetros de la Investigación.....	9

CAPÍTULO I.

Génesis y Evolución de la Justicia Administrativa en México.

A.- Génesis de la Justicia Administrativa.....	11
B.- Los Privilegios de la Hacienda Pública.....	17
C.- La Justicia Administrativa vs los Privilegios del Estado.....	21
D.- Justicia Administrativa acorde a los Derechos Fundamentales.....	23
E.- Evolución de la Justicia Administrativa.....	35
F.- Comentarios sobre la Justicia Administrativa internacional.....	49
1. Breves apuntes de la Justicia Administrativa en Colombia.....	50
2. Tópicos de la Justicia Administrativa en Francia.....	54

CAPÍTULO II.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como uno de los Órganos encargados de impartir Justicia Administrativa en México.

A.- Introducción.....	56
B.- Antecedentes Históricos del Tribunal de lo Contencioso Administrativo Federal.....	58
C.- Ley de Justicia Administrativa.....	67
D.- Génesis del Tribunal Fiscal de la Federación.....	71
E.- Evolución del Tribunal Fiscal de la Federación.....	79
F.- Competencia del Tribunal Fiscal de la Federación.....	83
G.- Avances de la Tutela Contenciosa-Administrativa y el Derecho Comparado.....	88
H.- Aspectos Generales del Procedimiento Contencioso Administrativo	

Federal en México.....	92
1. Procedencia del Juicio.....	96
2. Partes en el Juicio.....	99
3. La Demanda.....	101
4. Contestación de la Demanda.....	104
5. Medidas Cautelares.....	105
6. Incidentes.....	106
7. Pruebas.....	108
8. Cierre de la Instrucción.....	110
9. Sentencia.....	111
10. Recursos.....	113
I. El Juicio de Amparo como medio de Control de Legalidad y Constitucionalidad en su Modalidad de Medio Contencioso Administrativo.....	117
1. Amparo Indirecto.....	118
2. Amparo Directo.....	120

CAPÍTULO III.

Las Contribuciones en México.

A.- Preámbulo.....	122
B.- Antecedentes Históricos de las Contribuciones en México.....	124
1. Época Prehispánica.....	124
2. Época Virreinal.....	127
3. Siglo XIX.....	133
4. Imposiciones a partir de 1921.....	136
C.- Principios Constitucionales de las Contribuciones.....	145
D.- Clasificación de las Contribuciones.....	158
1. Impuestos.....	161
2. Contribuciones de Mejoras.....	163
3. Aportaciones de Seguridad Social.....	165
4. Aprovechamientos.....	166
5. Productos.....	167
6. Accesorios de las Contribuciones.....	168

7. Adeudos de Ejercicios Fiscales Anteriores.....	169
E.- Elementos de las Contribuciones.....	169
1. Sujetos de las Contribuciones.....	174
2. Objeto de las Contribuciones.....	178
3. Base de las Contribuciones.....	179
4. Tasa o Tarifa de las Contribuciones.....	180

CAPÍTULO IV.

Los Derechos por el Uso o Aprovechamiento de Bienes Nacionales como Cuerpos Receptores de Descargas de Aguas Residuales, y su Íntima Relación con la Comisión Nacional del Agua.

A.- Preámbulo.....	182
B.- Entrevista Realizada al Director Jurídico Corporativo del Grupo Empresarial GRUMA, S.A.B. DE C.V.	183
C.- Entrevista Realizada al Gerente Ambiental del Grupo Empresarial GRUMA, S.A.B. DE C.V.	186
D.- Derechos.....	188
E.- Principios Constitucionales de los Derechos.....	193
F.- Derechos por el Uso o Aprovechamiento de Bienes del Dominio Público de la Nación.....	194
G.- Descargas de Aguas Residuales en Estados Unidos de América.....	197
H.- Los Derechos y su Relación con la Comisión Nacional del Agua.....	198

CAPÍTULO V.

Los Artículos 276, 277-B y 278-A, de la Ley Federal de Derechos vigente, son Antinómicos de Normas Constitucionales. Propuestas de Solución.

A.- Breve mención de las Antinomias.....	203
B.- Artículos Sujetos a Análisis y su Naturaleza.....	204
C.- Comentarios en Relación a los Artículos 276, 277-B y 278-A, de la Ley Federal de Derechos Vigente, y las Antinomias contenidas en ellos.....	225

1. Artículo 276 de la Ley Federal de Derechos.....	225
2. Artículo 277-B de la Ley Federal de Derechos.....	227
3. Artículo 278-A de la Ley Federal de Derechos.....	228
4. Comentarios finales.....	228
D.- Tesis a Favor de los Conceptos Jurídicos Indeterminados.....	229
E.- PORQUE EL ARTÍCULO 276 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS VIGENTE, ES ANTINOMIA DE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, SEGURIDAD Y CERTEZA JURIDICA.....	233
1. Propuesta.....	251
F.- PORQUE EL ARTÍCULO 276 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS VIGENTE, ES ANTINOMIA DE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, SEGURIDAD Y CERTEZA JURIDICA.....	252
1. Propuesta.....	265
G.- PORQUE EL ARTÍCULO 277-B DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS VIGENTE, ES ANTINOMIA DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.....	266
1. Propuesta.....	280
H.- PORQUE EL ARTÍCULO 278-A DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS VIGENTE, ES ANTINOMIA DE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, SEGURIDAD Y CERTEZA JURIDICA.....	281
1. Propuesta.....	307
Conclusiones.....	309
Bibliografías.....	311

Introducción

La investigación que se desarrolló atiende, principalmente, al requerimiento académico necesario a fin de obtener el grado de Doctor en Derecho en la Facultad de Derecho y Criminología de la Universidad Autónoma de Nuevo León, y además, obedece a la inquietud de profundizar en el campo de la investigación jurídica, esencialmente en el área del Derecho Fiscal y el Derecho Administrativo, en donde consideramos, debe existir una estricta regulación a los actos de la Administración Pública Federal que afecten los derechos fundamentales de los gobernados.

El objetivo de la investigación se dirige a demostrar, con argumentos jurídicos, que los artículos 276, 277-B y 278-A, de la Ley Federal de Derechos vigente, atentan en contra de los elementos esenciales de las contribuciones, mismos que se desprenden de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y que a través de una Justicia Administrativa plena en México, impartida por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se puede obtener la declaratoria de que dichos artículos son lesivos de los derechos fundamentales de los contribuyentes. Aunado a ello, como un objetivo primordial, dentro de la investigación se realizan propuestas a fin de que los numerales en estudio se ajusten a los parámetros constitucionales.

La temática que se aborda resulta de importancia y trascendencia, sobre todo por el impacto que tendría en el ámbito empresarial del País, ya que en la actualidad, los principales grupos multinacionales que tienen presencia en México, tales como Gruma, Cemex, Femsa, Bimbo, entre otros, han tenido criterios legales opuestos a los de la Comisión Nacional del Agua, respecto de la aplicación de los artículos 276, 277-B y 278-A, de la Ley Federal de Derechos vigente, en relación a la forma y términos en que deben ser determinados los Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes nacionales como cuerpos receptores de descargas de aguas residuales.

En ese sentido, adquiere una relevancia jurídica que se abunde en la investigación de la relación que existe entre los grupos empresariales en México y la Comisión Nacional del Agua, como autoridad responsable de la aplicación de los numerales en estudio, y de la determinación de Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes

nacionales como cuerpos receptores de descargas de aguas residuales; máxime que a nuestro criterio, el contenido de los artículos que se analizan no se ajustan a los parámetros constitucionales.

Dentro del desarrollo de la investigación y con la finalidad de analizar las normas jurídicas y determinar que éstas contravienen el texto constitucional, especialmente los artículos 276, 277-B y 278-A, de la Ley Federal de Derechos vigente, fue utilizando en forma primaria el método exegético, que consiste en la interpretación de preceptos legales, así también, se utilizaron los métodos deductivo e inductivo, a fin de arribar a las conclusiones que más adelante se abordarán con base en diversas premisas, y además, fue empleado el método analítico con la finalidad de estudiar cada parte y cada elemento que componen la Justicia Administrativa y su función en la relación jurídica tributaria.

Respecto a la bibliografía empleada, es preciso destacar que ésta es muy limitada en relación al estudio de los Derechos fiscales en general, y aún más limitada cuando se habla de Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes nacionales como cuerpos receptores de descargas de aguas residuales; sin embargo, a fin de abordar en forma plena la temática a desarrollar, se utilizaron dentro de la investigación, obras jurídicas, revisas especializadas, textos legales, criterios jurisprudenciales y entrevistas, donde se obtuvo valiosa información de la Justicia Administrativa en general y de los elementos esenciales de las contribuciones, entre otros puntos.

Destaca que la investigación que se introduce resulta novedosa, sin embargo, dicha situación constituye una limitante a la misma, ya que es casi nulo el desarrollo académico del tema que se aborda, así como también su estudio a nivel jurisdiccional. Pero no por ello deja de ser un reto para la investigación jurídica el analizar temas con dichas características.

En cuanto al aspecto metodológico de la investigación, queremos puntualizar que la problemática a abordar consiste en lo siguiente. La relación que actualmente existe entre los particulares o gobernados y la Comisión Nacional del Agua, se encuentra ávida de ser permeada por una Justicia Administrativa plena, dotada en este caso, por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ya que tenemos que los artículos 276, 277-B y 278-A, de la Ley Federal de Derechos vigente, no respetan los elementos esenciales de las

contribuciones, en cuanto a la determinación de Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes nacionales como cuerpos receptores de descargas de aguas residuales. En ese sentido, ¿Resultan los artículos 276, 277-B Y 278-A de la Ley Federal de Derechos vigente, violatorios de los principios constitucionales de legalidad, seguridad jurídica y equidad, al momento en que, con base en ellos, se determinan Derechos fiscales a los contribuyentes?

Desde la perspectiva apuntada en el párrafo que antecede, consideramos que efectivamente, los artículos 276, 277-B Y 278-A de la Ley Federal de Derechos vigente, son violatorios de los principios constitucionales de legalidad, seguridad jurídica y equidad, al momento en que, con base en ellos, se determinan Derechos fiscales a los contribuyentes.

Una vez expuesto lo anterior, procedemos al desarrollo del trabajo de investigación que se introduce.

Parámetros de la Investigación.

Dentro de la materia Administrativa y Fiscal, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tiene como uno de sus principales objetivos el dar seguridad y certeza jurídica a los gobernados, obligando a las autoridades administrativas, a través de los principios de legalidad, equidad y proporcionalidad, para que los actos administrativos que emitan en agravio de los contribuyentes sean apegados a los derechos fundamentales de los contribuyentes.

En esos términos, la Justicia Administrativa dicta que los actos emitidos por los órganos de la Administración Pública Federal, deben ser supervisados por medios de control jurisdiccional, en este caso el Juicio Contencioso Administrativo; y en segundo término, por el Juicio de Amparo.

Ahora bien, con base en lo narrado, tenemos que el problema que origina la investigación que nos ocupa, radica en que actualmente, con apoyo en los artículos 276, 277-B y 278-A de la Ley Federal de Derechos vigente, la Comisión Nacional del Agua determina “Derechos” a los contribuyentes por el uso o aprovechamiento de bienes nacionales, basando su determinación en meras presunciones o expectativas, pasando por alto que la naturaleza de dicha contribución radica en el uso o aprovechamiento real de los bienes nacionales.

Aunado a ello, observamos que dichos numerales no respetan ni cumplen con los elementos esenciales de las contribuciones, dado que la causación del tributo se apoya en conceptos jurídicos indeterminados, además de que, dan un trato desigual a los contribuyentes que se ubican en una misma situación jurídica, lo que transgrede los principios de legalidad, equidad, seguridad y certeza jurídica tutelados en los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La hipótesis dentro de la investigación consiste en que los artículos 276, 277-B y 278-A de la Ley Federal de Derechos vigente, son antinómicos de los principios de legalidad tributaria, equidad, proporcionalidad, seguridad y certeza jurídica, reconocidos en los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ahora bien, estableciendo el marco de la investigación que nos ocupa, es preciso indicar que ésta parte del análisis de las facultades y actos jurídicos que realiza la Comisión Nacional del Agua, en materia de la regulación que rige los Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes nacionales como cuerpos receptores de descargas de aguas residuales, sometidas dichas atribuciones y actos a la luz de la Justicia Administrativa en México, la cual tiene como a su principal promotor en el País al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; y dicha investigación tiene por objeto demostrar que los artículos 276, 277-B y 278-A, de la Ley Federal de Derechos vigente, que prevén la determinación de derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación, se apartan de los derechos fundamentales reconocidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que no respetan los elementos esenciales de las contribuciones.

A fin de abarcar dicha temática, será necesario abordar la génesis y la posterior evolución de la Justicia Administrativa en México, la cual tuvo su mayor auge con la creación del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, haciendo énfasis en diversas reformas constitucionales en materia de Justicia Administrativa, tales como la referente a la Constitución Federal de 1824, así como la relativa a la Constitución de 1857 y por último la que concierne a la Constitución de 1917, entre otras; de igual forma, se atenderá el momento que vivía el Estado mexicano cuando se estimó necesaria la existencia de un tribunal administrativo que se encargara de resolver las controversias entre la administración pública y los particulares, además de la evolución de dicho órgano jurisdiccional, hasta llegar a la reforma constitucional mediante la cual el ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, tiene la facultad, a través del control difuso de la Constitución, de analizar si las normas jurídicas respetan los parámetros constitucionales. Mas adelante, nos enfocaremos al estudio de las contribuciones en general y su evolución a través del tiempo en México, contrastando lo anterior con la obligación que tienen todas las personas en el País de contribuir al gasto público, haciendo un énfasis especial en el rubro de los Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación como cuerpos receptores de descargas de aguas residuales. Posteriormente, analizaremos a grandes rasgos la función de la Comisión Nacional del Agua, y como dicho órgano se ha encargado de ser la autoridad reguladora y sancionadora en materia de Derechos; para finalizar con los motivos y causas que generan que los artículos 276, 277-B y 278-A, de la Ley Federal de Derechos vigente, sean antinomias de principios constitucionales y la correspondiente propuesta de solución.

CAPÍTULO I.

Génesis y Evolución de la Justicia Administrativa en México.

A. Génesis de la Justicia Administrativa.

Como preámbulo del tema, debemos considerar que según el Diccionario de la Real Academia Española, el término “Justicia” proviene del latín “iustitia” y que tiene diversas definiciones, tales como:

- Una de las cuatro virtudes cardinales, que inclina a dar a cada uno lo que le corresponde o pertenece.
- Derecho, razón, equidad.
- Conjunto de todas las virtudes, por el que es bueno quien las tiene.
- Pena o castigo público.¹

Por su parte, la palabra “Administrativa” proviene del latín “administrativus” y se define en el citado Diccionario, como: a) adjetivo perteneciente o relativo a la administración; b) persona empleada en la administración de alguna entidad.²

Atendiendo a la raíz del término “Justicia Administrativa”, podemos concluir que su definición más acertada para la investigación, sería considerarla como una forma justa y legal de llevar la administración de una entidad.

Ahora bien, entrando al tema de la “Justicia”, consideramos oportuno realizar algunas referencias al autor John Rawls, quien señala que la justicia es la primera virtud de las instituciones sociales (Teoría de la Justicia), y tiene como ideas centrales las siguientes:

1. Una sociedad como sistema de cooperación, basada en la ventaja mutua.

¹ <http://lema.rae.es/drae/?val=Justicia>

² <http://lema.rae.es/drae/?val=Administrativa>

2. Una sociedad como sistema cooperativo, es decir, establecer los términos equitativos de la cooperación bajo reglas y procedimientos aceptados por los participantes.
3. Una sociedad bien ordenada, lo que significa que es una sociedad cuya estructura básica está efectivamente regulada por una concepción pública de la justicia.³

En otro orden de ideas, John Rawls en la referida obra "*Teoría de la Justicia*", analiza los principios de la justicia y su interpretación, señalando que son diversos los principios de justicia para las instituciones y los que se aplican a los individuos, por lo que no deben ser confundidos, ya que ambos tienen circunstancias particulares;⁴ es decir, tenemos que para el referido autor no debe buscarse una igualdad del término justicia si los sujetos a los que se les aplica son diversos, es decir, si se trata de una institución o de un individuo. Bajo dicha tónica, sería preocupante que los parámetros citados se aplicaran a la Justicia Administrativa, ya que como se mencionó, lo que los gobernados buscan es tener una igualdad frente a la administración pública cuando se clama la aplicación de una Justicia Administrativa, y más aún, si se trata de una contienda jurisdiccional, donde la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha mencionado que debe existir una igualdad entre las partes.

Ahora bien, como se mencionó con antelación, de inicio es indispensable conocer los tópicos principales que dieron nacimiento a la Justicia Administrativa en México, la cual tiene su génesis en el movimiento social de la Revolución Francesa de 1789, en donde se ven los primeros esbozos del derrumbe de las monarquías absolutas y se inicia con el sentimiento de los gobernados de exigir se instauren derechos y no solo obligaciones, limitando primordialmente, la voluntad del rey. El citado movimiento también estuvo plagado de un matiz que esencialmente pretendía fueran creadas las bases para implementar formas de combatir la voluntad del monarca en el estado absoluto, donde se depositaba en una sola persona la tarea de legislar, administrar y enjuiciar.⁵ En este punto es importante señalar que la mayoría de las revoluciones que han ocurrido en el mundo tienen un matiz

³ RAWLS John. *Teoría de la Justicia*. 2ª Ed. Fondo de Cultura Económica. México. 2006. Págs. 62 a 68

⁴ RAWLS John. *Ob. Cit.* Pág. 62

⁵ OLMOS Jasso María Teresa y otros. *Revista "Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa"* Núm. 3, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. México. 2010. Pag. 12.

económico, ya que ante el creciente descontento de la sociedad por su situación precaria, aunada a la fuerte imposición de las cargas tributarias, generan el descontento social que en ocasiones, culmina con una revolución. Es decir, las personas cada vez son más observadoras y analíticas de su entorno social, de modo que se encuentran ávidos de una verdadera Justicia Administrativa que sirva de límite al actuar de la administración pública y puedan llegar a sentir en determinado momento, que vivimos en una sociedad justa, donde las autoridades solo realizan actos que una ley formal se los permite, y que dicha legislación en verdad fomenta una Justicia Administrativa general.

Esta clase de movimientos sociales-políticos tratan de recuperar valores en ocasiones perdidos en la ya muy deteriorada esfera pública, de modo que, pretenden cambiar la relación existente en una política basada en el autoritarismo y el tráfico de influencias, lo que se inspira en los propios valores y derechos constitucionales pero sobre todo en la justicia y la libertad.⁶ Esta situación, pareciera que no tiene relación alguna en la investigación, sin embargo, estimamos que es todo lo contrario, ya que las materias que analizamos en la investigación (fiscal y administrativa) tienen en común la relación entre las autoridades de la Administración Pública Federal y los gobernados, de ahí que la forma en que se conduce el aparato burocrático en México, sí tiene una repercusión en la citada relación, ya que no es lo mismo pagar tributos en naciones donde los índices de corrupción son casi nulos, a hacerlo en países donde se conoce el mal uso de los recursos, de modo que ello influye en el ánimo de los causantes a la hora de cumplir con sus obligaciones.

Como se puede apreciar, es evidente que la pretensión en aquella época se enfocaba en el nacimiento de un Estado de Derecho, que buscaba transitar de una monarquía absoluta a un ambiente donde impera la ley, para que de ese modo, se pueda exigir a los órganos del Estado que sus actuaciones se ajusten a lo preceptuado por los ordenamientos vigentes y a la vez se prohíba que existan decisiones que atenten contra el Estado constitucional.

Cotidianamente en México partimos de un principio jurídico que es ampliamente referido en el ámbito legal, el cual reza: “*las autoridades solo pueden hacer lo que la ley les permite*”; sin embargo, no debemos pensar que al cumplirse dicho principio

⁶ AGUILERA Portales Rafael E. *Teoría Política y Jurídica. Problemas Actuales*. Porrúa. México. 2008. Pág. 76

estamos ante la presencia de una real Justicia Administrativa, ya que de ser así, estaríamos equivocados. Dicha afirmación encuentra apoyo en la debilidad legislativa que impera en el País, donde comúnmente observamos iniciativas de leyes o bien legislaciones formales que atienden solo a ciertos sectores de la sociedad, o peor aún, que son dirigidas a beneficiar a unos cuantos, de modo que, el hecho de que la autoridad administrativa cumpla con dichas leyes, no significa que estamos encontrando una verdadera Justicia Administrativa.

Respecto de lo comentado, el jurista Cervantes Montenegro señala que fue por medio de las Declaraciones de los Derechos del Hombre y el Ciudadano de fecha 12 de Agosto de 1789, que existió el primer intento para elaborar un control jurídico de la actuación del Estado, tendiendo con ello los principios de la Justicia Administrativa, misma que se vincula a la noción primordial del Estado de Derecho, entendiéndolo a éste como la construcción jurídica del Estado, que se encuentra dividido en los poderes de la unión que a la fecha permanecen vigentes.⁷

Del análisis a las referidas Declaraciones de los Derechos del Hombre y el Ciudadano, nos podemos dar cuenta del momento que vivía el Estado Francés en el año de 1789, y en general, de las deplorables condiciones sociales que imperaban en esa época, donde era indispensable que iniciaran los primeros pasos hacia una justicia social y administrativa.

En las mencionadas Declaraciones de los Derechos del Hombre y el Ciudadano de fecha 12 de Agosto de 1789, se estableció como motivación para su creación lo siguiente:

“Los representantes del pueblo francés, constituidos en Asamblea nacional, considerando que la ignorancia, el olvido o el menosprecio de los derechos del hombre son las únicas causas de las calamidades públicas y de la corrupción de los gobiernos, han resuelto exponer, en una declaración solemne, los derechos naturales, inalienables y sagrados del hombre, a fin de que esta declaración, constantemente presente para todos los miembros del cuerpo social, les recuerde sin cesar sus derechos y sus deberes; a fin de que los actos del poder legislativo y del poder ejecutivo, al poder cotejarse a cada instante con la finalidad de toda institución política, sean más respetados y para que

⁷ OLMOS Jasso María Teresa y otros. *Ob. Cit.* Pág. 12.

las reclamaciones de los ciudadanos, en adelante fundadas en principios simples e indiscutibles, redunden siempre en beneficio del mantenimiento de la Constitución y de la felicidad de todos.”⁸

Como podemos apreciar, en gran medida eran muy importantes los problemas que enfrentaba el Estado Francés en esa época, tan es así, que a través de las citadas Declaraciones los obligó a pronunciarse respecto de las carencias que vivía la sociedad, la corrupción de los gobiernos, reconocer derechos naturales, inalienables y sagrados del hombre, y que éstos debían ser respetados por los poderes.

Dentro de la obra “*Justicia Administrativa*”, se menciona que la Justicia Administrativa nace como un medio de control al poder ejercido por el feudalismo y que también atiende al régimen de división de poderes que se instituye en las Constituciones de principios del siglo XIX, en atención a las ideas de John Locke y Rousseau, de modo que, en esa sintonía, el Consejo de Estado Francés tiene una importante función, que es la de garantizar el derecho a favor de los gobernados estableciendo límites al Estado a través de procesos judiciales.⁹ Como se puede advertir, existe un criterio uniforme en el sentido de que a través de una verdadera Justicia Administrativa se puede llegar a ejercer un control de los actos soberanos del Estado, tratando de evitar actos autoritarios en contra de los gobernados, además de que las leyes que rigen la actividad de órganos que ejercen el poder atiendan, como mínimo, los derechos fundamentales de las personas.

Efectivamente, podríamos decir que es una consecuencia lógica que si en un Estado se logra instaurar una verdadera Justicia Administrativa, o bien, que las dependencias que lo componen se permean de la misma, existiría un ambiente de legalidad. Sin embargo, como dijimos en párrafos que anteceden, también es importante analizar la forma de creación de la leyes, y si existen elementos ajenos que influyen en su generación, a fin de que exista certeza que los cuerpos legislativos tienen una finalidad general y buscan el beneficio de la colectividad.

⁸ <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/derhum/>

⁹ CHAÍN Castro Gabriela María y otros. *Justicia administrativa*. Universidad Nacional Autónoma de México. México. 2007. Pág. 95

En esa síntesis, hablando históricamente, podemos afirmar que tanto la Justicia Administrativa, como la materia contenciosa administrativa, tuvieron un importante desarrollo, principalmente, en Francia, dado que su expresión institucional la encontramos en el Consejo de Estado, mismo que fue reestructurado en 1791 y 1799 a fin de imprimirle la orientación que rige a la fecha.

Por su parte, el maestro Héctor Fix-Zamudio señala que *“la justicia administrativa está constituida por un conjunto bastante amplio y crecientemente complejo de instrumentos jurídicos para la tutela de los derechos subjetivos y los intereses legítimos de los particulares frente a la actividad de la administración pública o de la conducta en materia administrativa de cualquier autoridad, por medio de los cuales se resuelven los conflictos que se producen entre la administración y los administrados”*¹⁰. Sin embargo, al respecto consideramos que se presenta una gran problemática si las normas que sirven de instrumentos jurídicos no están permeadas de un contenido mínimo de justicia e igualdad, y que ante todo sobrepongan los derechos fundamentales de los gobernados, sin olvidar también, la obligación constitucional de los ciudadanos de contribuir al gasto público en forma equitativa y proporcional.

Gabriela Ríos Granados en la obra *“Derecho Internacional Tributario”*, señala que el poder tributario del estado se define como el conjunto de facultades que hacen posible la ordenación de un sistema de prestaciones patrimoniales de carácter público con el propósito de atender los fines cuyo cumplimiento se ha asignado al estado en la Constitución; dado que dicho poder tiene un fundamento constitucional y encuentra en sus principios y reglas el ámbito y los límites para su ejercicio. De igual forma, refiere que es incorrecto asociar el concepto de poder tributario con el de soberanía, ya que ésta última resultaba esencial en el marco de las monarquías absolutas cuando se confundía al estado con la persona del rey, y en la actualidad el poder no es atributo de una sola persona, sino el ejercicio de una facultad limitada por el derecho.¹¹

¹⁰ FIX-ZAMUDIO Héctor. *Concepto y Contenido de la Justicia Administrativa*. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1624/9.pdf>. Pág. 156

¹¹ RÍOS Granados Gabriela. *Derecho Internacional Tributario*. Porrúa. México. 2010. Págs. 79 y 80

Bajo dichas circunstancias, es que en muchos de los casos observamos una confrontación entre los poderes tributarios que señala la autora y los esbozos para llegar a una Justicia Administrativa, puesto que por un lado, el Estado pretende, en muchas ocasiones, realizar actos que se apartan del marco legal, y por su parte, la Justicia Administrativa busca limitar y regular la actuación propia del Estado, orillando a que dicha actividad se ciña al marco constitucional.

B. Los Privilegios de la Hacienda Pública.

Una vez que hicimos mención a las primeras manifestaciones de una Justicia Administrativa y como en ocasiones impacta contra la actividad del Estado; es importante destacar que el aparato burocrático en general podría pensar que la institución de una Justicia Administrativa significa un atentado en contra de los “privilegios” con que el Estado cuenta, de ahí que pudiese existir cierta renuencia por parte de la propia Administración Pública a que dicha justicia se fortalezca; sin embargo, como se dijo anteriormente, lo que debe existir y debe constituir una preocupación primaria para la sociedad, es una pugna para que las leyes que rigen el actuar de los entes del Estado observen en todo momento los derechos fundamentales de los ciudadanos y si esa “lucha” trastoca beneficios del Estado, éstos deben ser eliminados sin miramiento alguno.

Resulta interesante el cuestionamiento sobre la constitucionalidad de los privilegios de los que actualmente goza la hacienda pública, ya que las autoridades administrativas y fiscales tienen la misión de recaudar ingresos para satisfacer el gasto público, de modo que cuentan con una serie de facultades legales encaminadas a procurar que se cumpla puntualmente el mandato constitucional de contribuir para el gasto público.

Siguiendo con el tema de los privilegios del fisco federal, resulta interesante la mención que realiza el maestro Álvaro Castro Estrada, en su obra “*Responsabilidad Patrimonial del Estado*”, en el sentido de que para que el gobierno pueda realizar las tareas relacionadas con la satisfacción de las necesidades de la colectividad o de interés general, cuenta con una serie de prerrogativas o potestades del derecho común, de ahí que afirma dicho autor, que la Administración Pública Federal personifica al Poder de Estado.¹²

¹² CASTRO Estrada Álvaro. *Responsabilidad Patrimonial del Estado*. 3ª Ed. Porrúa. México. 2006. Pág. 12

A espera de poder comentar más ampliamente algunos de los privilegios del fisco respecto de los gobernados a la hora de recaudar contribuciones, procedemos a la cita de algunos ejemplos de estas prerrogativas, de las cuales no gozan los particulares o los contribuyentes. Un clásico ejemplo de los privilegios viene a ser la facultad expropiatoria o confiscatoria, en virtud de la cual, invocando el ya famosos “interés general”, la Administración Pública puede hacerse de los bienes o derechos de los particulares, aún sin que exista el consentimiento de éstos; asimismo, la propia Administración Pública Federal puede ejecutar en forma unilateral sus propias determinaciones, como enajenar bienes de los gobernados para cubrir los adeudos o créditos fiscales que tienen con el gobierno, incluso ejecutar las multas que le fueren determinadas por alguno de los órganos de dicha administración.

Como algunos de los principales privilegios de los que goza la hacienda pública, podemos mencionar los siguientes:

- Presunción de legalidad de sus actos y resoluciones.
- La determinación presuntiva de ingresos y/o utilidades.
- La facultad económico-coactiva, o procedimiento administrativo de ejecución.
- La exigencia a los contribuyentes de aportar garantía del interés fiscal.
- El aseguramiento de bienes como medida cautelar para que el fisco se encuentre protegido.
- La preferencia de los créditos fiscales.
- Condonación de créditos fiscales.
- Facultad de presentar querellas ante las autoridades competentes por la presunción en la comisión de delitos fiscales.

Una vez que citamos algunos de los principales privilegios de los que goza el Estado, destaca el contenido de la obra de la maestra Doricela Mabarak, de nombre “*Derecho Fiscal Aplicado*”, en donde advierte la existencia de los citados privilegios del fisco; sin

embargo, señala que para su legitimidad deben reunir, obligatoriamente, los siguientes requisitos:

- Que exista un encuadramiento en las disposiciones legales.
- Que resulten justificados y necesarios para preferenciar el cobro de las contribuciones.
- No colocar a los causantes en un plano de absoluta inferioridad, sin la posibilidad de hacer valer los derechos que éstos estimen que les asisten.
- Las acciones de la hacienda pública no deben en ningún momento rebasar o contravenir los derechos legítimos del gobernado, ni las atribuciones legales concedidas a dichas autoridades.¹³

Aquí podemos apreciar la confronta que realiza la autora en relación a los privilegios del fisco y la Justicia Administrativa, ya que si bien es cierto reconoce la existencia y aplicación de los privilegios, también lo es que los limita a que cumplan con determinados parámetros legales, lo que se traduce en el ejercicio de una Justicia Administrativa.

Como se mencionó, dentro de la rama del derecho administrativo y fiscal existen diversos privilegios que tiene el Estado frente a los particulares, mismos que sin duda han generado amplios debates jurídicos sobre su legalidad y apego a los principios de nuestra Constitución. Uno de dichos privilegios y que tiene aplicación directa con el ámbito jurídico, es el derecho que le permite al Estado acudir a un juicio previamente protegido. Esto significa que cualquier ciudadano que tenga la intención de llamar al Estado a un juicio administrativo o fiscal, tiene ante todo, la obligación de garantizar ese llamado a juicio, es decir, que el adeudo en disputa debe ser previamente garantizado, dado que el derecho del Estado como sujeto activo del cobro de contribuciones, no se discute ante un juez o tribunal.

Otro de los más famosos y comentados privilegios del fisco federal consiste en la presunción de legalidad de sus actos y resoluciones. Dicho privilegio parte de la naturaleza pública de las contribuciones y por estimarse que éstas se destinan a la colectividad, de modo

¹³ MABARAK Cerecedo Doricela. *Derecho Fiscal Aplicado. Estudio Específico de los Impuestos*. McGraw-Hill. México. 2008. Pág. 90

que las leyes administrativas y tributarias colocan a las autoridades en un plano de superioridad, ya que les otorgan veracidad y legalidad a todos sus actos y resoluciones. De ese modo, le corresponde a los contribuyentes acudir a los medios de defensa existentes a fin de desvirtuar la presunción de legalidad de los actos de las autoridades administrativas y fiscales, y en caso de no lograrlo, por el solo hecho de ser actos de autoridad, éstos se presumen legales y el gobernado tendrá que soportar la carga de lo resuelto por la hacienda pública.

Por otro lado, tenemos el privilegio del denominado procedimiento económico coactivo, en el cual la administración pública tiene la facultad de embargar y rematar los bienes de los contribuyentes, incluso intervenir sus cuentas bancarias, sin la necesidad de que un juez o tribunal se lo autorice, bastando solo la presunción de que el gobernado tiene un adeudo ante la autoridad, para que ésta puede ejercer dicho procedimiento. Al respecto, el maestro Andrés Sierra Rojas en la obra *“Derecho Administrativo”*, sostiene que dicho procedimiento se compone con la orden de requerimiento de pago al contribuyente, el mandamiento de ejecución, el embargo, y en su caso, el remate y la aplicación del producto para garantizar el interés fiscal.¹⁴

Continuando con el citado privilegio, en la doctrina se estima que la justificación del mismo radica en que el fisco no es particular, sino que es un ente público que tiene la facultad para determinar créditos fiscales y que el producto de éstos se destina al gasto público, de ahí que la propia Constitución y las leyes secundarias le otorgan el derecho de ejercer acciones unilaterales de determinación y cobro, sin la necesidad de la intervención de otras autoridades, como podría ser el Poder Judicial. Por su parte, las propias autoridades pretenden justificar dicha atribución aduciendo la necesidad de un procedimiento ágil y rápido que le permita la pronta disponibilidad de los recursos para aplicarlos al gasto público.

15

¹⁴ SIERRA Rojas Andrés. *Derecho Administrativo*. 17ª Ed. Porrúa. México. 1996. Pág. 192

¹⁵ MABARAK Cerecedo Doricela. *Ob. Cit.* Pág. 94

C. La Justicia Administrativa vs los Privilegios del Estado.

Ahora bien, en este apartado comentaremos como la Justicia Administrativa pretende servir de marco respecto de las actuaciones discrecionales de las autoridades.

Es importante destacar, que al lado de estas prerrogativas o privilegios existe en el derecho administrativo y fiscal un contrapeso para la Administración Pública Federal, que consiste en que las actividades de las autoridades deben regirse siempre por el principio de legalidad o de facultad expresa, de manera que cualquier actividad o acto administrativo que pretenda realizar el Estado en contra de un particular, debe ajustarse a las normas especiales para cada tipo de actos, es decir, que las autoridades solo están facultadas para hacer lo que la ley expresamente les permite.

De ese modo, podemos observar ciertos privilegios de los que goza la administración pública respecto de los contribuyentes, los cuales sean o no legales, vienen a constituir un escalón en el cual sitúan al Estado por encima de los gobernados, mismos que cotidianamente pugnan por una igualdad y una mejor justicia administrativa. Dentro de la obra *“Compendio de Derecho Administrativo”*, Luis Humberto Delgadillo y Manuel Lucero Espinoza, señalan que dentro del campo del derecho administrativo la aplicación de la relación jurídica tiene lugar con el seguimiento del estado de derecho, lo que vino a transformar al individuo en un sujeto de derecho, ya que la actuación del Estado fue sometida al filtro del derecho, buscando en todo momento proteger y salvaguardar los derechos subjetivos de los gobernados frente a la hacienda pública o cualquier autoridad de la administración pública.¹⁶

Ahora bien, es importante referir que el Estado, a través de la Administración Pública Federal, desempeña sus funciones y ejerce sus atribuciones o facultades, de modo que dicha institución constituye un sistema político de reglas que definen cargos y posiciones con sus derechos y deberes, poderes e inmunidades. Dichas reglas son las que definen las formas de acción como permisibles y otras como prohibidas, además de establecer sanciones

¹⁶ DELGADILLO Gutiérrez Luis H. y otros. *Compendio de Derecho Administrativo*. 9ª Ed. Porrúa. México. 2010. Pág. 15

y garantías para cuando ocurren violaciones a las reglas.¹⁷ En este punto, podemos observar que hablando teóricamente, el Estado por medio de sus instituciones y funcionarios, desempeña las facultades que le fueron conferidas, así como también conoce los límites de su actuación y las sanciones de las que pueden ser sujetos cuando incurran en violaciones a la norma. Lo que en otras palabras se traduce en el principio de legalidad.

En ese orden, consideramos que el autor define a las instituciones como entes abstractos, que realizan sus facultades con base en un sistema de acciones específicas sustentadas en reglas, las cuales determinan su naturaleza, estructura, acciones, obligaciones, así como las consecuencias derivadas de su ejercicio.

Por otro lado, manifiesta el autor que puede existir una estructura básica y que sus reglas avalen cierta concepción de justicia, pero podemos no aceptar sus principios o considerarlos injustos, sin embargo, se trata de principios de justicia que en dicha estructura adoptan el papel de justicia, proporcionando asignaciones de derechos y deberes.¹⁸

Es decir, consideramos que no podemos sabotear o tratar de modificar la estructura de una sociedad que se encuentra basada, en nuestra opinión, en principios que consideramos injustos, sólo por dicha razón, ya que estamos frente a principios de justicia, que en la citada estructura, son los que se encargan de proveer los derechos y deberes.

Dichos principios, se aplican en primer lugar a la estructura básica de la sociedad, y rigen los derechos y deberes considerando la repartición de las ventajas económicas y sociales.¹⁹ Bajo dicha óptica, se torna interesante la delgada línea que define si una sociedad es justa o no, ya que lo que para unos es justo, puede ser que para otros, incluso la mayoría, no lo sea, de modo que la búsqueda de una Justicia Administrativa debe tratar de contemplar todas las áreas de una sociedad, a fin de buscar lograr la pretensión de justicia.

¹⁷ RAWLS John. *Ob. Cit.* Pág. 62

¹⁸ *Ibidem.* Pág. 65

¹⁹ *Ídem.*

D. Justicia Administrativa acorde a los Derechos Fundamentales.

Si pretendemos relacionar al derecho fiscal y el derecho administrativo, con la pugna de una verdadera Justicia Administrativa, estaríamos a la espera de que los actos de las autoridades correspondientes se ciñeran al texto legal y constitucional, y que además los tributos fueran equitativos y proporcionales.

Bajo ese contexto, hablando de una Justicia Administrativa o Fiscal, tenemos que ésta debe sustentarse en la distribución justa del ingreso y de la riqueza, teniendo como referencia las desigualdades económicas y sociales que imperen en ese momento, del modo que se trate de beneficiar sino a todos, a la mayor parte. Dicha pretensión, debe buscarse y lograrse teniendo como bastión central al principio de legalidad, ya que de esa forma los gobernados tienen la oportunidad de ejercer su derecho de defensa en los casos en que estimen que la actividad administrativa se apartó de las normas que rigen su actuar.

Sin embargo, la Justicia Administrativa a la que nos referimos, no debe ser permeada solamente de una legalidad formal, sino que debe atender también otros aspectos como la justicia social, la argumentación, el lenguaje, y ante todo, debe buscar una proximidad a los derechos fundamentales que reconoce nuestra Constitución Política. Lo anterior se estima así, ya que una formalidad jurídica sería incoherente para satisfacer las necesidades de la sociedad cuando es sometida a un conflicto con la administración pública, máxime si se llega al extremo de hablar de un derecho estrictamente positivo.

Efectivamente, es relevante no limitar las expectativas de un Estado de Derecho o de la búsqueda de una Justicia Administrativa, llegando a los extremos del positivismo rígido o bien del naturalismo, sino más bien, es el momento de que la Justicia Administrativa en el Estado Mexicano aborde el compromiso de afrontar sus múltiples y cada vez mayores problemas, desde una perspectiva de un derecho maleable o dúctil, en el que los derechos fundamentales sean el bastión central de las instituciones de gobierno, considerando, como se dijo, patrones como la argumentación, interpretación y el lenguaje jurídico.

Lo anterior encuentra aplicación en la afirmación de que la inclusión de los derechos humanos viene a suponer la desaparición las cuestiones del positivismo que rigió en décadas anteriores.²⁰

En ese sentido, si la propuesta central que nos ocupa estriba en la recomendación de un derecho maleable o dúctil que contemple la búsqueda de los derechos fundamentales de las personas, mediante la aplicación de la argumentación e interpretación jurídica, es imprescindible hacer referencia a Gustavo Zagrebelsky, quien señala que los problemas jurídicos nunca se encuentran en las constituciones, en los códigos, en las leyes, en las decisiones de los jueces o en otras manifestaciones relativas al derecho positivo que son objeto de trabajo por parte de los juristas, aunado a que tampoco podrán encontrar ahí su solución.²¹

Bajo dichas consideraciones, estimamos que una Constitución debe buscar, primordialmente, que sean colmados los principios básicos que protege o reconoce, sin embargo, dicha finalidad no debe buscarse bajo estrategias rígidas, sino a través de una interacción entre los principales actores de la relación estado-gobernados, privilegiando siempre los derechos fundamentales de los ciudadanos.²²

Ahora bien, continuando con la teoría de Zagrebelsky, se observa que ésta trata de transmitir una mayor importancia a la idea del derecho sobre los textos legales, lo cual, no es muy común en la actualidad, sobre todo donde se impone la teoría del juspositivismo, debido a que en muchos casos, los jueces y magistrados se limitan a aplicar literalmente la letra del texto legal a los casos sometidos a su jurisdicción, sin atender en ningún momento los aspectos basados en la argumentación o en la interpretación jurídica aplicables al caso concreto.

Un punto que maneja el mencionado autor, es en el sentido de que es importante poner en tela de duda lo que hay detrás de los textos oficiales, es decir, las ideas

²⁰ BÉJAR Fonseca José L. *Garantías de los Derechos Humanos*. Novum. México. 2014. Pág. 27

²¹ ZAGREBELSKY Gustavo. *El Derecho Dúctil*. 7ª Ed. Trota. Madrid. 2007. Pág. 9

²² LERMA González Héctor. *Revista "Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa" Núm. 2. Positivismo, Jusnaturalismo. Hacia un Nuevo Paradigma*. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. México. 2009. Pág. 21

generales, los métodos, las experiencias, el pensamiento y las cuestiones jurídicas del pasado, ya que puede darse el caso que ya no encuentren aplicación o justificación en la actualidad,²³ máxime si se habla del derecho administrativo o fiscal, ya que son las ramas del derecho que tienen los cambios más significativos cada año. Dicha situación, como se mencionó anteriormente, sería factible que apareciera cuando el derecho no muta en la misma velocidad y dinamismo que lo hace la sociedad en su conjunto.

Si atendemos, como lo pregona Zagrebelsky, que el derecho dúctil consiste en la aproximación a los valores sobre los ordenamientos legales, es decir, entramos a una dimensión del derecho donde, al igual que el neoconstitucionalismo, se pretende salvaguardar o que exista una real aproximación a los derechos fundamentales; bajo dicha perspectiva, surge de nueva cuenta la importancia de contar con un verdadero derecho vigente y que éste contemple la inclusión de valores en forma conjunta con el texto de la ley, donde encuentren una aplicación primaria la argumentación y la interpretación jurídica.

En efecto, si consideramos al derecho como dúctil, significa que dejamos atrás al positivismo rígido, para entrar a un derecho flexible y maleable, donde la finalidad radica en proteger y garantizar los derechos fundamentales, tomando en cuenta los valores a través de la argumentación e interpretación.

Bajo dichas circunstancias, el objeto de la argumentación versa sobre la capacidad de los sujetos para convencer a otros a través del punto de vista que se sostiene y se respalda mediante razones.²⁴

Continuando con la teoría de Zagrebelsky, destaca que dicho autor tiene la concepción de que una Constitución necesariamente debe perseguir sus cometidos de unidad e integración y al mismo tiempo ser compatible con los valores y principios, dejando a un lado las posturas absolutas, es decir, que sea homogénea con aquellos otros con los que debe convivir.²⁵

²³ ZAGREBELSKY Gustavo. *Ob. Cit.* Pág. 10

²⁴ GALINDO Sifuentes Ernesto. *Argumentación Jurídica*. Porrúa. México. 2013. Pág. 5

²⁵ ZAGREBELSKY Gustavo. *Ob. Cit.* Pág. 14

De lo expuesto, consideramos que la idea del autor va dirigida en el sentido de que una Constitución debe, en todo momento, buscar que sean colmados los principios que protege, sin embargo, dicha finalidad no debe buscarse bajo estrategias rígidas, sino más bien, debe atender a todas las instituciones y personas con las que debe interactuar. Así también, consideramos que dicho cometido debe cumplirse con base en una adecuada argumentación jurídica que sirva de instrumento para la consecución de un estado de derecho.

En esa misma síntesis, consideramos oportuna la cita del maestro Elías Díaz, quien señala que el Estado de derecho es el Estado sometido al derecho, que se traduce en ideas de control jurídico, de regulación de la actividad estatal y de limitación del poder del Estado, en la búsqueda de una protección a los derechos de las personas.²⁶

Continuando con la teoría de Zagrebelsky, se sostiene que su pretensión se estima favorable, ya que a simple vista pareciera que el autor toma parte de las teorías del juspositivismo y el jusnaturalismo a fin de crear una nueva concepción de lo que debe ser una Constitución contemporánea, donde se otorgue una importancia y fuerza de aplicación a las normas jurídicas, considerando en todo momento y como parte total a los derechos fundamentales, lo cual, como se indicó, resulta alentador.

Opinar lo contrario, se traduciría en llegar al extremo de situarnos en las conjeturas de un positivismo rígido como el que comulgaba Kelsen, mismo que Roberto Sánchez Benítez, al citar a Hannah Arendt, señaló que llegar a un totalitarismo podría desentrañar un problema moral, legal y político, como en nuestra época, en el sentido de que el del individuo rechaza tener responsabilidad de intervención del exterior que altere sus acciones, y quienes declinan en pensar.²⁷

Además, no debemos pasar desapercibido que el positivismo como un paradigma dominante ha empezado a perder fuerza, ello a raíz de una fuerte reacción frente a la concepción positivista desde la perspectiva de la historia o la sociología de la ciencia.²⁸

²⁶ DÍAZ Elías. *Estado de Derecho y Sociedad Democrática*. 8ª Ed. Taurus. Madrid. 1991. Pág. 17 y 18.

²⁷ AGUILERA Portales Rafael Enrique y otros. *Pensamiento Político Contemporáneo. Una Panorámica*. Porrúa. 2008. Pág. 5

²⁸ AGUILERA Portales Rafael Enrique. *Ob. Cit.* Pág. 8

Ahora bien, el autor de origen Finlandés Aulis Aarnio, dentro de su obra “*Derecho, Racionalidad y Comunicación Social*”, parte del criterio de no limitar las expectativas de un Estado de derecho en rubros como el juspositivismo rígido o un jusnaturalismo, sino más bien, aborda el compromiso de afrontar los problemas de la sociedad a través de la investigación y la praxis jurídica, es decir, desde la perspectiva de un derecho manejable, considerando como base a la argumentación, interpretación y el lenguaje jurídico. Efectivamente, para la constitución de un Estado de derecho es necesario que la función legislativa se desempeñe bajo una filosofía que considere los puntos de la interpretación y el lenguaje, a fin de que la sociedad pueda tener la certeza y la tranquilidad de que los órganos de gobierno que tienen esa misión, la desempeñan de una forma adecuada.²⁹

Continuando con el tema de la interpretación, Aulis Aarnio señala que la arbitrariedad, la multiplicidad de opciones y los caprichos, son enemigos de la interpretación y de la justicia, aspectos ajenos que pueden ser prevenidos al presentarse públicamente la justificación de las decisiones, de modo que la legitimidad de una decisión pueda someterse a examen.³⁰

En ese sentido, estimamos que la interpretación en la práctica es objeto de un número amplio de problemas, derivados de los reclamos a los jueces en torno a la identificación de sus deberes y derechos. Situaciones que desde la óptica jurídica no debiesen existir, ya que en todo caso, debe pugnarse por la autonomía total de los jueces a la hora de dar un veredicto, siempre y cuando, sea contemplada la comunión lenguaje-interpretación.

Por otro lado, Aulis Aarnio menciona que para distinguir una interpretación jurídica de otras formas diversas de lenguaje interpretativo, se tiene que considerar que en la primera, tiene que utilizarse al menos una fuente de derecho, y por tanto, si en el resto no se emplea al menos una fuente, entonces la interpretación no es jurídica.³¹

²⁹ AARNIO Aulis. *Derecho, Racionalidad y Comunicación Social. Ensayos sobre Filosofía del Derecho*. Fontamara. México. 1995. Pág. 16

³⁰ AARNIO Aulis. *Ob. Cit.* Pág. 14 y 15

³¹ *Ibidem.* Pág. 16

De lo dicho, podemos considerar que las fuentes del derecho por sí mismas carecen de eficacia para una adecuada interpretación jurídica, ya que éstas deben ser acompañadas de un mentor, es decir, de un tutor que dirija su rumbo, conocido en la doctrina como la interpretación, acompañada por supuesto, de la práctica legal de la argumentación.

Por su parte, atendiendo a la teoría de Manuel Atienza sobre la argumentación jurídica, tenemos que dicho autor sostiene que ésta tiene por objeto de reflexión precisamente las argumentaciones que tienen lugar en el contexto jurídico.³²

Pues bien, Atienza identifica tres ámbitos del mundo jurídico en donde tienen especial relevancia las argumentaciones, a saber:

- Producción o establecimiento de normas jurídicas, subdividida a su vez en argumentaciones prelegislativas y las legislativas propiamente.
- La aplicación de las normas a los casos concretos.
- La dogmática jurídica.³³

En cuanto al primer campo, referente al ámbito de la producción de normas jurídicas, lo divide a su vez en dos áreas bien definidas, el ámbito prelegislativo y el ámbito legislativo, aunque como bien señala el autor, en el ámbito prelegislativo imperan principios de política, moral y social que de naturaleza jurídica, al contrario del ámbito legislativo, en donde ahora si se toman en cuenta las cuestiones técnico-jurídicos, pero que aun así, la teoría de la argumentación a que se refiere Atienza no son relativas a las referidas,³⁴ pero no obstante ello, de nuestra parte consideramos que éstas argumentaciones que pudieren consistir en los antecedentes tomados en cuenta para la iniciativa de leyes o reglas jurídicas, debieran ser consideradas dentro de la teoría de la argumentación jurídica, ya que los debates y discusiones llevados a cabo de manera previa a la propuesta legislativa, son los que sustentan la propuesta misma.

³² ATIENZA Manuel. *Las razones del derecho. Teorías de la argumentación jurídica*. UNAM. México. 2005. Pág. 1.

³³ *Ibidem*. Pág. 2

³⁴ *Ídem*.

Por lo que refiere al segundo de los apartados, en cuanto se refiere a la argumentación empleada en la aplicación de las normas jurídicas a fin de resolver casos concretos, Atienza realiza un énfasis a la interpretación del derecho, en especial a lo que él señala como cómo casos difíciles, pero también señala que los casos comunes que resuelven los tribunales jurisdiccionales o encargados de la administración de la justicia, generalmente analizan hechos, no tanto el Derecho, de ahí que considera que éstos últimos supuestos quedan fuera de la argumentación jurídica,³⁵ opinión que de mi parte no comparto, ya que el planteamiento de los hechos, que pudieran encuadrar en hipótesis contempladas en normas jurídicas, se convierten por ello en hechos jurídicos, es decir, conductas llevadas a cabo por el hombre que interesan al derecho, de ahí que el planteamiento de los hechos ante un Tribunal u órgano jurisdiccional, considero deben ser contemplados a la luz de las Teorías de la Argumentación a que se refiere Atienza.

Y por último, con relación al tercer ámbito de aplicación de los argumentos jurídicos, Manuel Atienza refiere que deben contemplarse tres funciones de la dogmática jurídica, 1) suministrar criterios de producción del derecho; 2) suministrar criterios para la aplicación del derecho, y; 3) ordenar y sistematizar un sector del ordenamiento jurídico. De estas tres, Atienza refiere que la segunda de ellas es materia de ocupación de la argumentación jurídica, ya que el proporcionar criterios para la aplicación del derecho a un caso concreto por parte de los órganos jurisdiccionales, consiste precisamente en argumentar ante éstos a fin de procurar la decisión judicial en determinado sentido, pero realizando una distinción en cuanto a lo que él denomina “teorías usuales de la argumentación” en cuanto a que la dogmática jurídica se ocupa no de la decisión en casos concretos, sino en la toma de decisiones en casos abstractos, por ejemplo, límites entre el derecho y la vida y el derecho y la libertad personal.³⁶

Por su parte, dentro de la revista PRAXIS de la Justicia Fiscal y Administrativa, sostuvimos que la argumentación jurídica consiste en exponer las razones

³⁵ *Ídem.*

³⁶ *Ibidem.* Pág. 3.

legales con el ánimo de apoyar nuestra conclusión, así como para convencer a otras personas de lo aseverado, sea o no ajustado a la realidad.³⁷

Ahora bien, entrando a otro punto, es de importancia mencionar que un aspecto que también debe ser permeado por los derechos fundamentales de la Constitución, es el relacionado con el servicio público, el cual tiene su base originaria en el derecho Francés, donde la responsabilidad del Estado se planteó muy tempranamente en la jurisprudencia, incluso antes de la doctrina, un ejemplo de ello es el Arret Blanco (caso Blanco), denominado la piedra angular del derecho administrativo.³⁸

El servicio público, resulta ser, una técnica jurídica de actuación de determinados fines públicos, y su perspectiva evidencia un punto determinante en la potenciación de la vocación social que impregna la funcionabilidad del estado administrativo.
39

Por su parte, dentro de la obra "*Ética y Derechos Humanos*" se hace referencia a Santo Tomas de Aquino, quien define la función legislativa como "...una ordenación de la razón al bien común, promulgada por quien tiene el cuidado de la comunidad".⁴⁰

Una vez que ya tocamos aspectos como: las prerrogativas que tiene el Estado, la Justicia Administrativa, su aproximación a los derechos fundamentales, el servicio público; es necesario mencionar los principios constitucionales que de ser respetados, estaríamos aproximándonos a una verdadera Justicia Administrativa acorde a los parámetros de la Constitución Política.

Al respecto, tenemos que el principio de equidad es primordial, sobre todo desde el punto de vista filosófico, ya que se define como una "*hermana de la justicia*", ya

³⁷ LERMA González Héctor. *Revista "Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa"* Núm. 3. *La Argumentación Jurídica a la Luz del Maestro Manuel Atienza*. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. México. 2009. Pág. 17

³⁸ MATILLA Correa, Andry. *Derecho Administrativo y Servicio Público Trazos Inconclusos desde una Perspectiva Histórica*. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México. Pag. 391.

³⁹ <http://www.usergioarboleda.edu.co/civilizar>.

⁴⁰ ZARAGOZA, Martínez, Edith Mariana. *Ética y Derechos Humanos*, UNAM, IURE Editores, México, D.F. 2006, Pág. 98.

que es aquí donde el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, empieza a tomar su lugar en materia administrativa.

Por su parte, la seguridad jurídica, es una garantía respecto de la cual toda persona queda protegida de ataques o afectación en sus derechos (prerrogativas); esta garantía obliga al poder público a desempeñarse sólo conforme a las facultades y obligaciones señaladas en la Constitución y en las leyes. Aquí se encuentra la sujeción del derecho al poder.⁴¹

Tratándose del principio de legalidad, tenemos que ésta consiste en que todas y cada una de las actuaciones de las autoridades que pretendan afectar la esfera jurídica de los gobernados, deben tener como base una legislación que faculte a dichas autoridades para actuar en la forma que pretenden. Además de que obliga a los entes del Estado a plasmar en el propio acto de molestia, los artículos que lo facultan para emitir sus actos. Al no contemplarse dichas obligaciones, no se estaría respetando el citado principio.

Norberto Bobbio en su obra “*El Problema del Positivismo Jurídico*”, señala que el concepto de legalidad, es un criterio para distinguir los actos jurídicos de los actos no jurídicos, sin embargo, no sirve para formular un juicio a cerca de su justicia o injusticia;⁴² es decir, un aspecto es que las actuaciones de las autoridades sean emitidas con apego a la ley, y otro muy distinto es realizar un ejercicio para determinar si las mismas actuaciones son justas o no, ya que como dijimos, lo que puede ser justo para alguna persona, puede que no lo sea para el resto. Por otro lado, dicho autor sostiene que los jusnaturalistas parten de que la ley (positiva) es válida solo si es justa. Así también, dispone que la teoría jusnaturalista clásica va acompañada, generalmente, por la teoría de la obediencia, esto es, por la teoría según la cual la ley debe ser obedecida, aun cuando en muchos casos, fuera injusta.⁴³

En ese aspecto, John Finnis en la obra “*Humanismo Jurídico Ensayos Escogidos*”, señala que el positivismo jurídico es una propuesta de que el derecho estatal es

⁴¹ DROMI Robreto. Derecho Administrativo. 9ª Ed. Ediciones Ciudad Argentina. Argentina. 2001. Pág. 40

⁴² BOBBIO Norberto. *El Problema del Positivismo Jurídico*. Trad. Garzón Valdés Ernesto. Fontamara. México. 1991. Pág. 102.

⁴³ *Ídem*.

un conjunto de normas originadas en forma exclusiva en convenciones, órdenes, y otros hechos sociales similares, además de exponer una dura crítica respecto de dicha corriente al denominarla como incoherente e incapaz de analizar las tareas del derecho actual.⁴⁴

Es aquí donde nos centramos en la ya clásica “rivalidad” que existe entre los que pregonan la corriente natural del derecho o bien los que se sienten afines al positivismo jurídico, donde Hans Kelsen señala que el Derecho es un sistema de normas que regulan el comportamiento humano, eliminando la posibilidad de que se funde en normas de un sistema distinto al jurídico, como podría ser la moral.⁴⁵

La citada rivalidad data desde la antigüedad hasta la era moderna, y ha generado una fuerte discusión entre los filósofos y juristas, ya que cada uno de ellos expone sus bases por las que debe prevalecer la corriente que pregona, destacando las corrientes del positivismo y el naturalismo.

En lo que debemos coincidir, es que en el paso del último siglo el positivismo va en decadencia, es decir, sus bastiones poco a poco han sido superados. Máxime si hablamos de un positivismo puro como el de Hans Kelsen.

Lo anterior se considera así, en razón de que un positivismo rígido puede generar repercusiones negativas en un estado de derecho, sobre todo si las normas vigentes no encuentran aplicación sobre la sociedad al no avanzar a su mismo ritmo, aunado a que, considero que en la actualidad el derecho debe ser lo suficientemente flexible para atender todas las necesidades que un estado requiere, donde también formen parte la argumentación, el lenguaje y la interpretación jurídica.

Otro tema que es muy sensible para los positivistas y los naturalistas, el cual radica en determinar si la aplicación de la ley vigente sólo distingue actos legales de los ilegales, o bien, también sirve para considerar que dichos actos son justos o injustos.

⁴⁴ FINNIS John y otros. *Humanismo Jurídico Ensayos Escogidos*. Porrúa. México. 2006. Pág. 2

⁴⁵ KELSEN Hans. *Teoría Pura del Derecho*. 15ª Ed. Traduc. Roberto Bernego. Porrúa. México. 2007. Pág. 208.

No pasa desapercibido que para el sector más amplio de la corriente positivista, lo que en realidad importa es la aplicación estricta de la ley vigente, sin que dentro de dicha aplicación legal, surja el cuestionamiento si el acto es justo o no lo es, ya que dicha reflexión se aparta de su teoría y principios. Por otro lado, la corriente del naturalismo nos indica que la vigencia de las normas legales solo tendrá aplicación si éstas son justas y atienden los valores naturales de las personas.

Como se señaló anteriormente, Norberto Bobbio sostiene que los naturalistas parten de que la ley (positiva) es válida solo si es justa. Así también, dispone que la teoría jusnaturalista clásica va acompañada, generalmente, por la teoría de la obediencia, esto es, por la teoría según la cual la ley debe ser obedecida, aun cuando en muchos casos, fuera injusta.

Por su parte, Hans Kelsen señala que el Derecho es un sistema de normas que regulan el comportamiento humano, eliminando la posibilidad de que se funde en normas de un sistema distinto al jurídico, como podría ser la moral.⁴⁶

Como se puede apreciar de lo expuesto en el párrafo que antecede, Hans Kelsen representa la corriente pura del positivismo, en la cual sólo se reconoce a la norma legal como la reguladora del comportamiento de la sociedad, sin que tenga injerencia ningún otro aspecto distinto a la ley.

Tocando el tema del naturalismo, Eduardo García Máynez expone que el llamado derecho natural es un orden intrínsecamente justo, pero que acepta la existencia del Positivismo, contrario a dicha corriente, misma que no reconoce otro derecho que el positivo.⁴⁷

Aquí de nueva cuenta observamos la rigidez de la corriente juspositiva, misma que no se permite reconocer al mencionado derecho natural, ni se cuestiona si un ordenamiento legal es justo o injusto, ya que supone que por el simple hecho de ser norma positiva es aplicable.

⁴⁶ KELSEN Hans. *Ob. Cit.* Pág. 208.

⁴⁷ GARCÍA Máynez Eduardo. *Ob. Cit.* Pág 40.

Así también, al efecto de referirnos al derecho natural, es importante la cita del autor Hart H.L.A., quien sostiene que el contenido mínimo del derecho natural, en forma general, radica en que sin tal contenido, las normas jurídicas y la moral no podrían llevar a cabo el propósito mínimo de supervivencia que los hombres tienen al asociarse entre sí.⁴⁸

Es decir, de lo expuesto por el mencionado autor, se desprende que parte de su teoría se basa en establecer la interrelación que debe existir entre la ley y la moral, a fin de que en forma conjunta regulen la actividad de la sociedad. Aunado a ello, sería importante destacar el papel que ocuparía la argumentación y la interpretación en la conjunción antes apuntada (norma y moral), ya que al considerarse todos los elementos mencionados, sería factible perseguir un estado de derecho donde se privilegien los derechos fundamentales.

En ese sentido, atendiendo a la naturaleza de los hombres, no tendrían razón alguna para obedecer voluntariamente ninguna regla, lo que se vería traducido en que no habría forma de coaccionar a quienes no las acaten.

En relación con la opinión del mencionado autor, considero que es una tarea relevante el cuidando del cumplimiento de las normas jurídicas, donde es necesario un contenido mínimo del derecho natural, que encierre aspectos como la vulnerabilidad de la conducta humana.

Bajo dichas circunstancias, consideramos que la búsqueda de una efectiva justicia administrativa debe ir más allá de la estricta aplicación de la ley, o bien de una búsqueda ciega de respetar un ámbito de moralidad, toda vez que no debemos de perder de vista que la relación estado-pueblo debe abordarse bajo un marco jurídico que se encuentre permeado del respecto a los derechos fundamentales y que a su vez de cabida a la interpretación y argumentación jurídica.

Volviendo al tema del naturalismo, Eduardo García Máynez expone que el llamado derecho natural es un orden intrínsecamente justo, pero que acepta la existencia del positivismo, contrario a dicha corriente, misma que no reconoce otro derecho que el

⁴⁸ HART H. L. A. *El concepto del Derecho*. Abeledo-Perrot. Buenos Aires. s.a. 1980. Pág. 23

Positivo.⁴⁹ Bajo esta perspectiva, es de gran importancia que a legislaciones que tengan injerencia en la justicia administrativa, no debe de exigírseles ser justas, sino que más bien, debe existir un análisis al momento de su creación legislativa, donde el órgano encargado de expedirlas, tenga en consideración que dichas leyes deben ser sometidas al escrutinio de los derechos fundamentales en su aspecto amplio, pero que a la vez, deben considerar la obligación Constitucional de los ciudadanos de contribuir al gasto público mediante el pago de sus contribuciones en forma equitativa y proporcional y de acuerdo a una ley formal expedida con anterioridad al hecho generador del tributo.

De ese modo, podemos afirmar que cuando hablamos de iusnaturalismo o iuspositivismo estamos cuestionando la frontera que existe entre la dimensión moral y jurídica, de ahí que nos remitamos al problema de la compleja relación entre moral, política y derecho.⁵⁰

E. Evolución de la Justicia Administrativa.

Ahora bien, es importante reiterar, que el principio de legalidad recogido de la Constitución ordena que la actividad de la administración pública se produzca conforme a la ley, de ahí que se insista en que las normas administrativas y fiscales deben respetar la legalidad, además atender a plenitud los derechos fundamentales que la propia Constitución reconoce, dado que la justicia administrativa comprende institucionalmente el estudio sistemático, orgánico y procesal de todas las garantías que tiene el administrado para la correcta aplicación de la legalidad por la administración pública.

Es importante tener en cuenta que actualmente nuestro sistema constitucional está organizado de tal manera que cualquier acto de la administración pública que es lesivo a un particular puede desembocar el conocimiento de los tribunales judiciales federales a instancia de los interesados, sin embargo, ello no significa que exista una plena justicia administrativa, ya que no solo debe proveerse a los gobernados de vías para ejercer su derecho de defensa, sino que la propia relación entre el Estado y los gobernados debe respetar los derechos fundamentales de las personas.

⁴⁹ GARCÍA Máynez Eduardo. *Introducción al estudio del derecho*. 52 Ed. Porrúa. México. 2001. Pág. 40.

⁵⁰ AGUILERA Portales Rafael E. *Ob. Cit.* Pág. 9.

Lo anterior se estima así, ya que la arbitrariedad de los actos de la administración pública que ejerce sobre los contribuyentes hace que los recursos administrativos y las vías jurisdiccionales resulten realmente insuficientes para la debida protección de los derechos de los administrados, puesto que tal y como lo analizaremos posteriormente, los actos de molestia sobre los gobernados, en promedio, duran más de tres años, de ahí que una resolución en última instancia de un tribunal que anule los actos de las autoridades, no constituye una real protección de los derechos fundamentales de los ciudadanos, de modo que la propia relación entre ellos debe acercarse aún más a los derechos fundamentales de las personas.

Debido a esta razón, los legisladores tienen la obligación de establecer un control no solo jurisdiccional de los actos de la administración pública, sino que deben preocuparse de que dichas autoridades actúen en forma adecuada frente a los gobernados y que dicha actuación sea siempre sometida a control constitucional, con independencia de que existan diferentes órganos que puedan juzgar y decidir, con autoridad de cosa juzgada, las controversias que susciten entre los particulares y la administración.

En esa síntesis, toda esta actividad administrativa del Estado, debe ser sometida a la búsqueda de una aproximación de los derechos fundamentales de las personas, y debe ser practicada siempre con base en lo establecido por nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, bajo el parámetro de que dentro del Estado de derecho mexicano, las autoridades están facultadas a hacer solamente lo que la ley les permite, es decir, deben cumplir con las facultades que ésta expresamente les confiere. En esa tesitura, la Administración Pública cumple con este cometido cuando dicta y ejecuta actos aplicando la norma en forma correcta y cumpliendo con eficacia su actividad, sin olvidar que, es necesaria la labor legislativa en la expedición de leyes que en verdad se aproximen a los referidos derechos fundamentales.

Actuar de esa forma, sería hablar de una evolución de la Justicia Administrativa, ya que nos estaríamos acercando a contar con una Administración Pública más justa para todos, en la cual se busque cumplir con sus finalidades esenciales de obtener ingresos para satisfacer el gasto público, ya que es precisamente la justicia uno de los principales objetivos del Estado, de modo que, garanticen una satisfactoria convivencia con

los gobernados y que además existan los instrumentos de control a los conflictos al alcance de los gobernados.

Ya que comentamos la forma en que evolucionaría la Justicia Administrativa, toca el turno de referirnos al tema de la actividad financiera del estado, la cual tiene como ejes centrales a los ingresos y el gasto público, donde tenemos que por el segundo de los conceptos citados, se entiende al conjunto de los egresos del Estado, empleados en los servicios públicos, obras públicas, etcétera, y en la realización de una política económica de desarrollo y justicia social.

Continuando con el tema de la actividad financiera del estado y en específico del gasto público como rama del derecho financiero, es importante mencionar que la palabra “financiero” alude a lo relativo a la hacienda pública, y en un sentido tradicional el derecho financiero consiste en la rama del derecho público que se ocupa de la hacienda pública, es decir, que atiende a los ingresos y egresos del Estado, y en sentido general a la administración de los recursos económicos para satisfacer las necesidades sociales.⁵¹

Es importante destacar, que la Administración Pública, dentro de la rama del derecho administrativo, cuenta con tres ejes centrales de actuación que regulan su actividad financiera, el primero de ellos se basa en la forma y términos por los cuales obtiene recursos a fin de cumplir con sus obligaciones administrativas así como para con los gobernados, es decir, en la forma en que cobra los tributos. Para cumplir con ello respetando el estado de derecho, se deben atender las leyes vigentes que regulan la captación de las contribuciones por parte de los causantes y los procedimientos seguidos para que dichos recursos entren a las arcas del estado.

El siguiente bastión de la actividad financiera del estado es el relacionado al manejo y administración de las contribuciones, en donde es indispensable que la administración pública defina las formas e instrumentos que utilizará a lo largo del ejercicio fiscal para asegurarse que exista el mejor de los rendimientos para los recursos que tiene en su poder.

⁵¹ SIERRA Rojas Andrés. *Ob. Cit.* Pág. 3

Y por último, la llamada actividad financiera del estado culmina con el punto relacionado con la aplicación de los recursos, es decir, el gasto público, en donde el estado por medio de la hacienda pública, define los rubros a los que se destinarán las contribuciones recaudadas, así como los montos que serán aplicados, donde definitivamente sólo deben entrar áreas relativas a satisfacer el gasto público. Como se puede observar, cada uno de los pasos que componen la actividad financiera tiene como apoyo a la ley, dado que tanto la captación de recursos, su manejo y su aplicación al gasto público, deben estar sustentados en una legislación previamente expedida.

Para Doricela Mabarak Cerecedo, el Derecho Financiero es una rama importante del derecho público y lo define de la siguiente forma: *“Es el conjunto de normas que regulan la actividad encaminada a la obtención de ingresos y a la determinación y ejercicio del gasto público del Estado y de sus entidades menores, considerada dicha actividad, en cuanto a la composición de los órganos que la ejercen, en el ordenamiento formal de sus procedimientos y actos y en el contenido de las relaciones jurídicas que ella origina”*, concluyendo con la manifestación de que el Derecho Financiero es sin duda, una disciplina jurídica que regula las actividades económicas del Estado referidas directa y exclusivamente a sus finanzas.⁵²

Por su parte, Adolfo Arrijoa Vizcaino en su obra *“Derecho Fiscal”*, señala que el Derecho Financiero es la disciplina que tiene como propósito el estudio sistemático del conjunto de normas que regulan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesita el Estado y el resto de los órganos públicos para el efectivo desempeño de sus actividades, así como el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos de Estado y entre los mismos ciudadanos que derivan de la aplicación de la ley.⁵³ En ese mismo sentido, consideramos que el derecho financiero es una disciplina que comprende la relación estado-gobernados que comprende el análisis, evaluación y aplicación de las normas jurídicas que regulan la obtención de los recursos por parte de la hacienda pública, su administración y posteriormente la aplicación de éstos para el gasto público y para cubrir las necesidades propias del ejercicios de la labor de las autoridades.

⁵² MABARAK Cerecedo Doricela. *Ob. Cit.* Pág. 10

⁵³ ARRIJOA Vizcaino Adolfo. *Derecho Fiscal*. 13ª Ed. Themis. México. 1998. Pág. 14

Bajo dichas manifestaciones, para entender con una mayor plenitud lo que la justicia en el ámbito administrativo abarca, consideramos necesario analizarla en forma conjunta con el Derecho y la Ley.

Generalizando entre Ley, Derecho y Justicia, es importante mencionar que para Jerónimo Betegón Carrillo, el criterio de la Justicia mide la adecuación de la norma o del conjunto del sistema a un orden normativo distinto al derecho,⁵⁴ es decir, que para la efectiva y correcta función de la esfera administrativa de un estado, es necesario que las legislaciones que norman su acción deben encontrarse armonizadas a la realidad actual que impera en el momento, ya que de esa forma se puede cumplir con el objetivo de regular y normar la conducta social.

Lo anterior se estima así, ya que para el correcto funcionamiento de la administración de un estado, es indispensable que las leyes vigentes que regulan su actividad puedan afrontar la realidad actual, para que de ese modo, éste cuente con las herramientas necesarias para cumplir con su fin de recaudar, administrar y erogar las contribuciones.

Continuando con el tema de la Justicia en el ámbito administrativo, Edgar Bodenheimer señala que tratar a todos los hombres iguales, en circunstancias iguales, de modo igual, es el primero y más importante de los mandamientos de la justicia.⁵⁵ Es decir, aplicar un criterio de igualdad sería para el mencionado autor el acercarse al término de Justicia, lo cual, indudablemente, es difícil de encontrar en la esfera de gobierno de un Estado. Lo anterior se considera así, ya que sería casi imposible que la Administración Pública de una entidad pudiese abarcar, con los recursos existentes, todas y cada una de las áreas que necesitan apoyo del Estado, lo cual podría parecer para esos sectores desfavorecidos, como una injusticia. Dicha situación es muy común que ocurra en el estado mexicano, ya que podemos apreciar que cada ejercicio fiscal se distribuye en forma distinta, por medio de la Ley de Egresos Federal, los recursos con los que se cuentan, en razón de que observamos que determinado porcentaje se destina a educación, otro tanto a salud, a la vivienda, etcétera. Por

⁵⁴ BETEGÓN Carrillo Jerónimo et al. *Lecciones de teoría del derecho*. McGraw-Hill. Madrid. 1997. Pág. 25.

⁵⁵ BODENHEIMER Edgar. *Teoría del derecho*. Trad. Herrero Vicente. Fontamara. México. 1986. Pág. 54

tanto, es por lo que indicamos que los sectores que no se vieron favorecidos por apoyo o que éste fue menor, estimarían que la actividad administrativa del estado fue injusta.

Ahora bien, entrando en un punto de comparación entre la Justicia y la Ley, tenemos a ésta última como la voluntad del legislador plasmada en un texto legal y que para su creación fueron colmaron los requisitos o etapas previstas en la Constitución, por lo que se encuentra dotada de fuerza jurídica.

Dicho lo anterior, se considera que una diferencia esencial entre la Justicia y la Ley, es que la Justicia sirve de parámetro para determinar la validez de una disposición normativa y que sea considerada moral, sin embargo, muchos filósofos consideran que la indagación sobre la Justicia es una labor estéril, pues los hombres nunca se han puesto de acuerdo acerca de qué es justo y qué lo injusto.⁵⁶

De lo expuesto en el párrafo que antecede, de nueva cuenta volvemos a la discusión de lo que para uno puede ser justo, para otro no lo es, tratándose de los casos de la actuación del estado en aras de cumplir con su función administrativa.

Aunado a ello, tenemos que Ángel Latorre señala que el calificativo justo se aplica a los principios básicos que a nuestro juicio deben regir un sistema social y jurídico, por ejemplo cuando afirmamos que son injustas las legislaciones que establecen la discriminación racial o favorecen a ciertas clases sociales.⁵⁷

Por otro lado, continuando con las opiniones del jurista Ángel Latorre, éste señala que pudiese existir una problemática cuando hablamos de la Justicia, y que ésta radica en el ámbito de la dimensión filosófica del derecho, ya que estima que debe atenderse o darse mayor importancia a la obligatoriedad de encontrar u obtener Justicia, y no tanto con su eficacia misma.⁵⁸ Si lo dicho lo trasladamos al campo de la administración pública, tenemos que sería imposible lograr un pensamiento uniforme de los gobernados en cuanto a que la función del Estado fuese justa, sin embargo, consideramos que lo realmente importante es que

⁵⁶ BETEGÓN Carrillo Jerónimo y otros. *Ob. Cit.* Pág. 24.

⁵⁷ LATORRE Ángel. *Introducción al derecho*. 5ª Ed. Ariel. Barcelona. 1972. Pág. 55.

⁵⁸ ÁLVAREZ Mario I. *Introducción al derecho*. Mc Graw Hill. México. 1995. Pág. 309.

la gente aprecie que existe un compromiso de los órganos de gobierno en aras de lograr en mayor medida una verdadera impartición de Justicia.

Otra corriente del pensamiento jurídico, sostiene que la obediencia a la Ley es precisamente una aproximación a la Justicia, en el entendido de que obrar conforme a la Ley es obrar con Justicia, tal y como lo sostenía Sócrates en relación a la filosofía de la vida.⁵⁹ Dicha manifestación podría tomarse como la base de la justicia administrativa, ya que en la actualidad podemos apreciar que las distintas dependencias de la administración pública parten de una visión lineal y sin contemplaciones de aplicar en forma rígida el texto legal, sin siquiera hacerse el cuestionamiento sobre si son justos o no sus actos.

Situación la cual, es aún más evidente hablando de la materia tributaria o administrativa, donde año tras año la función legislativa de la mano del poder ejecutivo, pretenden a través de la aplicación estricta de la Ley, obtener el mayor número de recursos a costa de los contribuyentes, quienes desgraciadamente, en la mayoría de los casos, buscan medios alternos para evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, lo cual dicho sea de paso, se convierte en una auténtica guerra que se centra en determinar si se paga o no las contribuciones.

Analizando la Justicia como un principio, tenemos que la finalidad primaria sería la estructura básica de la sociedad, siendo importante mencionar que la justicia puede dividirse en dos partes principales, siendo éstas las siguientes:

1. Que cada persona ha de tener un derecho igual al esquema más extenso de libertades básicas que sea compatible con un esquema semejante de libertades para los demás.
2. Y que las desigualdades sociales y económicas habrán de ser conformadas de modo tal que a la vez que: a) se espere razonablemente que sean ventajosas para todos, b) se vinculen a empleos y cargos asequibles para todos.⁶⁰

Dentro de la obra *Teoría de la Justicia*, se hace mención a que la estructura básica de una sociedad se encuentra precisamente en la Justicia, misma que si se maneja como

⁵⁹ Ibid. Pág. 338.

⁶⁰ RAWLS John. Ob. Cit. Pág. 68

un principio de imparcialidad, constituye una teoría que lleva a un más alto nivel de abstracción la concepción tradicional del contrato social.⁶¹ Sería muy interesante y recomendable que dichas características fuesen aplicadas en el país al momento de que se discuten y dictaminan las leyes administrativas y fiscales, puesto que dicha óptica pudiese llegar a generar beneficios mutuos tanto para los gobernados como para el propio Estado, donde de ser así, pudiese aminorarse la gran desconfianza de los contribuyentes al momento de pagar sus contribuciones redituando un enorme beneficio para las arcas de la Nación. No es un hecho desconocido que muchas de las personas causantes y las que no tributan, deciden establecer estrategias para evadir sus obligaciones tributarias, o bien para aminorar estas, teniendo como motivación el comportamiento actual de la hacienda pública, donde existe un ocultamiento de la procedencia de los recursos y el destino de éstos.

En esa misma síntesis, dentro de la obra comentada se expone que la Justicia es la primera virtud de las instituciones sociales, dado que una teoría, por muy atractiva que parezca, tiene que ser rechazada o revisada si no es verdadera; o por otro lado, no importa si las leyes sean eficientes, si son injustas, por lo que tendrían que ser abolidas.⁶²

Es decir, el autor refiere que la Justicia debe ser el bastión principal en la estructura de una sociedad, y de igual forma, da pinceladas que lo ligan a la escuela naturalista, al señalar que el Estado debe atender sólo a las leyes que sean justas, con independencia de que éstas sean eficientes si es que tocan el rubro de la injusticia.

Por otro lado, se aprecia que la idea del autor en torno a la Justicia tiene una connotación distintiva, la cual, estimamos que es contraria a la que pregona Thomas Hobbes, toda vez que este último, sostiene que el interés de la mayoría (sociedad) debe prevalecer sobre el de unos cuantos, ello en búsqueda del bienestar social.

Respecto a dicho punto, John Rawls expone que cada persona posee una inviolabilidad basada en la justicia, que ni siquiera el bienestar de la sociedad en conjunto

⁶¹ *Ibidem.* Pág. 17.

⁶² *Ídem.*

puede rebasar, es decir, que la justicia no debe permitir que los sacrificios impuestos a unos sean compensados por la mayor cantidad de ventajas disfrutadas por muchos.⁶³

En ese orden, manifiesta el autor que en una sociedad justa, las libertades de igualdad de ciudadanía se generan en forma definitiva, y los derechos asegurados por la justicia no son sujetos de regateos políticos o intereses sociales.⁶⁴

Es criterio del autor, que para la existencia de una sociedad ordenada se requiere una concepción pública de la Justicia, esto quiere decir que se trata de una sociedad en la que cada cual acepta y sabe que los demás aceptan los mismos principios de Justicia; y por otro lado, las instituciones sociales básicas satisfacen generalmente estos principios y se conoce que lo hacen.

De lo anterior, advertimos que la naturaleza de la Justicia debe, en todo momento, de estar impregnada de una igualdad entre los miembros de la sociedad, así como también, dicha igualdad debe ser respetada por las instituciones sociales y que todas sus actividades busquen salvaguardar dicha igualdad.

De igual forma, el mencionado autor manifiesta que puede existir una estructura básica y que sus reglas avalen cierta concepción de Justicia, pero podemos no aceptar sus principios o considerarlos injustos, sin embargo, se trata de principios de Justicia que en dicha estructura adoptan el papel de Justicia, proporcionando asignaciones de derechos y deberes.⁶⁵

Es decir, opinamos que no podemos sabotear o tratar de modificar la estructura de una sociedad que se encuentra basada, en nuestra opinión, en principios que consideramos injustos, sólo por dicha razón, ya que estamos frente a principios de Justicia, que en la citada estructura, son los que se encargan de proveer los derechos y deberes.

⁶³ *Ídem.*

⁶⁴ *Ídem.*

⁶⁵ *Ibídem.* Pág. 65

Por otro lado, Paulette Dieterlen en su obra *“Ensayos sobre Justicia Distributiva”*, hace referencia a cuatro pensamientos de cómo la igualdad puede influir de manera favorable en la búsqueda de una Justicia Administrativa y distributiva, siendo éstas las siguientes:

- Primera. Nos acercamos a una situación de igualdad cuando reconocemos que todos los ciudadanos tienen derecho a un nivel mínimo de funcionamiento.
- Segunda. La igualdad está ligada con las actividades y acciones de un gobierno cuando éste logra que los recursos estén disponibles para que cada ciudadano pueda tener la posibilidad de funcionar, so sólo mínimamente, sino de una buena forma.
- Tercera. Cuando los recursos son escasos, y por ello no es posible que todos los individuos incrementen su capacidad para funcionar, la igualdad nos compromete a dar más a quien menos tiene; situación a la cual puede acudir un Estado por medio de subsidios o estímulos fiscales.
- Cuarta. Los que deben ser beneficiados por las políticas de igualdad son los gobernados que no tienen un mínimo de funcionamiento.⁶⁶

Ahora bien, entrando al punto de la Justicia formal, John Rawls señala que se trata de las reglas definidas por las instituciones, regularmente observadas e interpretadas por las autoridades, que procuran la administración imparcial y congruente de las leyes, cualesquiera que sean sus principios sustantivos.⁶⁷

Expone el autor que los principios de justicia son los siguientes:

“Primero: Cada persona ha de tener un derecho igual al esquema más extenso de libertades básicas que sea compatible con un esquema semejante de libertades para los demás.

Segundo: Las desigualdades sociales y económicas habrán de ser conformadas de modo tal que a la vez que: a) se espere razonablemente que sean ventajosas para todos, b) se vinculen a empleos y cargos asequibles para todos”⁶⁸

⁶⁶ DIETERLEN Paulette. *Ensayos Sobre Justicia Distributiva*. 2ª Ed. Fontamara. México. 2001. Pág. 119

⁶⁷ RAWLS John. *Ob. Cit.* Pág. 66

⁶⁸ *Ibidem*. Pág. 67 y 68

Dichos principios, se aplican en primer lugar a la estructura básica de la sociedad, y rigen los derechos y deberes considerando la repartición de las ventajas económicas y sociales; además de que, los individuos miembros de una sociedad cuentan con libertades básicas, entre las cuales encontramos a la libertad política, libertad de expresión y de reunión, la libertad de conciencia y pensamiento, libertad frente a la opresión física, psicológica, el derecho a la propiedad, así como a la libertad frente al arresto.

Refiriéndonos al segundo principio, tenemos que consiste en la distribución del ingreso y de la riqueza, teniendo como referencia las desigualdades económicas y sociales, del modo que todos se beneficien.⁶⁹

Ya enfocándonos en la actualidad y analizando el sistema jurídico en México, tenemos que la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, es uno de los principales instrumentos legales al cual le podemos atribuir la búsqueda de una Justicia Administrativa, ya que dicha legislación, es la que regula el procedimiento administrativo de defensa en contra de los actos de la Administración Pública Federal.

En ese sentido, tenemos que la iniciativa presentada por un grupo parlamentario de Senadores de la República y que posteriormente dio origen a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, expone textualmente lo siguiente:

“La Ley Federal de Procedimiento Contencioso administrativo tiene por objeto consolidar la actuación del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa dotándole de los instrumentos procedimentales que requiere para cumplir eficazmente con sus atribuciones de impartición de justicia administrativa y para que pueda brindar seguridad jurídica a los ciudadanos.”⁷⁰

Como se puede advertir, actualmente la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, pretende ser ese instrumento que garantice a los gobernados una adecuada opción de defensa de sus intereses, en los casos en que se sientan afectados por actos u omisiones de la administración pública federal, que trasciendan a su esfera jurídica.

⁶⁹ *Ídem.*

⁷⁰ REYES Altamirano Rigoberto. *Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. Comentada, anotada y jurisprudencia.* Tax Editores Unidos. México. 2010. Pág. 15

Aunado a ello, consideramos que dicha legislación debe servir de control para evitar actos autoritarios de los funcionarios del Estado, toda vez que ésta, dentro de su articulado, prevé la aplicación de sanciones para las personas que integran la administración pública federal, para los casos en que cometan falta grave u otros aspectos que la propia ley enmarca. Es decir, actualmente el marco legal de la Justicia Administrativa tiene a su alcance todos los elementos para que efectivamente se cumpla con su naturaleza, que es la de regular la convivencia entre el Estado y los gobernados.

Sin embargo, no debe pasar desapercibido que parte de los problemas que enfrenta la Justicia Administrativa radica en fallas propias de su estructura, como vendría a ser un número reducido de tribunales en relación con el tamaño de la población, además de que los litigios han experimentado un claro aumento en los últimos tiempos.⁷¹ Es importante destacar, que en el paso de los últimos cinco años han existido notables avances a fin de erradicar o minimizar las problemáticas en comento, dado que tanto el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, así como el Poder Judicial de la Federación, han implementado el aumento de órganos jurisdiccionales y la especialización de éstos, a fin de abatir la creciente demanda de Justicia Administrativa. Por ejemplo, del lado del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, tenemos la creación de Salas Auxiliares en diversos Estados de la República, tales como el Distrito Federal, Coahuila, Durango, Veracruz, Michoacán y Zacatecas, así como la creación de Salas Especializadas en materia de Propiedad Intelectual, en juicios en línea, en materia ambiental y de regulación, siendo esta última la encargada de conocer de las controversias que se susciten entre los gobernados y la Comisión Federal de Competencia, Comisión Federal de Telecomunicaciones, Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios, Comisión Nacional Bancaria y de Valores, Comisión Nacional de Acuacultura y Pesca, Comisión Nacional de Facilitación del Transporte Aéreo Internacional, Comisión Nacional de Hidrocarburos, Comisión Nacional de Seguridad Nuclear y Salvaguardias, Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, Comisión Nacional para la Protección y Defensa de los Usuarios de Servicios Financieros, Comisión Reguladora de Energía y el Servicio Nacional de Sanidad, Inocuidad y Calidad Agroalimentaria.

⁷¹ BÉJAR Rivera Luis J. y otros. *Derecho Administrativo. Perspectivas Contemporáneas*. Porrúa. México. 2010. Pág. 305

Aunado a lo anterior, en una reciente Conferencia celebrada en el Municipio de San Pedro Garza García, Nuevo León, misma que fue organizada por la Barra Mexicana de Abogados, sección Nuevo León, miembros del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, anunciaron que el próximo año se estaría inaugurando una nueva Sala Regional en el Estado, la cual sería especializada en materia de Comercio Exterior;⁷² lo que denota el esfuerzo que realiza dicha institución a fin de garantizar una justicia pronta y expedita, y que además, sea impartida por órganos especializados en la materia.

Por otro lado, el Poder Judicial de la Federación implementó, a parte del aumento general de Juzgados y Tribunales Federales, la creación de dos Tribunales Colegiados de Circuito especializados en materia de competencia económica y telecomunicaciones, así como de dos Juzgados de Distrito especializados en dichas materias, con lo cual prende abatir el gran rezago que existe en dichas áreas del derecho; pero sobre todo, para que dichas materias que son muy técnicas, sean abordadas por expertos.

Sin embargo, estimamos que los avances comentados son aún insuficientes para afrontar la demanda de Justicia Administrativa que claman los gobernados, ya que el tiempo promedio de un litigio, incluyendo su etapa administrativa y jurisdiccional, en la mayoría de los casos abarca hasta dos años, lo cual sin lugar a dudas desatiende el principio constitucional de “justicia pronta y expedita”. Es importante destacar, que si bien es cierto que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, creó una Sala especializada en juicios en línea, con lo cual, dicho tribunal presume una reducción significativa de tiempo en el litigio, igual de cierto es, que dicha herramienta se encuentra “casi” olvidada por la comunidad de litigantes, lo que convierte a dicha Sala en un órgano intrascendente para la impartición de Justicia Administrativa en el País.

En otras palabras, citando un ejemplo, tenemos que en promedio una auditoria llevada a cabo por el Servicio de Administración Tributaria, dura un año y que posteriormente dicho órgano cuenta con un plazo de seis meses para resolver la situación jurídica del contribuyente, tenemos que los actos continuos de molestia hacia el gobernado, en una primer etapa, duran alrededor de año y medio. Posteriormente, una vez determinado un crédito fiscal, el causante tiene a su alcance el recurso administrativo de revocación, a fin de controvertir la

⁷² Conferencia de la Barra Mexicana de Abogados, Capítulo Nuevo León. 01 de Abril de 2015.

legalidad de la auditoria y su liquidación, dicho recurso tarda en resolverse, aproximadamente, cuatro meses. En esos términos y atendiendo a que, sin importar el derecho y basando su decisión en otro tipo de intereses, el 90% de los recursos son favorables al fisco federal, luego entonces tenemos que en esta segunda etapa, la búsqueda de una verdadera Justicia Administrativa para el gobernado ya se prolongó un año y diez meses. Ahora bien, es aquí donde formalmente inicia la vía jurisdiccional con el juicio contencioso administrativo, mismo que en promedio tarda en resolverse un par de años, lo que sumado a las etapas anteriores, nos da el resultado de tres años con diez meses, en promedio, para que sea resuelta la situación jurídica de un contribuyente. Sin olvidar que, aún faltaría agotar el juicio de amparo o bien la revisión fiscal por parte de la autoridad administrativa, lo que se traduce en un año más de contiendas litigiosas para el contribuyente, para darnos como resultado final, un alarmante 4 años con diez meses que tienen que enfrentar los gobernados para obtener Justicia Administrativa en México.

Aunado a ello, adquiere una mayor relevancia la Justicia Administrativa en el País, dado que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señala en su artículo 27, la posibilidad de que el Estado pueda ejercer actos de molestia en contra de la propiedad privada de las personas, a través de las modalidades que dicte el interés público. Dicho artículo Constitucional, en su tercer párrafo a la letra señala “La Nación tendrá en todo tiempo el derecho de imponer a la propiedad privada las modalidades que dicte el interés público, así como el de regular, en beneficio social, el aprovechamiento de los elementos naturales susceptibles de apropiación, con objeto de hacer una distribución equitativa de la riqueza pública, cuidar de su conservación, lograr el desarrollo equilibrado del país y el mejoramiento de las condiciones de vida de la población rural y urbana”. Bajo dichas condiciones, Gabino Fraga en su obra *Derecho Administrativo*, refiere que la actividad del Estado se traza en actos materiales y jurídicos, operaciones y tareas que realiza en virtud de las atribuciones que la propia ley le otorga⁷³, de ahí que cobra especial relevancia lo que veníamos apuntando anteriormente, en relación a la necesidad de que se preste una importancia relevante a la creación, modificación y derogación de las normas jurídicas que rigen la actividad administrativa.

⁷³ FRAGA Gabino. *Derecho Administrativo*. 30ª Ed. Porrúa. México. 1991. Pág. 13

Es por ello que insistimos que los avances en el área de la Justicia Administrativa son aún insuficientes para dotar de verdaderas garantías a los particulares, ya que no debemos olvidar que en este tipo de contiendas es al Estado al que tienes como “rival”, lo que significa un verdadero desgaste psicológico y económico para los gobernados, además de la ya asentada desconfianza que se tiene cuando enfrentamos a un órgano del Estado en una contienda administrativa o jurisdiccional.

De ese modo, pugnamos por una notable mejora de los medios con que cuentan los particulares para el exigir un control de legalidad de la Administración Pública, ya sea en la propia vía administrativa, así como en instancias jurisdiccionales, puesto que no debemos olvidar que estamos en presencia de Justicia Administrativa, cuando un órgano administrativo resuelve un conflicto que implica a un derecho subjetivo,⁷⁴ de modo que es necesario que la actividad legislativa del país se centre en mejorar las condiciones actuales de la relación Estado-Particular.

F. Comentarios sobre la Justicia Administrativa Internacional.

La Justicia Administrativa desde la perspectiva internacional, tuvo sus orígenes en el Estado Francés, el cual sirvió de base para el modelo que actualmente se instauró en México, ya que viene a ser una copia de la forma, métodos y términos que se siguen en aquel País.

Como la problemática que originó la investigación que se desarrolla tiene su origen en México, no quisimos dejar a un lado el ámbito internacional, de modo que, dentro del apartado que nos ocupa, abordaremos en forma breve algunos aspectos importantes en torno a la Justicia Administrativa en países como Colombia y Francia, a fin de conocer un poco sobre dicha materia en el ámbito internacional.

Procedemos de inicio, a realizar algunos comentarios sobre Colombia, para posteriormente remitirnos a mencionar unos tópicos importantes sobre la Justicia Administrativa en Francia.

⁷⁴ MARTÍNEZ Morales Rafael. *Derecho Administrativo*. 2ª Ed. Harla. México. 1997. Pág. 340

1. Breves apuntes de la Justicia Administrativa en Colombia.

Ahora bien, en relación al tema que nos ocupa, y tocando el punto del derecho comparado, es el momento de avocarnos a la mención de los rasgos más significativos del derecho administrativo en Colombia.

En el derecho administrativo colombiano, el procedimiento administrativo tiene un marco de referencia normativo en la Constitución de 1991 y en la legislación vigente, en particular en el Código Contencioso Administrativo de 1984 reformado en 1989 y en 1998.

En el ámbito administrativo y más particularmente en el procedimiento administrativo, los administrados y el Estado interactúan de tal forma que involucran al poder público, a las "Autoridades" estatales, las Administraciones Públicas y a las personas privadas con función pública en toda actividad, gestión, diligencia o expediente administrativo para cumplir con los fines constitucionales del Estado.

La Función Administrativa que "está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, mediante la descentralización, la delegación y la desconcentración de funciones."⁷⁵

En tal virtud, se cumplen los fines del Estado y la función administrativa en los procedimientos administrativos departamentales, distritales y municipales, en las mismas condiciones, requisitos y efectos jurídicos que en los procedimientos administrativos nacionales, bien sean estos de carácter ordinario o de naturaleza jurídica especial.

Autores colombianos como Vidal Perdomo, dudan que eso sea así, pues si bien el problema de la determinación de las funciones que cumple cada rama de poder es uno de los más difíciles del derecho, no por ello se puede válidamente sostenerse que existen fundamentos jurídicos, lógicos, formales y de la esencia para extender la conceptualización de

⁷⁵ <http://www.usergioarboleda.edu.co/civilizar>.

"función administrativa" a todas las entidades, organismos o establecimientos del Estado, sea cual fuere su nivel, categoría o territorialidad.⁷⁶

El Procedimiento Administrativo General, es aquel aplicable a los órganos, corporaciones y dependencias de las ramas del poder público en todos los órdenes, a las entidades descentralizadas, al llamado Ministerio Público (Procuraduría General de la Nación; Procuradurías Delegadas, Regionales y Provinciales y a las Personerías Municipales); a la Contraloría General de la República y a las Contralorías Departamentales, Distritales y Municipales; los organismos electorales (Consejo Electoral y a la Registraduría Nacional de Estado Civil); así como también, a las personas privadas, cuando unos y otras cumplan funciones administrativas.⁷⁷

Que el procedimiento administrativo general se aplicable a la función administrativa de las tres ramas del poder público significa que existen cauces procedimentales constitutivos de procedimiento administrativo en la rama judicial (Cortes Constitucional y Suprema de Justicia, Consejo de Estado, Tribunales Superiores y Administrativos, Fiscalías, Consejo Superior de la Judicatura y Juzgados de las diferentes categorías y jurisdicciones).⁷⁸

Con la finalidad de abordar las bases constitucionales del sistema administrativo en Colombia, debemos señalar que después de la Constitución de 1991, el Estado Colombiano adquiere justificación y legitimación en tanto pueda prestar servicios públicos con eficiencia a su población, algo que no sucedía con la legislación de 1886.⁷⁹

Para Wilson Ruiz Orjuela, la responsabilidad del Estado legislador en Colombia como sistema de imputación en materia de responsabilidad administrativa, sigue siendo una expectativa en el desarrollo de la jurisprudencia, a pesar de la cláusula contenida en el artículo 90 Constitucional. Al establecimiento de una responsabilidad estatal por el hecho de las leyes, se han opuesto argumentos como el de la soberanía, porque no se puede

⁷⁶ <http://www.usergioarboleda.edu.co/civilizar>.

⁷⁷ <http://www.usergioarboleda.edu.co/civilizar>.

⁷⁸ <http://www.usergioarboleda.edu.co/civilizar>.

⁷⁹ <http://www.universia.net.co/libro-abierto/ciencias-sociales-y-humanas/aspectos-constitucionales-de-los-servicios-publicos-y-las-telecomunicaciones-en-colombia.html>

limitar la facultad del pueblo soberano a autorregularse; la inviolabilidad del voto del congresista como agente del constituyente primario, e incluso, la existencia del control constitucional de las leyes. No ocurre lo mismo en el derecho comparado. Francia y España, tienen un admirable desarrollo doctrinal y jurisprudencial sobre la materia, sin embargo, es tímido en países como Italia, Alemania y Estados Unidos.⁸⁰

Por otro lado, el mencionado autor sostiene que dentro de las normas constitucionales en Colombia, existe una fuente de responsabilidad extracontractual del Estado, situación que se encuentra inmersa en el artículo 90 de la Constitución de 1991, que establece la responsabilidad del Estado por los daños antijurídicos que le sean imputables, causados por la acción o la omisión de las autoridades públicas. Dicha fuente de responsabilidad, se encuentra limitada en la actualidad, a los actos, hechos y operaciones administrativas, tanto en el marco de la responsabilidad por falta, como de aquella donde no media la culpa, adicionalmente, se reconoce la responsabilidad de los operadores jurídicos por el error judicial, y desde el punto de vista administrativo, por el anormal o defectuoso funcionamiento de la administración de justicia.⁸¹

En otro orden de ideas, expone que en el artículo 13 de la Constitución, que consagra el principio de igualdad de los ciudadanos frente a las cargas públicas, se constituyen en aquellas que el particular no puede rehusar sólo por el hecho de que es todo el conglomerado el que las soporta en condiciones iguales a las suyas; por su parte, el artículo 123 Constitucional establece la responsabilidad de los servidores públicos, entre los cuales se cuentan los miembros de las corporaciones públicas, y que dispone que éstos funcionarios están al servicio del Estado y de la comunidad.⁸²

De igual forma, el citado autor expone que desde el punto de vista jurisprudencial, se encuentra un precedente interesante a cargo de la Honorable Corte Constitucional, que en sentencia de 12 de noviembre de 1992, con ponencia del Magistrado **Ciro Angarita Barón**, se pronunció de la siguiente manera:

⁸⁰ <http://www.universia.net.co/libro-abierto/ciencias-sociales-y-humanas/aspectos-constitucionales-de-los-servicios-publicos-y-las-telecomunicaciones-en-colombia.html>

⁸¹<http://www.universia.net.co/libro-abierto/ciencias-sociales-y-humanas/aspectos-constitucionales-de-los-servicios-publicos-y-las-telecomunicaciones-en-colombia.html>

⁸²<http://www.universia.net.co/libro-abierto/ciencias-sociales-y-humanas/aspectos-constitucionales-de-los-servicios-publicos-y-las-telecomunicaciones-en-colombia.html>

“En consecuencia, el Estado está obligado a hacer extensiva la fuerza vinculante de los derechos fundamentales a las relaciones privadas; el Estado legislador debe dar eficacia a los derechos fundamentales en el tráfico jurídico privado; el Estado juez debe interpretar el derecho siempre a través de la óptica de los derechos fundamentales.

(...)

Ahora bien, en última instancia, el único responsable de mantener la vigencia de los derechos fundamentales es el Estado. Es él quien tiene la tarea de establecer las normas que regulen – acorde con los derechos fundamentales – las relaciones privadas, así como sancionar las conductas que lesionen los derechos, y todo ello de forma eficaz y diligente.

(...)

Si mientras la constitución protege el derecho a la vida el legislador no hace punible el delito de homicidio, y el juez no cumple eficazmente su función judicial, un homicidio impune es, nosolamente la vulneración de un derecho fundamental sino, en última instancia, un hecho cuya responsabilidad compete al Estado.

(...)

Por ello, el hecho de que exista nueva concepción de orden constitucional y de los derechos fundamentales, que se convierten en normas de obligatorio cumplimiento frente a todos, no implica que el Estado diluya o comparta su responsabilidad, sino por el contrario la acrecienta, debiendo responder de una u otra manera, por la eficaz aplicación de tales derechos.

(...)

En efecto, la inobservancia de los derechos constitucionales fundamentales por parte del Estado produce consecuencias distintas a las de la inobservancia proveniente de los particulares. Esa distinción se debe a razones éticas, políticas y jurídicas.”

Así, indudablemente, la Corte promueve la responsabilidad del Estado legislador frente a la aplicación y protección de los derechos fundamentales, siendo la ley que los vulnere o desconozca, inexecutable al paso del examen constitucional. De manera que es un importante referente para el desarrollo jurisprudencial por el que tanta expectativa se ha aguardado en los últimos años. No pueden seguir teniendo vigencia, argumentos como el de la soberanía del constituyente primario a través del agente legislador, el carácter impersonal de la ley, o el de que la ley no vulnera derechos porque generalmente los modifica o extingue, ya que para eso está instituida.”

83

⁸³<http://www.universia.net.co/libro-abierto/ciencias-sociales-y-humanas/aspectos-constitucionales-de-los-servicios-publicos-y-las-telecomunicaciones-en-colombia.html>

2. Tópicos de la Justicia Administrativa en Francia.

Ahora toca el turno de referirnos brevemente a diversos tópicos de la Justicia administrativa en Francia, en donde su Constitución (Constitución de la quinta república) fue aprobada por un referéndum público el 28 de septiembre de 1958. Desde su implantación ha fortalecido favorablemente la autoridad del poder ejecutivo en relación con el parlamento. Bajo la citada Constitución, el presidente es elegido directamente por un período de 5 años (originalmente eran 7 años). El arbitraje del presidente asegura el funcionamiento regular de los poderes públicos y la continuidad del estado.⁸⁴

La doctrina se ha valido de distintos criterios para dar fundamento y señalar el campo de aplicación del derecho administrativo, dicho de otra forma, la doctrina francesa vino a colocar la noción de “servicio público” como fundamento, justificación y límite de la existencia de este derecho.

El servicio público, resulta ser, una técnica jurídica de actuación de determinados fines públicos, y su perspectiva evidencia un punto determinante en la potenciación de la vocación social que impregna la funcionabilidad del estado administrativo.⁸⁵

En el siglo XIX, corriente codificadora francesa, con el afán de garantizar los derechos de los individuos frente a los excesos despóticos de actividad estatal; y como un intento de organización de la normas jurídicas que se encontraban en Francia, y en todos los países de la época, es una situación caótica y desordenada; por ello la codificación francesa de principios de este siglo es uno de los principales frutos de la revolución.⁸⁶

Dentro de la obra “Derecho Administrativo Global” se expone que dentro de la Revolución Francesa nace la disciplina del derecho administrativo, que es donde se viene a implementar el principio de legalidad y el principio de la división de poderes; teniendo a la

⁸⁴ <http://www.usergioarboleda.edu.co/civilizar>.

⁸⁵ <http://www.usergioarboleda.edu.co/civilizar>.

⁸⁶ GOMEZ Lara, Cipriano. *Teoría General del Proceso*. Editorial Oxford, UNAM, México 2003. Págs. 60 y 61.

Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, como el acta de nacimiento de dicha rama del derecho.⁸⁷

⁸⁷ VENEGAS Álvarez Sonia. *Derecho Administrativo Global*. Porrúa. México. 2013. Pag. 949.

CAPÍTULO II

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como uno de los Órganos encargados de Impartir Justicia Administrativa en México.

A. Introducción.

En el capítulo que nos ocupa abordaremos, principalmente, la creación y existencia del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, y como éste órgano ha asumido la labor de impartir justicia en el País, dados los retos tan grandes que desde un inicio han existido; para posteriormente adentrarnos a los parámetros básicos del Juicio Contencioso Administrativo, que constituye uno de los principales medios de defensa por excelencia en la búsqueda de una real Justicia Administrativa en México.

Antes de entrar al fondo del capítulo que nos ocupa, es oportuno señalar que de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, el término “Tribunal” proviene del latín “tribunal”, el cual tiene las siguientes definiciones: a) lugar destinado a los jueces para administrar justicia y dictar sentencias; b) ministro o ministros que ejercen la justicia y pronuncian la sentencia; c) conjunto de jueces ante el cual se efectúan exámenes, oposiciones y otros certámenes o actos análogos y; d) los de justicia.⁸⁸ Para los efectos de la investigación, serían aplicables en cierto modo todas las definiciones que se mencionaron.

Ahora bien, como se mencionó en el capítulo anterior, el Estado Mexicano con el paso del tiempo ha enfrentado una dura relación entre la hacienda pública federal y los gobernados, situación que inicialmente complica la búsqueda de una Justicia Administrativa. Dicha relación tradicionalmente ha enfrentado el problema de la desconfianza por parte de los contribuyentes o gobernados, donde impera un sentimiento de “duda” respecto a la legalidad de la captación de los recursos y aún más el destino de los mismos, relación la cual, se empaña aún más con los actos de corrupción que tradicionalmente observamos, la falta de transparencia y el tráfico de influencias que no cesan en el país por parte de los funcionarios del Estado.

⁸⁸ <http://lema.rae.es/drae/?val=Tribunal>

Las complicaciones que imperan en la relación estado-gobernados significa un reto más para el ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ya que mucha gente espera que dicho Tribunal sea uno de los principales promotores de una verdadera Justicia Administrativa y que sea capaz de delimitar y juzgar los actos autoritarios de la Administración Pública Federal, y no solo eso, sino también reparar a los gobernados las garantías violadas por las autoridades, toda vez que el acudir ante la propia autoridad administrativa a solicitar justicia ha significado una pérdida de tiempo y de recursos para los contribuyentes, ya que casi en “automático” las dependencias de la Administración Pública Federal emiten sus resoluciones confirmando o avalando la legalidad de sus propios actos, lo que de inicio constituye un desaliento para los contribuyentes así como para los cuerpos y colegios de abogados que participan en la búsqueda de una Justicia Administrativa real.

El acceso a la Justicia Administrativa nos remite a un rubro de vital importancia en la constitución de un estado de derecho que debe prevalecer en todo sistema jurídico, pues un ambiente de desconfianza, o incluso de limitación legal, es tanto como negar la existencia misma de un verdadero estado constitucional, de modo que la creación y el fortalecimiento del tribunal administrativo jurisdiccional en México tiene una labor de gran importancia en el ámbito jurídico y social, ya que debe ser el promotor y el guía a efecto de que los órganos que integran la Administración Pública Federal se conduzcan con legalidad y respeto de los derechos fundamentales de los ciudadanos, a fin de aportar en la construcción de un estado constitucional.

Tomando en consideración la experiencia que tenemos en la materia administrativa y fiscal, y analizando la bibliografía que existe al respecto, estimamos que el papel que a lo largo del tiempo ha realizado el entonces Tribunal Fiscal de la Federación, ha sido aceptable, ya que ha logrado captar la confianza de los contribuyentes, lo que se demuestra, en parte, con el creciente aumento de casos que son sometidos al conocimiento de dicho órgano y que los fallos que emite, en su mayoría, resultan favorables a los gobernados, es decir, que a través de ellos se obtiene la anulación de los actos emitidos por la Administración Pública Federal.

Aunque no sería del todo aceptable sostener que la confianza que ha ganado dicho órgano jurisdiccional se mide o radica en el número de casos que son sometidos a su potestad, sino más bien, debemos guiarnos por el sentimiento mismo de los gobernados, el

cual nos indica que poco a poco va disminuyendo el “miedo” que tienen algunos de los empresarios de llamar a juicio a las dependencias de la Administración Pública Federal, ya sea por temor a futuras represalias o bien por carecer de confianza en cuanto a obtener un fallo favorable a sus intereses. Es decir, en fechas recientes los contribuyentes dejan a un lado las desconfianzas y miedos, y pugnan por exigir el respeto a sus derechos fundamentales, ya que consideran que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es un órgano dotado de una verdadera autonomía que les puede garantizar un proceso libre injerencias y por tanto una resolución apegada a derecho, lo que en parte contribuye también a una disminución de actos arbitrarios de los entes del Estado.

B. Antecedentes Históricos del Tribunal de lo Contencioso Administrativo Federal.

Hablando en el contexto de las libertades naturales del ser humano se encuentra la posibilidad de defenderse. Esta garantía se encuentra prevista en el segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la cual señala que nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Al momento en que nos permitimos analizar la obra “*Derecho Fiscal*” del maestro Hugo Carrasco Iriarte, llamó la atención la referencia que realiza a Mario de la Cueva en relación a la citada garantía, mencionando lo siguiente:

“Las libertades del espíritu son la garantía de rebelión de Prometeo contra el Olimpo, son el sacrificio de Galileo, la rebelión contra los dogmas y contra los déspotas y la afirmación de que el único camino para alcanzar la verdad, incluso para llegar a un dios, si es que existe, es la irrestricta libertad del alma humana; son también el derecho humano, más valioso que cualquier otro derecho, para juzgar de la conducta propia, de la actividad de los otros hombres, de las instituciones sociales y de los dioses; son el derecho a la duda cartesiana, punto de arranque de todo conocimiento verdadero, sea material o espiritual; son también el derecho de los hombres a juzgar a sus gobernantes, lo mismo temporales que espirituales; son, en suma,

la garantía de la dignidad y de los eterno del hombre, la fuente de la cultura y las hacedoras de historia”.⁸⁹

El principio contenido en el referido artículo 14 Constitucional hace alusión a tribunales previamente establecidos, donde se contempla la garantía de jurisdicción de dichos tribunales en relación a la seguridad jurídica que concurre a la integración de la audiencia, que también abarca a los órganos del Poder Judicial de la Federación y a aquellas autoridades administrativas que tengan la facultad de resolver controversias. En este contexto, el maestro Ignacio Burgoa señala lo siguiente:

“Esa exigencia corrobora la garantía implicada en el artículo 13 Constitucional, en el sentido de que nadie puede ser juzgado por tribunales especiales (o por comisión), entendiéndose por tales los que no tienen una competencia genérica, sino casuística, o sea, que su actuación se contraiga a conocer de un determinado negocio para el que se hubieren creado exprofesamente. Por tanto, el adverbio *previamente*, empleado en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional, no debe conceptuarse como significativo de mera antelación cronológica, sino como denotativo de la preexistencia de los tribunales al caso que pudiese provocar la privación, dotados de capacidad genérica para dirimir conflictos en número indeterminado.

Ahora bien, la idea de tribunales no debe entenderse en su acepción meramente formal, o sea, considerarse únicamente como tales a los órganos de Estado que estén constitucional o legalmente adscritos al Poder Judicial federal o local, sino que dentro de dicho concepto se comprende a cualquiera de las autoridades ante las que debe seguirse el juicio del que habla el artículo 14 de la Constitución, en las distintas hipótesis que al respecto apuntamos.

De esa guisa, la garantía de audiencia no sólo es operante frente a los tribunales propiamente dichos, es decir, frente a los órganos jurisdiccionales del Estado que lo sean formal o materialmente hablando, sino en lo tocante a las autoridades administrativas de cualquier tipo que normal o excepcionalmente realicen actos de privación, en los términos en que hemos reputado a éstos. La extensión de dicha garantía individual para proteger al gobernado contra las autoridades administrativas cuando se trate de privaciones, está corroborada por la Suprema Corte en una tesis que a continuación transcribimos: Las garantías individuales del artículo 14 constitucional se otorgan para evitar que se vulneren los derechos de los ciudadanos sujetos a cualquier procedimiento, bien sea administrativo, civil o

⁸⁹ CARRASCO Iriarte Hugo. *Derecho Fiscal I*. 6ª Ed. Iure Editores. México. 2007. Págs. 93 y 94

penal, por lo que es errónea la apreciación de que sólo son otorgadas para los sujetos del último”.⁹⁰

Ahora bien, para referirnos al control de legalidad de los actos de la Administración Pública Federal en materia administrativa o fiscal, hay que referirnos al entonces Tribunal Fiscal de la Federación, hoy Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, quien es el encargado de la materia contenciosa administrativa, que ha sido considerada como un medio por virtud del cual los particulares administrados que se sientan afectados por actos o resoluciones de las autoridades que componen a la Administración Pública Federal que vulnere sus derechos, puede acudir a los tribunales administrativos para que de acuerdo al procedimiento que establece la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, dicho tribunal determine si en efecto los órganos de la administración pública a los que se les imputa la violación cometida la han realizado o no y en caso afirmativo declaren la nulidad del acto o resolución impugnados.

En esa síntesis, puede definirse el juicio contencioso administrativo como un procedimiento jurisdiccional que tiene el gobernado para que un acto administrativo emitido por la administración pública federal, sea revisado por órgano diferente al emisor del acto, a efecto de que determine la legalidad del mismo y consecuentemente la validez o invalidez del propio acto impugnado.

Tratándose de la materia contenciosa administrativa el maestro Rafael I. Morales Martínez en su obra “*Derecho Administrativo*” señala que ésta nace al considerar que la administración pública al ser uno de los poderes del Estado, no tiene por qué someter la solución de controversias derivados de su accionar al conocimiento de otro poder, el cual sería, para el caso, el Poder Judicial de la Federación. Bajo dichas circunstancias es que se crean órganos dentro de la propia administración pública, investidos de mayor o menor autonomía, que habrán de resolver jurisdiccionalmente las controversias que surjan entre ésta y los gobernados que estimen fueron afectados por algún acto administrativo o la omisión en el accionar de ésta.⁹¹

⁹⁰ BURGOA Ignacio. *Las Garantías Individuales*. Porrúa. México. 1983. Págs. 546 y 547

⁹¹ MARTÍNEZ Morales Rafael I. *Ob. Cit.* Pág. 346

La naturaleza del propio juicio contencioso administrativo radica en que es un medio por el cual el particular que considera que ha sido afectado por un órgano de la Administración Pública, puede acudir a los tribunales administrativos en la vía y términos que la ley de la materia establece a efecto de que los titulares de este Tribunal determinen si los órganos de la administración pública ha incurrido en la violación aducida por el administrado y en caso afirmativo decretar la nulidad del acto motivo de la litis o el conflicto; es decir, se constituye como un medio de defensa que sirve para someter al análisis de legalidad los actos u omisiones de los cuerpos integrantes de la Administración Pública Federal.

Ahora bien, entrando al tema relacionado con la evolución del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, es importante mencionar, a modo de introducción, una breve referencia a los “conflictos legales” que pudiesen generarse en cualquiera de las ramas del derecho. Como todos conocemos, dentro de las ramas como el derecho civil, mercantil, penal, laboral, etcétera, el mayor número de controversias que se suscitan son entre particulares, las cuales son el objeto de conocimiento de los tribunales creados para resolver dichas controversias.

En ese orden, las materias referidas tienen como componente principal que las partes que intervienen en los conflictos son particulares, es decir, dos personas físicas o bien morales, que entran en conflicto y requieren la intervención de un tribunal o juez que resuelva las mismas.

Sin embargo, también existen controversias entre particulares y autoridades de la Administración Pública Federal, lo que significa que estemos ante la presencia de conflictos de naturaleza administrativa, de ahí la importancia de que exista un tribunal administrativo que sea el encargado de impartir justicia en ese tipo de instancias, el cual definitivamente, debe ganarse la confianza de la sociedad y de las instituciones.

Lo anterior se estima así, ya que la sociedad en general, sobre todo hace unas décadas, tenía un sentimiento de desconfianza cuando se veía involucrado en un conflicto de naturaleza administrativa, dado que sentía que no sería parte de un “conflicto tradicional”, utilizando dicha frase para referirme a los juicios que existen entre particulares, donde evidentemente tu contraparte era otra persona en igualdad de circunstancias; de ahí que se

genere la citada desconfianza, ya que en ese caso, se estaría llamando a juicio al propio Estado, extendiendo por lógica, un sentimiento de desigualdad.

Es por ello, que al momento de que entró en funciones el Tribunal Fiscal de la Federación, ya tenía una pesada losa que soportar, siendo ésta la llamada “desconfianza” de la sociedad en general y de las instituciones, dado que era de gran importancia demostrar que era un órgano con plena autonomía para dictar sus fallos, y que si bien pertenecía al Poder Ejecutivo, éste no tenía injerencia alguna en dicho tribunal hablando de la función meramente jurisdiccional.

De ese modo, fue que se comenzó a manejar la imperiosa necesidad de crear un tribunal administrativo que se encargara de resolver las controversias suscitadas entre los particulares y la administración pública federal y que por ende fuese el encargado de impartir justicia administrativa en el país.

Ahora bien, como una aproximación a los antecedentes históricos de la jurisdicción administrativa en México, encontramos en la época colonial (1521-1810) los primeros indicios de la regulación de los actos de la Administración Pública, siendo las *Leyes de Indias* las que posibilitaban a los gobernados que fuesen lesionados por un acto de autoridad del Virrey o Gobernador para apelarlos ante las Audiencias Reales de Indias.⁹² De esa manera, observamos que desde la época colonial ya se podía entrever una cierta protección a los gobernados en relación a los actos del Estado, donde existía una apelación para poder controvertir los actos que eran lesivos.

Siguiendo con la época de la colonia, tenemos que la Audiencia Real de la Gran Ciudad de Tenochtitlan, adquirió la naturaleza de un Tribunal Colegiado de Apelación y Súplica, de modo que quedó facultada para controlar los actos emitidos por el Virrey; bajo dichas circunstancias, las decisiones de las Audiencias Reales eran apelables ante el Real Consejo de Indias, que se constituyó como el Supremo Tribunal de la época que en definitiva resolvía la legalidad de los actos administrativos emitidos por el Virrey.⁹³

⁹² SÁNCHEZ López Jesús Eduardo. *Incumplimiento de Sentencias en el Juicio Contencioso Administrativo*. Flores Editor y Distribuidor. México. 2010. Pág. 1

⁹³ SÁNCHEZ López Jesús Eduardo. *Ob. Cit.* Pág. 1

Como se puede apreciar, resulta muy interesante que desde la época colonial ya se encontraba definida una estructura creada para regular los actos emitidos por la Administración Pública, mismos que eran sometidos ante dos órganos que tenían encomendado analizar su legalidad, siendo éstos las Audiencias Reales en una primer instancia, y posteriormente el Real Consejo de Indias, que se constituyó como el Supremo Tribunal de la época.

Sin embargo, pareciere que posteriormente el Estado Mexicano se vio inmerso en una parálisis en relación al fortalecimiento del estado de derecho en materia de control de la Administración Pública, ya que dentro de la Constitución de Apatzingán en 1814, además de otros ordenamientos jurídicos emitidos en el proceso de independencia, no se estableció ningún sistema legal que permitiera a los particulares impugnar las actuaciones de los entes administrativos, situación que según Jesús Eduardo Sánchez López, ocurrió debido a las circunstancias hostiles de la época, ya que más importantes era el establecer una constitución de tipo liberal que otorgara y permitiera establecer los lineamientos políticos de aquel grupo consiente de la influencia europea y norteamericana.⁹⁴

Como se dijo anteriormente, consideramos que el paso del Estado Mexicano en dicha época debió ser complicado, ya que se limitó la posibilidad de controvertir los actos del Estado, ya que solo se le confirieron atribuciones al Supremo Tribunal de Justicia para conocer de conflictos civiles y penales, quedando excluidos los conflictos de carácter administrativo.

Ya para el año de 1824 con la creación de una república representativa, democrática y federal, en la que se adopta el principio de división de poderes, la Suprema Corte de Justicia de la Nación estaba facultada para intervenir en el control de la legalidad de los actos de la Administración Pública Federal, de modo que ya se percibía un ambiente de protección contenciosa administrativa salvaguardado por la propia Suprema Corte.⁹⁵ Efectivamente, al tener intervención la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el ámbito de control de la Administración Pública Federal, existía cierta certidumbre en la materia contenciosa administrativa, ya que era un órgano diverso al Poder Ejecutivo quien tenía la facultad de decidir, en última instancia, respecto de la validez de los actos del Estado.

⁹⁴ SÁNCHEZ López Jesús Eduardo. *Ob. Cit.* Pág. 3

⁹⁵ *Ídem.*

En ese mismo contexto, el artículo 137 Constitucional señalaba que la Suprema Corte de Justicia de la Nación era el órgano a quien deberían dirigirse los gobernados que sufrieran una afectación en sus derechos por un acto de la Administración Pública, a fin de que resolviera sobre las reclamaciones planteadas conforme al procedimiento que las normas secundarias fijaban para dicha finalidad.

Ya para 1836, con las *Siete Leyes Constitucionales*, se instauró la creación de Tribunales de Hacienda como órganos del Poder Judicial, a los cuales la *Ley de 20 de Enero de 1837* les otorgó el conocimiento de los asuntos contenciosos hacendarios,⁹⁶ con lo cual se reafirmó la estrategia de depositar en el Poder Judicial Federal la tarea de impartir la justicia contenciosa administrativa.

Sin embargo, las Bases Constitucionales de 1843 de nueva cuenta facultaban a la Suprema Corte de Justicia de la Nación para conocer de las demandas intentadas por los particulares contra el Estado en los juicios contenciosos.

Posteriormente, otro de los esbozos de la materia contenciosa administrativa se dio en el año 1853, con la vigencia de la Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo del 25 de mayo de ese año. Uno de los aspectos más novedosos de dicha legislación, es que en “forma directa” se declaró el principio de separación de la autoridad administrativa de la judicial, señalándose que no le corresponde a la autoridad judicial el conocimiento de las cuestiones administrativas, aunado que, en su artículo 13 refiere que los tribunales judiciales no pueden proceder contra los agentes de la administración por crímenes o delitos cometidos en el ejercicio de sus funciones, sin la previa consignación de la autoridad administrativa.⁹⁷

Como se puede advertir, si bien es cierto que existió un primer paso para conseguir una separación de poderes, igual de cierto es que aún existía ese ambiente proteccionista del Estado respecto de sus funcionarios, dado que la propia ley impedía a los tribunales judiciales ejercer acciones en contra de los agentes de la administración que hayan incurrido en faltas o en crímenes con motivo de su desempeño; lo que en otra palabras sería

⁹⁶ SÁNCHEZ López Jesús Eduardo. *Ob. Cit.* Pág. 4

⁹⁷ <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/83/ntj/ntj10.pdf>

una inexistencia de la responsabilidad de los servidores públicos, dado que textualmente se señalaba que no se podía proceder en su contra aun y cuando los crímenes y delitos hayan sido con motivo del desempeño de sus funciones públicas.

De ese modo, tenemos que una parte importante de la génesis histórica en México se remonta a la citada Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo, misma que poseía una influencia del Estado Francés, la cual fue muy cuestionada por la declaratoria de inconstitucionalidad que decretó la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al estimar que ésta violaba el principio de división de poderes.

Posteriormente vino la Constitución Política de 1857 que fue seguida por la de 1917, la cual reprodujo las normas que tratan sobre el contencioso administrativo, donde se prohíbe la reunión de dos o más poderes en un solo individuo o corporación, especificando que si el ejecutivo se convertía en juzgador, ello equivaldría a violar el principio de separación de poderes.⁹⁸

Al respecto, el entonces Ministro Vallarta en uno de sus votos, sostuvo que el conocimiento por las autoridades administrativas del contencioso-gubernativo es contrario al artículo 16 Constitucional, dado que ninguna ley sin violar ese precepto puede ordenar que la autoridad administrativa juzgue, lo mismo que no puede autorizar a ningún tribunal para que legisle. De igual forma sostuvo que la existencia de tribunales administrativos rompía con el principio de la división de poderes, ya que de acuerdo con el artículo 50 de la Constitución Política de 1857, no podrían reunirse dos o más poderes en una sola persona o corporación y el establecimiento del contencioso-gubernativo implicaba la reunión de dos poderes en la persona del Presidente de la República, ya que sería tanto como autorizar al titular del Poder Ejecutivo Federal a juzgar y conjugar la competencia administrativa y la judicial.⁹⁹

En relación a lo narrado en el párrafo que antecede, es necesario destacar que la separación de poderes implica la división de los órganos del Estado en tres diversos grupos los cuales son independientes, cumpliendo así, con lo que la Constitución señala en el sentido de que el ejercicio del poder de la nación se divide en tres grandes áreas, siendo la primera el

⁹⁸ <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/83/ntj/ntj10.pdf>

⁹⁹ FRAGA Gabino. *Ob. Cit.* Pág. 451

Poder Legislativo, cuya función es la de establecer las normas jurídicas que regulen las relaciones entre particulares, así como las que rigen la actividad del propio Estado en general; por otro lado, tenemos al Poder Ejecutivo, el cual tiene encomendada la función administrativa encaminada a regular la actividad del gobierno, con estricto apego a la normatividad jurídica que le establece sus atribuciones; y por último, tenemos al Poder Judicial, a quien le recae la actividad jurisdiccional del país. Dentro de la obra *“La muerte del infractor como forma de extinción de la responsabilidad fiscal por infracciones a las leyes fiscales federales”*, al citarse al maestro Andrés Serra Rojas, se define la función jurisdiccional como: *“una actividad de Estado subordinada al orden jurídico y atributiva, constitutiva o productora de derechos en los conflictos concretos o particulares que se le someten para comprobar la violación de una regla de derecho o de una situación de hecho y adoptar la solución adecuada”*.¹⁰⁰

Ahora bien, a efecto de hacer una referencia que resulta puntual para el desarrollo de la investigación que nos ocupa, es preciso mencionar que debe entenderse cuando se habla de la “Administración Pública”, la cual es la encargada de vigilar y proveer la exacta observancia de las leyes expedidas por el Congreso de la Unión, y por ende, la capacitada para constatar su cumplimiento e imponer las sanciones, de ahí que se mencione que el poder sancionador de la Administración Pública es perfectamente constitucional.

Volviendo a la historia y evolución del tribunal de lo contencioso administrativo, tenemos que en 1927, la Ley de la Tesorería de la Federación, del 10 de febrero del citado año, establecía un procedimiento de oposición que se substanciaba ante los Juzgados de Distrito. Tanto la Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo, como la Ley de la Tesorería de la Federación, dejaron ver graves deficiencias prácticas. Tales deficiencias trataron de ser subsanadas con la publicación de la Ley de Justicia Fiscal de 27 de agosto de 1936, que es cuando se crea propiamente el Tribunal Fiscal de la Federación, ley que entra en vigor en 1937, según la cual el Tribunal estaba integrado por 15 Magistrados en 5 Salas, formadas por 3 Magistrados cada una y con competencia por materia estrictamente fiscal y territorial en toda la república.

¹⁰⁰ RIVERA Fierros Dione. *La muerte del infractor como forma de extinción de la responsabilidad fiscal por infracciones a las leyes fiscales federales*. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. México. 2008. Pág. 22

C. Ley de Justicia Administrativa.

La Ley de Justicia Fiscal fue el cuerpo normativo que creó al entonces Tribunal Fiscal de la Federación, hoy Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, siendo el primer tribunal administrativo con una amplia influencia del modelo Francés, lo cual constituyó un alejamiento al modelo anglosajón donde este tipo de controversias son ventiladas ante la estructura del Poder Judicial.

Respecto de la Ley de Justicia Administrativa el maestro Luis Malpica y de la Madrid, sostiene que dicha legislación constituyó un paso más para atender la creciente necesidad, tanto del Estado como de los contribuyentes, de que la recaudación, liquidación y el cobro de las contribuciones se llevara a cabo con base en legislaciones ordenadas, dentro de un sistema lógico y congruente en el que existiera un conjunto de principios que regularan las actividades a través de las dos etapas reconocidas por la doctrina, es decir, la oficiosa y la contenciosa, ésta última a cargo del naciente Tribunal Fiscal de la Federación.¹⁰¹

Dada su gran importancia, en seguida se transcribe lo relativo al origen del Tribunal Fiscal de la Federación, tomado de la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal:

“El Tribunal Fiscal de la Federación estará colocado dentro del marco del Poder Ejecutivo, pero no estará sujeto a la dependencia de ninguna autoridad de las que integran ese poder, sino que fallará en representación del propio Ejecutivo por delegación de facultades que la ley hace. En otras palabras, será un tribunal administrativo de justicia delegada, no de justicia retenida. Ni el Presidente de la República ni ninguna otra autoridad administrativa tendrán intervención alguna en los procedimientos o en las resoluciones del tribunal. Se consagrará así, con toda precisión, la autonomía orgánica del cuerpo que se crea, pues el Ejecutivo piensa que cuando esa autonomía no se otorga de manera franca y amplia, no puede hablarse propiamente de una justicia administrativa”.

¹⁰¹ MALPICA y de la Madrid Luis. *El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a 75 años de la Ley de Justicia Fiscal*. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. México. 2011. Pág. 258

Efectivamente, tal y como lo señalamos con anterioridad, ya era una necesidad urgente el contar con un tribunal jurisdiccional que en realidad fijara los marcos de legalidad, y porque no, de constitucionalidad, de los actos de la Administración Pública Federal, cuando ésta ponía en marcha sus herramientas para efecto de recaudar, liquidar o proceder al cobro coactivo de contribuciones en perjuicio de los gobernados.

Las facultades que mencionamos en el párrafo que antecede relacionadas con ser un contrapeso de los actos de las autoridades administrativas, ocurrió en virtud de que la referida Ley de Justicia Administrativa le dio facultades al Tribunal Fiscal de la Federación para resolver los juicios promovidos en contra de las resoluciones definitivas emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sus dependencias o cualquier organismo autónomo, que determinaran la existencia de un crédito fiscal, lo fijaran en cantidad líquida o dieran las bases para su liquidación; las resoluciones dictadas por autoridades dependientes del Poder Ejecutivo Federal que constituyeran responsabilidades administrativas en materia fiscal, y en general de acuerdos y resoluciones que impusieran sanciones o causaran cualquier agravio en dicha materia, incluidos los actos relativos al ejercicio de la facultad económico-coactiva y aquellos que negaran la devolución de una contribución.

Es importante destacar, que la creación del Tribunal Fiscal de la Federación, su naturaleza jurídica y fundamento estuvieron en entredicho, pues en ese tiempo se sostenía que atentaban en contra de la división de poderes. En relación con dicho aspecto, Cristian Miguel Acosta, dentro de su obra “Responsabilidad Patrimonial del Estado” realiza una referencia a Jorge Carpizo, la cual resume de la forma siguiente:

“en sus orígenes, en su nacimiento, el Tribunal Fiscal de la Federación peca de anticonstitucional porque los tribunales administrativos son una excepción y deben ser creados y establecidos expresamente por la propia ley fundamental y ésta en 1936 era omisa al respecto. Es decir, no existía base constitucional para tal creación.

En la mencionada exposición de motivos se agregó que no existía nada que se opusiera a la creación de tribunales administrativos independientes de la administración pública y que las resoluciones del tribunal administrativo estarían sujetas a examen y revisión del poder judicial, pero esta revisión no curaba de ninguna manera la inconstitucionalidad con la que nacía dicho tribunal; y desde luego que la doctrina ha manifestado esa anomalía, ese vicio de inconstitucionalidad.

Teniendo en consideración esa postura, y al margen de las subsiguientes adiciones y reformas constitucionales (entiéndase hechas en la general de la república) el primer esbozo constitucional de los tribunales administrativos se encuentra en la reforma del artículo 104 en cuya Exposición de Motivos se imprimió:

La modificación constitucional que el Ejecutivo a mi cargo propone al H. Congreso de la Unión tiene, en efecto, por finalidad, establecer la competencia de la Suprema Corte de Justicia para conocer como tribunal de última instancia de los asuntos en que la Federación esté interesada, otorgándose así la posibilidad de que los órganos del poder público puedan recurrir ante nuestra autoridad judicial máxima, las decisiones de los tribunales inferiores que les causen agravio...

Al someter a vuestra soberanía la reforma constitucional enunciada, proponiendo el establecimiento del recurso de súplica contra las sentencias que pronuncien los tribunales de segunda instancia o los tribunales administrativos que gocen de plena autonomía respecto de cualquiera otra autoridad, se considera preciso suprimir el juicio de amparo tratándose de las resoluciones que puedan ser objeto de la súplica, a fin de satisfacer una regla de economía procesal, evitando la duplicidad de vías para lograr el mismo resultado.”¹⁰²

Bajo dichas circunstancias, el País ya contaba con un órgano jurisdiccional que era capaz de juzgar los actos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o de cualquier organismo que causara una afectación en materia fiscal, de modo que el Estado propio ya era sometido a análisis de legalidad respecto de sus actuaciones, lo que se traducía en los primeros esbozos de un estado constitucional en materia fiscal.

Sin embargo, un año después de haber entrado en vigor la Ley de Justicia Fiscal, fue derogada por el Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1938, lo cual, de nueva cuenta puso de manifiesto la duda de su constitucionalidad.

Es por ello que mediante las reformas al artículo 104 de la Constitución Política del País en el año de 1967, se disipó cualquier duda sobre la constitucionalidad del Tribunal Fiscal de la Federación, dado que el segundo párrafo de la fracción I de dicho numeral quedó de la forma siguiente: Las leyes federales podrán instituir tribunales de lo contencioso administrativo dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, que tengan a su

¹⁰² ACOSTA García Cristian M. *Responsabilidad Patrimonial del Estado*. Novum. México. 2012. Pág. 228

cargo dirimir las controversias que se susciten entre la administración pública federal o del distrito y territorios federales, y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos en contra de sus resoluciones”.

Dentro de la exposición de motivos que dio vida a las reformas constitucionales, se mencionó que era de gran importancia el equiparar, para los efectos de la procedencia del juicio de amparo, las sentencias definitivas de los tribunales administrativos con las de los judiciales y del trabajo. Según lo expuesto, Miguel Acosta García señala que el Congreso de la Unión tenía las facultades suficientes para expedir leyes que instituyeran tribunales de lo contencioso administrativo, dotados de autonomía para dictar sus fallos.¹⁰³

Por otro lado, el 29 de Julio de 1987 dio pie a una nueva reforma constitucional, cambiando el contenido del artículo 104 al 73 fracción XXIX-H y adicionando la fracción I-B del artículo 104, lo que viene a constituir el apoyo para la existencia Constitucional del Tribunal Administrativo que nos ocupa.

En esa síntesis, el artículo 104, fracción I-B de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establecía:

“Artículo 104.- Corresponde a los tribunales de la federación conocer:

...

I-B. De los recursos de revisión que se interpongan contra las resoluciones definitivas de los tribunales de lo contencioso-administrativo a que se refiere la fracción XXIX-H del artículo 73 de esta Constitución, sólo en los casos que señalen las leyes. Las revisiones, de las cuales conocerán los Tribunales Colegiados de Circuito, se sujetarán a los trámites que la ley reglamentaria de los artículos 103 y 107 de esta Constitución fije para la revisión en amparo indirecto, y en contra de las resoluciones que en ellas dicten los Tribunales Colegiados de Circuito no procederá juicio o recurso alguno”.

Posteriormente, en nuestra Constitución Política el contencioso administrativo se contempló en el artículo 104, fracción I, párrafos segundo y tercero, según la reforma de

¹⁰³ ACOSTA García Cristian M. *Ob. Cit.* Pág. 229

1946. A partir de las reformas constitucionales de 1987 sobresalen los fundamentos siguientes:

- En el artículo 73 se menciona que el congreso de la unión es competente para expedir leyes que instituyan tribunales de lo contencioso administrativo dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, mismos que tienen a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la Administración Pública Federal y los particulares, teniendo autonomía también para establecer sus reglas de organización y funcionamiento.
- De acuerdo con la fracción I-B del artículo 104, corresponde a los tribunales de la federación conocer de los recursos de revisión que se interpongan contra las resoluciones definitivas de los tribunales de lo contencioso administrativo, sólo en los supuestos limitados que señalan las leyes. Dichas revisiones, materia de los Tribunales Colegiados de Circuito, se sujetarán a los trámites que la Ley de Amparo fije para la revisión en amparo indirecto, y en contra de las resoluciones que dicten los Tribunales Colegiados no procederá recurso alguno, y
- Dentro del artículo 116, fracción IV, se observa la jurisdicción contencioso administrativa local, mencionándose que “Las constituciones y leyes de los estados podrán instituir tribunales de lo contencioso-administrativo dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la administración pública estatal y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones.

D. Génesis del Tribunal Fiscal de la Federación.

Como se dijo anteriormente, el Tribunal Fiscal de la Federación fue creado por medio de la Ley de Justicia Administrativa, y empezó a funcionar con cinco Salas y un decimosexto magistrado que presidía el pleno y el propio Tribunal. A raíz de la reforma constitucional de 1946, se aumentan dos Salas más, de tal manera que su integración queda con siete salas de tres magistrados cada una, más un presidente del pleno.

De acuerdo a reformas en el año 1978 y 1995, la Sala Superior quedó integrada por once Magistrados, y las Salas Regionales con tres Magistrados, siendo uno de ellos el presidente. Todos los Magistrados son designados por el titular del Poder Ejecutivo Federal, con la aprobación del Senado o bien de la Comisión Permanente del Congreso de la

Unión. En esas fechas la designación de Magistrados era por un período de seis años (*hoy de diez*) y se contemplaba, en materia de nombramientos, el sistema de la inamovilidad, el cual consistía en que si concluido el segundo periodo por el cual fueron designados los Magistrados de Salas Regionales se les confirma de nuevo en el cargo, éstos no podrán ser removidos del mismo sino hasta que cometan alguno de los casos graves previstos para Jueces o Magistrados del Poder Judicial Federal. En la actualidad, dicho sistema ya no existe, sin embargo, como se apuntó, los periodos de las magistraturas son ahora por diez años, y tienen derecho a nuevos períodos.

Ahora bien, ya con la estructura con la cual contaba el Tribunal (*Sala Superior y Salas Regionales*) a la primera de éstas se le atribuye la competencia de fijar la jurisprudencia de dicho órgano, resolver los recursos en contra de las resoluciones que dicten las salas regionales, de conocer las excitativas de justicia, de calificar las recusaciones, excusas o impedimentos de los magistrados, de resolver los conflictos de competencia entre las salas regionales, de establecer las reglas para la distribución de asuntos entre dichas salas, designar al presidente del Tribunal, señalar la sede de las salas regionales, fijar y cambiar la adscripción de los magistrados, nombrar al secretario general de acuerdos, al oficial mayor, de proponer el proyecto de presupuesto de egresos, expedir el reglamento interno, entre otras.

Como podemos apreciar, la Sala Superior del Tribunal tenía facultades muy diversas desde su constitución, mismas que podríamos englobar en tres áreas, la primera es la de fijar la jurisprudencia que regía en dicho órgano, la segunda es la propia actividad jurisdiccional del Tribunal, y la última la que es la de servir como un ente administrador del órgano jurisdiccional, dado que tenía la labor de señalar la sede de las salas, fijar la adscripción de los Magistrados, entre otras.

En cuanto a los alcances de las decisiones del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, podemos observar las siguientes:

- a) Contencioso de plena jurisdicción o subjetivo;
- b) Contencioso de anulación, de ilegitimidad u objetivo;
- c) Contencioso de represión, y

d) Contencioso de interpretación.¹⁰⁴

En el primero de los casos, el tribunal al revisar el acto impugnado o materia del juicio contencioso, y al momento de emitir su sentencia definitiva declarando la nulidad del mismo, le indicará a la autoridad de la Administración Pública Federal que tenga el carácter de autoridad demandada, en qué sentido debe emitir el acto; es decir su resolución no se limita exclusivamente a la anulación de los actos de autoridad, sino que ésta va más allá, al grado de imponer los lineamientos de la forma y tiempos en que se deberá emitir un nuevo acto administrativo.

Dentro del segundo punto de la relación que antecede, el Tribunal se convierte en un órgano de mera anulación, es decir, que sus determinaciones se limitan a declarar la nulidad o validez del acto administrativo impugnado. Es importante señalar que este tipo de jurisdicción fue la rigió al Tribunal Fiscal de la Federación al momento de su creación.

En el contencioso de represión es cuando observamos que el órgano jurisdiccional utiliza la aplicación de sanciones, es decir, que como parte de su actividad de impartición de justicia emplea medios que equivalen a multar o sancionar a alguna de las partes que intervienen en el conflicto. Dentro de la practica tenemos que este tipo de jurisdicción se utiliza cuando una de las partes se niegan u obstruyen las determinaciones del propio Tribunal, como vendría a ser la negativa de una autoridad en cumplir un fallo del propio Tribunal, que puede desencadenar la imposición de una multa, apercibimientos al superior jerárquico del funcionario omiso, etcétera.

Respecto del último punto, consideramos que es un tema que no se emplea en la actualidad, que es cuando la autoridad administrativa acude ante el órgano juzgador a solicitar su opinión de la forma en que se debe emitir un acto de naturaleza administrativa.

De ese modo, a manera de resumen, como principales antecedentes del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, podemos enumerar los siguientes:

- 1.** La promulgación de la Ley de Justicia Administrativa, con lo cual se da la creación del Tribunal Fiscal de la Federación, lo cual

¹⁰⁴ MARTÍNEZ Morales Rafael I. *Ob. Cit.* Pág. 346

ocurrió el 27 de Agosto de 1936. Es preciso indicar, que dicha legislación se publicó en el Diario Oficial el 31 de Agosto de 1936.

2. El 1° de Enero de 1937, entra en vigor la Ley de Justicia Fiscal y en esa época el Tribunal Fiscal inicia funciones con una integración de 15 Magistrados.

3. El 1° de Enero de 1939, entra en vigor el Código Fiscal de la Federación y se abroga la Ley de Justicia Fiscal, y el Tribunal Fiscal continúa con su misma estructura.

4. El 1° de Enero de 1947, se reforma Código Fiscal de la Federación y se aumenta el número de Magistrados del Tribunal, dando un total de 21.

5. El 1° de Abril de 1967, inicia vigencia la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.

6. El 1° de Agosto de 1978, entra en vigor la nueva Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación y se modifica la estructura de dicho Tribunal, creándose una Sala Superior y trece Salas Regionales.

7. En la actualidad, la estructura del ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se compone de cerca de 45 Salas Regionales, una Sala Superior y una Junta de Gobierno.

Tal y como se puede apreciar de la relación que antecede, y que fue comentando anteriormente, fue el 27 de Agosto de 1936, cuando el entonces Presidente de la Republica Mexicana Lázaro Cárdenas, promulgó la Ley de Justicia Administrativa, dando con ello vida al Tribunal Fiscal de la Federación, el cual se constituiría como un tribunal administrativo de mera anulación, encargado de conocer las controversias suscitadas entre las dependencias de la administración pública del Estado y los particulares, mismo que se encontraba dotado de plena autonomía para dictar sus fallos y se ubicaba fuera de la esfera del Poder Judicial de la Federación.¹⁰⁵

Con dicha creación, el estado pretendía cumplir con una de sus principales finalidades, que es la de garantizar la solución pacífica de los conflictos que existieren entre la administración pública y los particulares, pero sobre todo de instituir un verdadero Estado Constitucional, ya que el Tribunal serviría como un órgano jurisdiccional al alcance de los ciudadanos en los conflictos de naturaleza administrativa, cuando los actos de autoridad se

¹⁰⁵ <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx>

dicten en contravención a las disposiciones legales que los regulen, o también que para su emisión la autoridad haya utilizado preceptos que sean contrarios al texto constitucional, lo que le permite al tribunal resolver sobre la inaplicación de dichos artículos en favor de los contribuyentes.

Es importante recordar, que antes de la creación del tribunal de lo contencioso federal, los gobernados contaban con una vía ordinaria administrativa para controvertir o impugnar los actos emitidos por las dependencias de la administración pública federal, la que consistía en acudir ante el propio órgano que dictó la resolución que le causaba afectación al contribuyente, y que ahora fungiría como instancia revisora, sin embargo, dicha vía generaba y ahora en la actualidad genera una gran desconfianza para los particulares afectados, ya que por lógica, era muy poco probable que la dependencia que dictó el acto recurrido “aceptara o reconociera” que emitió dicho acto incumpliendo el principio de legalidad que prevé la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, o que utilizó para su emisión preceptos contrarios a la propia Constitución. Además, en ocasiones sucedía que el mismo funcionario que dictó la resolución materia del recurso administrativo, era al que le correspondía resolverlo, lo que sin lugar a dudas representaba un fallo desfavorable a los intereses de los gobernados, y más grave aún, se convertía en una real pérdida de tiempo y de recursos para los gobernados.

Ante dicha situación, consideramos que en aquella época, así como en la presente, era indiscutible la necesidad de contar con un tribunal administrativo federal como el Tribunal Fiscal de la Federación, que tuviera la importante tarea de conocer y resolver las controversias que existían y existen entre las dependencias del estado y los particulares, siempre y cuando se garantizara una real independencia de dicho órgano para emitir sus resoluciones, ya que de lo contrario, volveríamos a dar un retroceso dentro de la justicia administrativa en el país. Ya que es precisamente la imparcialidad y la transparencia las que han llevado al Tribunal a ganarse la confianza de los ciudadanos.

Ahora bien, volviendo al tema de la Ley de Justicia Administrativa, es importante destacar que su artículo 14 era enfático al disponer que el objeto del Tribunal era el de resolver los juicios promovidos en contra de las resoluciones definitivas emitidas en materia fiscal por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sus dependencias, cualquier organismo fiscal autónomo o autoridades dependientes del Poder Ejecutivo Federal; por su

parte, los diversos numerales 1 y 57 del referido Ordenamiento, referían que los fallos del Tribunal eran dictados en representación del Poder Ejecutivo y tenían la característica de cosa juzgada.

Sin embargo, tal y como se indicó en párrafos que anteceden, destaca que los orígenes de la Justicia Administrativa en México no nacen con la Ley de Justicia Administrativa de 1936, sino que en 1853 se publica la Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo, elaborada por Teodosio Lares, con lo que se instaura la justicia contenciosa; sin embargo, dicha ley fue declarada inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, misma que se encontrada presidida por el Ministro Luis Ignacio Vallarta.¹⁰⁶

Es importante destacar que desde su inicio, el Tribunal Fiscal de la Federación tuvo una existencia controvertida, dado que había una opinión generalizada del ambiente jurídico que señalaba que al pertenecer al Poder Ejecutivo se presentaba una violación al principio de separación de poderes, en razón de que, sostenían, que dentro del poder ejecutivo se estaba depositando la responsabilidad de impartir justicia en materia fiscal y administrativa.

Sin embargo, dentro de la exposición de motivos de la Ley de Justicia Administrativa vigente a partir de 1937, se sostuvo que la validez constitucional de que dentro del estado mexicano pueden existir leyes que prevean la creación de tribunales administrativos, ya que el Tribunal Fiscal de la Federación sería un órgano jurisdiccional que si bien tiene autonomía para dictar sus fallos, éstos estarían sujetos al examen o revisión del Poder Judicial Federal. De igual forma, se apuntó que el hecho de que el Tribunal Fiscal de la Federación se encuentre dentro del organigrama del Poder Ejecutivo Federal, ello no constituía un ataque o violación al principio de separación de poderes, dado que dicho tribunal no tendrá sujeción o dependencia de ninguna autoridad de dicho poder.

Como podemos apreciar, el legislador, preocupado por la constitucionalidad de la Ley de Justicia Administrativa, formuló la exposición de motivos haciendo un énfasis en los tópicos legales que a su juicio, le daban validez al Tribunal Fiscal de la Federación,

¹⁰⁶ CHAÍN Castro Gabriela María y otros. *Ob. Cit.* Pág. 96

señalando principalmente, que se trataba de órgano jurisdiccional con plena autonomía, en el cual no tendría injerencia ni el propio presidente de la república.

Sin embargo, no debemos olvidar que es precisamente el titular del Poder Ejecutivo Federal, quien tiene la facultad de proponer a los Magistrados que integran el Tribunal, lo que sin dudas crea suspicacias respecto de la real independencia de dicho órgano jurisdiccional y que en verdad no tenga sujeción alguna al Poder Ejecutivo.

Atendiendo lo expuesto, es claro que fue la necesidad de que los actos administrativos que emitiera el Poder Ejecutivo Federal se ajustaran al principio de legalidad, lo que originó la necesidad de contar con tribunal administrativo que ejerciera dicho control, el cual, de ningún modo, existiría como la única o última instancia en materia fiscal, sino que sus fallos serían objeto de estudio por parte del Poder Judicial de la Federación, quien de ese modo, seguiría siendo la instancia final en la mencionada materia.

Ya en épocas recientes, a través de una publicación en el Diario Oficial de la Federación del 31 de Diciembre de 2000, se cambió la denominación del Tribunal Fiscal de la Federación por la del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y como consecuencia de ello se reformó la Ley Orgánica de dicho Tribunal, así como todas aquellas disposiciones legales contenidas en el Código Fiscal de la Federación y demás ordenamientos donde se hacía referencia al entonces Tribunal Fiscal de la Federación.

Posteriormente, el 01 de Diciembre de 2005 fue publicada en el Diario Oficial de la Federación la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, para entrar en vigor el 01 de Enero de 2006, la cual tenía por objeto regular el juicio contencioso administrativo federal en una nueva legislación diseñada única y exclusivamente para ello, puesto que anteriormente dicho juicio era regulado por el Título VI del Código Fiscal de la Federación, mismo que fue derogado.¹⁰⁷

Finalmente, mediante la reforma constitucional publicada en el Diario Oficial de la Federación del 06 de Junio de 2011, la redacción de la fracción I-B del artículo 104 pasó a formar parte de la diversa fracción III de dicho numeral; con lo cual, podemos

¹⁰⁷ CHAÍN Castro Gabriela María y otros. *Ob. Cit.* Pág. 103

observar que el fundamento y las características constitucionales de los tribunales administrativos federales se encuentra en los artículos 73, fracción XXIX-H y 104, fracción III, con los cuales se justifica el otorgamiento de la potestad constitucional de ser los garantes e intérpretes de las normas jurídicas administrativas.¹⁰⁸

Con base en dichas reformas, nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, contaba con la redacción siguiente:

“Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

...

XXIX-H. Para expedir leyes que instituyan tribunales de lo contencioso-administrativo, dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, y que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la administración pública federal y los particulares, así como para imponer sanciones a los servidores públicos por responsabilidad administrativa que determine la ley, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, los procedimientos y los recursos contra sus resoluciones;

...”

“Artículo 104.- Los Tribunales de la Federación conocerán:

...

III. De los recursos de revisión que se interpongan contra las resoluciones definitivas de los tribunales de lo contencioso-administrativo a que se refieren la fracción XXIX-H del artículo 73 y fracción IV, inciso e) del artículo 122 de esta Constitución, sólo en los casos que señalen las leyes. Las revisiones, de las cuales conocerán los Tribunales Colegiados de Circuito, se sujetarán a los trámites que la ley reglamentaria de los artículos 103 y 107 de esta Constitución fije para la revisión en amparo indirecto, y en contra de las resoluciones que en ellas dicten los Tribunales Colegiados de Circuito no procederá juicio o recurso alguno;

...”

Atendiendo a las consideraciones expuestas, consideramos que el entonces Tribunal Fiscal de la Federación es un órgano jurisdiccional con rango constitucional y plena autonomía para dictar sus fallos, dado que no está adscrito a la estructura del Poder Judicial de la Federación, aun y cuando realiza dicha función de jurisdicción, ni tampoco pertenece al Poder Ejecutivo Federal aunque le toque conocer de las controversias entre la Administración

¹⁰⁸ *Ibidem.* Pág. 104

Pública Federal y los gobernados que se sienten agraviados por un acto u omisión de alguno de los entes que componen dicha administración.

En lo que concierne al Estado de Nuevo León, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa tiene presencia con la denominada región “Noreste”, la cual en la actualidad se compone de tres Salas Regionales, y que tienen competencia para conocer de las controversias que se susciten entre la Administración Pública Federal y los particulares que tengan su domicilio fiscal en dicho Estado, y en la ciudades de Laredo y Reynosa del Estado de Tamaulipas. Destacando además, que se tiene contemplada la creación de una nueva Sala en el Estado, que será especializada en actos de Comercio Exterior.

A manera de relato, queremos destacar que a lo largo de 7 años tuvimos la grata experiencia de laborar para el órgano jurisdiccional al que nos hemos referido en el tema que nos ocupa, y por nuestra experiencia no dudamos en afirmar que la labor que desempeña el tribunal siempre ha tenido como finalidad la de impartir una verdadera Justicia Administrativa, dejando a un lado otro tipo de intereses que no sean los jurídicos. Y no dudamos en afirmar que dicho ente se ha ganado el respeto y la admiración de los abogados y gente afín a las materias fiscal y administrativa que han tenido trato con el mismo y con sus funcionarios.

E. Evolución del Tribunal Fiscal de la Federación.

Gabino Fraga en su obra “*Derecho Administrativo*” menciona que la materia contenciosa administrativa puede ser definida desde dos puntos de vista, siendo éstos el formal y el material. A grandes rasgos señala que en relación al punto de vista formal, la materia contenciosa administrativa se define en razón a los órganos que les compete conocer las controversias que generan la actuación administrativa, cuando dichos órganos son tribunales especiales llamados tribunales administrativos; y desde el punto de vista material, existe el contencioso administrativo cuando se da una disputa o controversia entre el particular agraviado en su esfera jurídica y la administración pública, con motivo del actuar de dicha dependencia o al ejercer las atribuciones que le fueron encomendadas.¹⁰⁹

¹⁰⁹ FRAGA Gabino. *Ob. Cit.* Pág. 443 y 444

Es decir, dicho autor sostiene que la jurisdicción contenciosa administrativa enmarca los órganos competentes para atender y resolver las disputas que llegasen a suscitarse entre los gobernados y la Administración Pública, así como la disputa ya en sí, es decir, cuando ya existe una controversia que derivó por un acto u omisión de alguno de los órganos que componen el Estado, y que derivó en la afectación jurídica a uno o varios particulares.

Miguel Acosta García, al referirse a las principales características de los órganos constitucionales autónomos, donde ubica al tribunal de lo contencioso en México, señala que se encuentran las siguientes:

- Tienen personalidad jurídica, patrimonio y régimen jurídico propios.
- Fueron creados para la prestación de un servicio y el desempeño de actividades especializadas que le corresponden al Estado y que son de interés público.
- Forman parte del Estado mexicano.
- No están adscrito orgánicamente a alguno de los tres poderes federales y dictan resoluciones con plena independencia.
- Son órganos con rango constitucional porque su fundamento primigenio en cuanto a su creación y estructura es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y el único facultado para crearlos es el poder revisor de la Constitución.
- Son autónomos administrativa y funcionalmente, pues se otorgan a sí mismos, por la decisión de sus integrantes, sus propias normas de conducta interna, pero en concordancia con el sistema jurídico.
- Tienen relaciones de coordinación con el Ejecutivo, Legislativo y Judicial, de modo que se trata de un órgano con rango constitucional y autónomo, pues cumple con tales características.¹¹⁰

Como un reforzamiento a las posturas aquí descritas, es importante señalar que los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dentro de la jurisprudencia

¹¹⁰ ACOSTA García Cristian M. *Ob. Cit.* Pág. 231

P./J.12/2008, novena época, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXVII, Febrero de 2008, Página 1871, resolvieron lo siguiente:

“ÓRGANOS CONSTITUCIONALES AUTÓNOMOS. SUS CARACTERÍSTICAS. Con motivo de la evolución del concepto de distribución del poder público se han introducido en el sistema jurídico mexicano, a través de diversas reformas constitucionales, órganos autónomos cuya actuación no está sujeta ni atribuida a los depositarios tradicionales del poder público (Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial), a los que se les han encargado funciones estatales específicas, con el fin de obtener una mayor especialización, agilización, control y transparencia para atender eficazmente las demandas sociales; sin que con ello se altere o destruya la tradicional doctrina de la división de poderes, pues la circunstancia de que los referidos organismos guarden autonomía e independencia de los poderes primarios, no significa que no formen parte del Estado mexicano, ya que su misión principal radica en atender necesidades totales tanto del Estado como de la sociedad en general, conformándose como nuevos organismos que se encuentran a la par de los órganos tradicionales. Ahora bien, aun cuando no existe algún precepto constitucional que regule la existencia de los órganos constitucionales autónomos, éstos deben: a) estar establecidos y configurados directamente en la Constitución; b) mantener con los otros órganos del Estado relaciones de coordinación; c) contar con autonomía e independencia funcional y financiera; y, d) atender funciones coyunturales del Estado que requieran ser eficazmente atendidas en beneficio de la sociedad.

CONTROVERSIA CONSTITUCIONAL 32/2005. Municipio de Guadalajara, Estado de Jalisco. 22 de mayo de 2006. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, José Ramón Cossío Díaz y Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Martín Adolfo Santos Pérez.

El Tribunal Pleno, el catorce de enero en curso, aprobó, con el número 12/2008, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a catorce de enero de dos mil ocho”.

Aunado a ello, es a través de diversas reformas legislativas que proponen el establecimiento expreso en la Constitución de los órganos constitucionales autónomos, entre los cuales, Acosta García en su obra “Responsabilidad Patrimonial del Estado”, refiere los siguientes:

“...

a) La Comisión Nacional de los Derechos Humanos (artículo 102, apartado B, de la Constitución) creada el 28 de Enero de 1992 (como órgano desconcentrado de gobernación), posteriormente como organismo público descentralizado de la administración pública federal y, finalmente, el 13 de septiembre de 1999, constituida como una institución con plena autonomía de gestión y presupuestaria con la misión constitucional de proteger y defender los derechos humanos no sólo de los mexicanos, sino de quien fuere necesario, Además, justificada y reforzada su autonomía, excluida de la sectorización en la

administración pública federal, en términos del catálogo de entidades paraestatales.

b) El Instituto Federal Electoral (artículo 41, apartado A, de la CPEUM), creado mediante reforma al artículo en mención en 1989, encargado de cumplir con la función del Estado de organizar las elecciones federales para contribuir al desarrollo de la vida democrática del país.

c) El Banco de México (artículo 28, párrafo sexto de la CPEUM), creado el 1° de septiembre de 1925. Se lo reconoce su autonomía a través de la reforma constitucional de 20 de agosto de 1993.

d) El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (artículo 73, XXIX-H).

e) El Tribunal Agrario (en términos del artículo 27, fracción XIX, de la CPEUM)

f) El Tribunal Federal de Conciliación y Arbitraje (artículo 123, apartado B, constitucional).

g) La Junta Federal de Conciliación y Arbitraje (artículo 123, apartado A, fracción XX de la CPEUM). Sabemos que su adscripción es directa a los poderes ejecutivos y que está sectorizada con la Secretaría del Trabajo y Previsión Social. Para su clasificación como constitucional autónomo, juega un papel preponderante el ejercicio de la función jurisdiccional por atribución de esos poderes y con sustento en el artículo 123 de la Constitución general de la República. Por circunstancias estrictamente económico-laborales, el logro de su autonomía estaría muy alejada de su realidad jurídica pero se ha decidido respetar, con fines ilustrativos, la clasificación realizada por Lescieur Talavera y en la que no se coincide respecto de esta autoridad.

h) Instituto Nacional de Estadística y Geografía (en términos del apartado B del artículo 26 de la CPEUM).

i) También se citan a las universidades públicas en el marco de las instituciones de carácter autónomo tanto federales como de las entidades federativas. Lo anterior conforme a lo previsto por el artículo 3°, fracción VII, de la Constitución general de la República, distinguiéndose la Universidad Nacional Autónoma de México, acorde con su ley orgánica de 1929.”¹¹¹

Por otro lado, como lo apunta Fernando Flores Trejo en su obra *“El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa como Órgano Constitucional Independiente”*, el

¹¹¹ ACOSTA García Cristian M. *Ob. Cit.* Págs. 232 y 233

referido tribunal es un organismo constitucional independiente de índole jurisdiccional y de carácter federal, ya que reúne las características esenciales de ese tipo de entidades, en razón de que:

- Se encuentra contemplado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (artículo 73 fracción XXIX-H)
- Está dotado de independencia orgánica en razón de que no pertenece a ninguno de los tres poderes de la nación.
- Cuenta con autonomía normativa en virtud de que se le confiere la atribución de emitir las normas que lo rigen. (artículo 18, fracción II, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa)
- Posee una autonomía presupuestaria en virtud de que puede definir su propio presupuesto y disponer de los recursos asignados.(artículos 40 y 41 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa)
- Cuenta con autonomía de gestión, dado que puede efectuar libremente las directrices funcionales que considere idóneas. (artículo 41, fracción XII, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa)
- Tiene la atribución de una autonomía técnica para determinar criterios en varias áreas. (artículo 39 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa)¹¹²

F. Competencia del Tribunal Fiscal de la Federación.

Un tema de gran importancia cuando se habla de órganos jurisdiccionales lo es, sin duda, el relacionado con la competencia material de éste, ya que de esa forma podemos advertir su naturaleza y definir para qué fue creado dicho órgano.

El término “Competencia” según el Diccionario de la Real Academia Española, proviene del latín “competentia” y el significado asociado con el tema que se trata,

¹¹² FLORES Trejo Fernando. *El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa como Organismo Constitucional Independiente*. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. México. 2011. Pág. 168 y 169

señala que se define como: atribución legítima a un juez u otra autoridad para el conocimiento o resolución de un asunto.¹¹³

Ahora bien, en relación al tema de la competencia material del Tribunal de lo contencioso administrativo a nivel federal, es importante recordar que al momento en que se promulgó la Ley de Justicia Administrativa, dando con ello vida al Tribunal Fiscal de la Federación, se constituyó ésta como un tribunal administrativo de “mera anulación”, encargado de conocer las controversias suscitadas entre las dependencias de la administración pública del Estado y los particulares, mismo que se encontraba dotado de plena autonomía para dictar sus fallos.

Al tratarse de un tribunal de mera anulación, significa que las facultades del Tribunal Fiscal de la Federación se limitaban única y exclusivamente a determinar si un acto de la Administración Pública Federal, era o no legal, y en caso de no serlo, declarar su nulidad; sin que tuviera a la mano las herramientas para ordenar alguna acción a dichas autoridades, como sería la restitución de una violación legal o el reconocimiento de un derecho subjetivo a favor de los contribuyentes.

Continuando con el tópico de la competencia del órgano encargado de la Justicia Administrativa a nivel federal, podemos advertir que comparando la Ley de Justicia Administrativa, con la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en vigor, así como considerando las demás leyes que actualmente le otorgan competencia a dicho órgano jurisdiccional, se advierte un importante incremento al respecto, al adicionarse el conocimiento de los juicios promovidos en contra de resoluciones: (i) Que impongan multas por infracciones a casi todas las normas administrativas federales; (ii) Las relativas a pensiones y demás prestaciones sociales, civiles y militares; (iii) Las que se dicten en materia administrativa sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obra pública, adquisiciones, arrendamientos y servicios celebrados por las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal; (iv) Relativas a indemnizaciones en los términos de la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado o de otras leyes administrativas federales que contengan un régimen especial de tal responsabilidad, como la Ley del Servicio de Administración Tributaria en su artículo 34; (v) Que requieran el pago de garantías a favor de

¹¹³ <http://lema.rae.es/drae/?val=Competencia>

la Federación, del Distrito Federal, los Estados o los Municipios, así como de sus entidades paraestatales; (vi) Que versen sobre las materias señaladas en la Ley de Comercio Exterior, en su artículo 94; (vii) Dictadas por autoridades aduaneras; (viii) Emitidas por las autoridades administrativas que pongan fin a un procedimiento, a una instancia o resuelvan en expediente, en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo; (ix) Que conlleven una controversia en cuanto a la aplicación de un tratado o acuerdo internacional para evitar la doble tributación o en materia comercial, suscrito por México; (x) Aquellas que impongan sanciones o causen agravio, emitidas por la Auditoría Superior de la Federación en términos de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación; (xi) Que impongan sanciones administrativas a los servidores públicos en términos de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los servidores públicos; (xii) Que resuelvan los recursos administrativos en contra de cualquiera de las resoluciones antes indicadas; (xiii) Que se configuren por negativa ficta o nieguen la expedición de la constancia de haberse configurado la positiva ficta, en cada una de las materias que son competencia del tribunal; (xiv) Las demás que sean señaladas en otras leyes como competencia del tribunal, entre las que se encuentran: las recaídas a los recursos de inconformidad en relación al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, las que susciten controversias derivadas de la Ley del Servicio Profesional de Carrera, las relativas a los procedimientos de protección de los derechos de acceso, ratificación, cancelación y oposición respecto de los datos personales, sobre los actos administrativos relacionados con obras o actividades que contravengan las disposiciones en materia ecológica, las derivadas de actos del Instituto Mexicano del Seguro Social, el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores y de la Comisión Nacional del Agua, contra actos administrativos, decretos y acuerdos de carácter general y diversos reglamentos, así mismo se amplió el juicio de lesividad que antes era exclusivo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para ahora extenderse a cualquier autoridad que pretenda la nulidad de una resolución administrativa favorable al particular en las materias señaladas como competencia del tribunal.

Bajo dichas circunstancias, podemos advertir que de ser un Tribunal de mera anulación, pasó a ser un Tribunal dotado de facultades para conocer de actos en casi todas las ramas del derecho administrativo, no limitándose su competencia a declarar válido o nulo un acto, sino que ahora tiene la atribución para ordenar a la Administración Pública Federal la realización de cualquier acto que estime pertinente para reparar las violaciones cometidas a los contribuyentes, así como para ordenar la realización de actos positivos, como podrían ser

la orden para: levantar embargos y clausuras, liberar cuentas bancarias, restituir los fondos de las cuentas bancarias de los contribuyentes, proceder a la devolución de contribuciones y sus accesorios, proceder al pago de indemnizaciones por daños y perjuicios, etcétera. De igual forma, tiene atribuciones para sancionar a funcionarios que obstruyan o incumplan con las órdenes de dicho ente, así como apercibirlos por medio de sus superiores jerárquicos.

La actual Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, señala en su artículo 14, que el Tribunal conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos que se indican a continuación:

- Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.
- Las que nieguen la devolución de un ingreso de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales.
- Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales.
- Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren los puntos anteriores.
- Las que se dicten en materia administrativa sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas, adquisiciones, arrendamientos y servicios celebrados por las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal.
- Las que requieran el pago de garantías a favor de la Federación, el Distrito Federal, los Estados o los Municipios, así como de sus entidades paraestatales.
- Las que se configuren por negativa ficta en las materias señaladas en este artículo, por el transcurso del plazo que señalen el Código Fiscal de la Federación, la Ley Federal de Procedimiento Administrativo o las disposiciones aplicables o, en su defecto, en el plazo de tres meses, así como las que nieguen la expedición de la constancia de haberse configurado la resolución positiva ficta, cuando ésta se encuentre prevista por la ley que rija a dichas materias.
- Las señaladas en las demás leyes como competencia del Tribunal. Para los efectos del primer párrafo de este artículo, las resoluciones se

considerarán definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa.

- El Tribunal conocerá de los juicios que promuevan las autoridades para que sean anuladas las resoluciones administrativas favorables a un particular, siempre que dichas resoluciones sean de las materias señaladas en las fracciones anteriores como de su competencia.

Sin embargo, aunque parezca muy basta y compleja la competencia actual del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es importante destacar que dicho órgano también puede ser competente, según lo ha dicho la Suprema Corte de Justicia de la Nación, “por afinidad”, es decir, cuando no haya una disposición legal expresa que lo faculte para conocer sobre determinada materia ni a ningún otro Tribunal, al ser el Tribunal más afín, es que debe conocer y resolver los conflictos que surjan por la aplicación de aquella disposición normativa que tiene el carácter de imperfecta. Efectivamente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dentro del criterio 2ª XVII/2000, publicado en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo XI, de Marzo de 2000, página 371, sostuvo lo siguiente:

“COMPETENCIA PARA CONOCER DE LOS ASUNTOS DERIVADOS DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE LOS MIEMBROS DEL SERVICIO EXTERIOR MEXICANO. CORRESPONDE, POR AFINIDAD, AL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. En la jurisprudencia 24/95 del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se estableció que por disposición expresa del artículo 123, apartado B, fracción XIII, de la Constitución, cuatro grupos, a saber, los militares, los marinos, los cuerpos de seguridad pública y el personal del servicio exterior, se encuentran excluidos de la relación Estado-empleado equiparada a la laboral, manteniendo su origen administrativo, encontrándose esta relación regida por sus propias normas legales y reglamentarias. Ahora bien, la Ley del Servicio Exterior Mexicano y su reglamento no establecen cuál es el órgano competente para conocer de los conflictos derivados de la prestación de servicios de los miembros integrantes del Servicio Exterior Mexicano. Por ello, ante la falta de disposición legal que instituya alguna autoridad con facultades expresas para resolver controversias que se susciten con motivo de la prestación de servicios del personal del servicio exterior y tomando en cuenta que conforme al segundo párrafo del artículo 17 de la Constitución General de la República toda persona tiene derecho a que se le administre justicia, debe considerarse que el Tribunal Fiscal de la Federación es el órgano jurisdiccional más afín para conocer y resolver este tipo de controversias, en tanto que la relación entre tal personal y el Estado es una relación jurídica del orden administrativo y a dicho tribunal se le ha dotado, entre otras facultades, la de resolver en materia disciplinaria los conflictos derivados de infracciones por responsabilidad administrativa de servidores públicos, entendiéndose por éstos, de acuerdo con el primer párrafo del artículo 108 constitucional, toda persona que desempeñe un empleo, cargo o comisión de cualquier naturaleza en la administración pública federal, por lo que dentro de su esfera competencial realiza funciones contencioso-administrativas al contar con atribuciones para conocer no sólo de asuntos fiscales, sino también de controversias relativas al régimen de responsabilidades de los servidores públicos federales, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 2o., 3o., fracción VII, 53 y 70 de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

Competencia 4/2000. Suscitada entre la Junta Especial Número Catorce de la Federal de Conciliación y Arbitraje en el Distrito Federal y la Tercera Sala del Tribunal Federal de Conciliación y Arbitraje en el Distrito Federal. 18 de febrero del año 2000. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Como se pudo advertir, la competencia material del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es un elemento que a la fecha resulta difícil calcular o bien establecer un marco completo o bien estructurarla, puesto que la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación, fue enfática al determinar que conforme al segundo párrafo del artículo 17 de la Constitución General de la República, toda persona tiene derecho a que se le administre justicia, de modo que debe considerarse que dicho tribunal es el órgano jurisdiccional más afín para conocer y resolver controversias del orden administrativo, lo cual generaliza la competencia material del referido tribunal.

G. Avances de la Tutela Contenciosa-Administrativa y el Derecho Comparado.

Consideramos conveniente iniciar el apartado que nos ocupa con la cita de la obra “El Derecho a la Tutela Jurisdiccional”, en la cual se menciona lo siguiente: “El derecho de toda persona a que se le haga justicia, a que cuando pretenda algo de la otra, esta pretensión sea atendida por un órgano jurisdiccional, a través de un proceso con unas garantías mínimas”.¹¹⁴

La propia necesidad de establecer un control jurisdiccional de los actos de la Administración Pública, fue el principal detonante que llevó a Francia a ser uno de los países percusores a nivel mundial en la materia, lo que dio lugar al nacimiento a los esbozos del contencioso-administrativo. Efectivamente, tal y como sucedió en el País, en Francia era necesario que existiera un tribunal que pudiera establecer un marco legal respecto de los actos del Estado, así como para someter a un control de legalidad dichas actuaciones y, en su caso, reparar las violaciones cometidas en perjuicios de los gobernados.

En dicho País, según Gabino Fraga, inició a darse la jurisdicción administrativa teniendo como eje central dos reglas de separación, siendo éstas las siguientes:

¹¹⁴ GONZÁLEZ Pérez Jesús. *El Derecho a la Tutela Jurisdiccional*. Civitas. Madrid. 1984. Pág. 29

1.- La que impide que tribunales judiciales intervenir en la administración y;

2.- La que separa a la administración activa de la administración contenciosa.¹¹⁵

La primera de ellas se basa en el principio de separación de poderes y su antecedente inmediato fue el espíritu de hostilidad de los parlamentos frente al poder real y de sus representantes locales; todo ello en razón de que el antiguo régimen los parlamentos se habían convertido en una oposición sistemática frente a las reformas administrativas y financieras que habían sido presentadas. Ante ello, en 1790 se estableció la separación de las autoridades administrativas y las judiciales, con una estricta prohibición para ambas de intervenir en la esfera de la otra. Actualmente, aun persevera dicha regla de separación, sin embargo ya no se justifica desde la perspectiva de desconfianza que reinaba antes, sino que la razón principal es la “aptitud”, es decir, se parte de que a fin de alcanzar una justicia adecuada es indispensable que los jueces tengan un conocimiento absoluto y profundo de la administración, lo que regularmente no ocurre con la intervención de jueces comunes.¹¹⁶

Por su parte, la segunda de las reglas citadas (*la que separa a la administración activa de la administración contenciosa*), tiene su origen en el mismo principio de separación de poderes, que constituye un obstáculo para que la administración activa sea al mismo tiempo el juzgador de sus propios actos. Dicha regla sigue imperando en la actualidad, y como resultado de su implementación se ha pasado de una mitigada separación en la que el tribunal administrativo se limita a proponer la decisión jurisdiccional a la autoridad administrativa, para ahora contar con una separación completa, en la cual el tribunal tiene una justicia delegada y puede actuar con independencia de la administración activa.¹¹⁷

Es importante precisar, que a fin de conocer adecuadamente la creación de los tribunales administrativos en cada nación, se debe atender y entender las necesidades que tuvieron de implementar los mecanismos idóneos para la impartición de justicia

¹¹⁵ FRAGA Gabino. *Ob. Cit.* Págs. 446 y 447

¹¹⁶ FRAGA Gabino. *Ob. Cit.* Págs. 446 y 447

¹¹⁷ *Ídem.*

administrativa, así como la cultura del país. De esa manera podríamos entender y criticar los aspectos novedosos o las dificultades que pueden llegar a tener en un futuro, sin embargo, ello sería materia de un posterior trabajo académico.

El maestro Ignacio J. Buitrago en su participación de los festejos del 75 Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal, hizo un planteamiento respecto a la clasificación de los sistemas de justicia administrativa que rigen en ciertos países, siendo ésta la siguiente:

1.- Sistemas de revisión a cargo de tribunales judiciales con o sin órganos especializados. Este tipo de sistemas aplica en naciones como Ecuador y Venezuela.

2.- Sistemas de revisión a cargo de tribunales fiscales administrativos que se insertan en la estructura jurídica del Poder Ejecutivo pero con facultades jurisdicciones y con independencia técnica con relación a la administración activa o poder ejecutivo, destacando también, que sus decisiones son sometidas y revisables ante el Poder Judicial. Aquí en este sistema entran países como México, Argentina, Brasil, Costa Rica, España, Perú, entre otros.

3.- Sistemas de revisión a cargo de tribunales independientes del Poder Judicial y del Poder Ejecutivo, y sus decisiones no son materia de revisión por algún otro órgano. Como partícipes de este sistema tenemos a los países de Francia, Alemania, Colombia y Portugal.¹¹⁸

Respecto del primer punto de la clasificación, donde participan naciones como Ecuador y Venezuela, consistente en los sistemas de revisión a cargo de tribunales judiciales con o sin órganos especializado; tenemos que aquí entraría el hecho de que la justicia administrativa es solventada por jueces y tribunales pertenecientes al poder judicial y que por ende, podría darse una inexperiencia o falta de especialización en dichos órganos juzgadores.

En lo que hace al segundo punto, donde los tribunales administrativos especializados se insertan en la estructura jurídica del Poder Ejecutivo pero con facultades jurisdicciones y con independencia técnica con relación a la administración activa o poder ejecutivo y que además sus fallos son sometidos a la potestad del poder judicial; aquí se

¹¹⁸ BUITRAGO Ignacio J. *Ob. Cit.* Pág. 59

puede apreciar el sistema que rige en el País, donde existe un tribunal especializado en la materia que forma parte de la estructura del Poder Ejecutivo con plena independencia, y que además sus decisiones son todavía sometidas al estudio del Poder Judicial.

Y por último, tenemos un novedoso y a la vez cuestionable sistema de revisión, que consiste en tribunales independientes del Poder Judicial y del Poder Ejecutivo, y que sus decisiones no son materia de revisión por algún otro órgano.

Ahora bien, respecto del principio de tutela jurisdiccional en materia administrativa y fiscal ha sido obra, en gran medida, de los tratados internacionales.

Lo anterior lo estimamos así, ya que la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, en su artículo 18 señala “Toda persona puede ocurrir a los tribunales para hacer valer sus derechos. Asimismo debe disponer de un procedimiento sencillo y breve por el cual la justicia lo ampare contra actos de la autoridad que violen, en perjuicio suyo, alguno de los derechos fundamentales consagrados constitucionalmente”.¹¹⁹

Por su parte, la Declaración Universal de los Derechos Humanos expresa a grandes rasgos que, toda persona tiene derecho a un recurso efectivo, ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentalmente reconocidos por la constitución o la ley; y que toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial para determinar sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación en contra de ella.¹²⁰

Como podemos advertir, el derecho internacional es en gran medida uniforme al sostener la necesidad de que toda persona, sin excepción, tenga a su alcance tribunales independientes que puedan analizar la legalidad y la constitucionalidad de los actos de las autoridades administrativas, y derivado de ese análisis puedan impartir justicia sin la intervención alguna de los órganos del poder de los estados.

¹¹⁹ <http://www.oas.org/es/cidh/mandato/Basicos/declaracion.asp>

¹²⁰ <http://www.un.org/es/documents/udhr/>

En ese mismo orden de ideas, la Convención Americana sobre Derechos Humanos, reconoce que toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, ya sea por un juez o por un tribunal que sea independiente e imparcial, establecido y creado con anterioridad por la ley, donde se pueda determinar y sancionar cualquier acusación formulada contra ella, ya sea en materia penal, civil, laboral, fiscal, administrativa o de cualquier otra especie; así también, refiere que toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido ante los jueces y tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la citada Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.¹²¹

En el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, se menciona que cada uno de los estados partes de dicho Pacto se comprometen a garantizar que toda persona cuyos derechos o libertades hayan sido violados podrá interponer un recurso efectivo, aun cuando tal violación hubiera sido cometida por personas que actuaban en ejercicio de sus funciones oficiales.¹²² Es decir, es aquí donde cobra vigencia e importancia el derecho administrativo y el fiscal, en donde la mayoría de los conflictos se suscitan entre los gobernados y la administración pública federal, cuando sus funcionarios actúan en ejercicios de las atribuciones que tienen conferidas como representantes del Estado.

H. Aspectos Generales del Procedimiento Contencioso Administrativo Federal en México.

Una vez que abordamos los principales puntos y comentarios que surgen de la doctrina en torno a la historia, naturaleza y la evolución del ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, además de identificar en que consiste su papel a la hora de hablar de la Justicia Administrativa federal en el País, consideramos que es oportuno referirnos, en términos generales, a las principales etapas que componen el denominado “Procedimiento Contencioso Administrativo”, que constituye uno de los medios de defensa con que cuentan

¹²¹ http://www.oas.org/dil/esp/tratados_b-32_convencion_americana_sobre_derechos_humanos.htm

¹²² BUITRAGO Ignacio J. *Los Tribunales Administrativos y su Aporte a la Consolidación de la Justicia Tributaria*. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. México. 2011. Pág. 59

los gobernados para defenderse, en el ámbito federal, de los actos u omisiones de la Administración Pública.

Tenemos que el término “Procedimiento”, según el Diccionario de la Real Academia Española, engloba las definiciones que a continuación se cita, siendo la aplicable a la investigación en curso la última de ellas: a) acción de proceder; b) método de ejecutar algunas cosas y; c) actuación por trámites judiciales o administrativos.¹²³

Dentro de la obra *“La Nulidad de los Actos Administrativos”*, el jurista Jean Claude Tron Petit, señala que el juicio contencioso administrativo implica la relación que existe en un conflicto preexistente entre uno o varios particulares en contra de la Administración Pública Federal, en donde un juez determina la situación jurídica atendiendo las pretensiones de nulidad de un acto administrativo.¹²⁴

En relación a dicho procedimiento, resulta importante conocer los tópicos principales que lo rigen, ya que atendiendo a las últimas reformas a la Ley de Amparo y a la evolución de los derechos fundamentales en el país, actualmente el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en uso del control difuso tiene la facultad de analizar si los preceptos de las leyes fiscales o administrativas respetan los parámetros constitucionales ya que de lo contrario pueden resolver sobre desaplicar dichas normas sobre los contribuyentes.

Efectivamente, en el juicio contencioso administrativo, la competencia específica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es en materia de legalidad y, por razón de su función jurisdiccional, este tribunal puede ejercer control difuso; sin embargo, si el actor formula conceptos de nulidad expresos, solicitando al tribunal administrativo el ejercicio del control difuso respecto de determinada norma, de existir coincidencia entre lo expresado en el concepto de nulidad y el criterio del tribunal, éste puede desaplicar la disposición respectiva, expresando las razones jurídicas de su decisión, pero si considera que la norma no tiene méritos para ser inaplicada, bastará con que mencione que no advirtió violación alguna de derechos humanos, para que se estime que realizó el control difuso y respetó el principio de exhaustividad que rige el dictado de sus sentencias, sin que

¹²³ <http://lema.rae.es/drae/?val=Procedimiento>

¹²⁴ TRON Petit Jean Claude. *La Nulidad de los Actos Administrativos*. 5ª Ed. Porrúa. México. 2015. Pag. 471

sea necesario que desarrolle una justificación jurídica exhaustiva en ese sentido, dando respuesta a los argumentos del actor.

La jurisprudencia a la que nos hemos referido, se encuentra visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 5, Abril de 2014, Tomo I, página 984, la cual textualmente dispone lo siguiente:

“CONTROL DIFUSO. SU EJERCICIO EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Si bien es cierto que, acorde con los artículos 1o. y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las autoridades jurisdiccionales ordinarias, para hacer respetar los derechos humanos establecidos en la propia Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, pueden inaplicar leyes secundarias, lo que constituye un control difuso de su constitucionalidad y convencionalidad, también lo es que subsiste el control concentrado de constitucionalidad y convencionalidad de leyes, cuya competencia corresponde en exclusiva al Poder Judicial de la Federación, a través del juicio de amparo, las controversias constitucionales y las acciones de inconstitucionalidad. La diferencia entre ambos medios de control (concentrado y difuso), estriba en que, en el primero, la competencia específica de los órganos del Poder Judicial de la Federación encargados de su ejercicio es precisamente el análisis de constitucionalidad y convencionalidad de leyes, por tanto, la controversia consiste en determinar si la disposición de carácter general impugnada expresamente es o no contraria a la Constitución y a los tratados internacionales, existiendo la obligación de analizar los argumentos que al respecto se aduzcan por las partes; en cambio, en el segundo (control difuso) el tema de inconstitucionalidad o inconvencionalidad no integra la litis, pues ésta se limita a la materia de legalidad y, por ello, el juzgador por razón de su función, prescindiendo de todo argumento de las partes, puede desaplicar la norma. Ahora bien, en el juicio contencioso administrativo, la competencia específica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es en materia de legalidad y, por razón de su función jurisdiccional, este tribunal puede ejercer control difuso; sin embargo, si el actor formula conceptos de nulidad expresos, solicitando al tribunal administrativo el ejercicio del control difuso respecto de determinada norma, de existir coincidencia entre lo expresado en el concepto de nulidad y el criterio del tribunal, éste puede inaplicar la disposición respectiva, expresando las razones jurídicas de su decisión, pero si considera que la norma no tiene méritos para ser inaplicada, bastará con que mencione que no advirtió violación alguna de derechos humanos, para que se estime que realizó el control difuso y respetó el principio de exhaustividad que rige el dictado de sus sentencias, sin que sea necesario que desarrolle una justificación jurídica exhaustiva en ese sentido, dando respuesta a los argumentos del actor, pues además de que el control difuso no forma parte de su litis natural, obligarlo a realizar el estudio respectivo convierte este control en concentrado o directo, y transforma la competencia genérica del tribunal administrativo en competencia específica. Así, si en el juicio de amparo se aduce la omisión de estudio del concepto de nulidad relativo al ejercicio de control difuso del tribunal ordinario, el juzgador debe declarar ineficaces los conceptos de violación respectivos, pues aun cuando sea cierto que la Sala responsable fue omisa, tal proceder no amerita que se conceda el amparo para que se dicte un nuevo fallo en el que se ocupe de dar respuesta a ese tema, debido a que el Poder Judicial de la Federación tiene competencia primigenia respecto del control de constitucionalidad de normas generales y, por ello, puede abordar su estudio al dictar sentencia. Si, además, en la demanda de amparo se aduce como concepto de violación la inconstitucionalidad o inconvencionalidad de la ley, el juzgador sopesará declarar inoperantes los conceptos de violación relacionados con el control difuso y analizar los conceptos de violación enderezados a combatir la constitucionalidad y convencionalidad del precepto en el sistema concentrado.

CONTRADICCIÓN DE TESIS 336/2013. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero del Trigésimo Circuito y Primero en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Sexto Circuito. 22 de enero de 2014. Cinco votos de los Ministros Sergio A. Valls Hernández, Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Luis María Aguilar Morales. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Guadalupe Margarita Ortiz Blanco”.

De lo anteriormente expuesto surjen los siguientes supuestos:

Que por medio del juicio de amparo tramitado ante el Poder Judicial de la Federación, los gobernados pueden obtener una declaratoria de inconstitucionalidad de una ley o de determinados artículos, ya que tal y como lo señala Jorge Carpizo y Miguel Carbonell en la obra “Derecho Constitucional”, el juicio de amparo es un instrumento procesal que busca la preservación y, en su caso, el restablecimiento del orden constitucional.¹²⁵

Y por otro lado, que a través del procedimiento contencioso administrativo los gobernados tienen a su alcance, por medio del control difuso de la Constitución, la posibilidad de que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al resolver un conflicto sometido a su potestad, pueda decretar que un precepto legal es contrario a los derechos fundamentales reconocidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y por ende ordenar la desaplicación de éste en favor del demandante.

De ese modo, si bien es cierto que el objetivo general del juicio de garantías es que el tribunal de amparo declare inconstitucional un acto de autoridad o precepto legal, igual de cierto es, que dentro del procedimiento contencioso administrativo puede argumentarse y probarse exhaustivamente que el acto de determinada autoridad administrativa se dictó con apoyo en artículos que violan el régimen jurídico pertinente, es decir, que transgreden los estándares previstos en la Constitución e infringen derechos fundamentales, de modo que puede obtenerse la desaplicación de dichos numerales.¹²⁶

¹²⁵ CARPIZO Jorge y Carbonell Miguel. *Derecho Constitucional*. 7ª Ed. Porrúa. México. 2010. Pág. 67

¹²⁶ TRON Petit Jean Claude. *Argumentación en el Amparo*. 3ª Ed. Porrúa. México. 2011. Pág. 267

Ante ello, es que resulta de suma importancia abordar los puntos más relevantes del juicio contencioso administrativo, toda vez que como más adelante se analizará, por medio de dicho juicio o bien del juicio de amparo, se puede obtener una resolución que decrete que los artículos 276, 277-B y 278-A, de la Ley Federal de Derechos vigente, son antinomias de principios constitucionales, y por tanto que ordene la desaplicación de éstos en favor de los gobernados, en relación con el uso o aprovechamiento de bienes nacionales como cuerpos receptores de descargas residuales. Puntualizando que sólo mencionaremos los puntos más trascendentes de dicho procedimiento, sin abundar mucho en ellos, dado que no se trata del tema toral de la investigación.

1. Procedencia del Juicio.

Una parte de gran importancia en todo proceso jurisdiccional es, sin duda, el tema de la procedencia del mismo. Lo anterior es así, ya que si bien es cierto que el artículo 17 Constitucional habla del derecho fundamental de acceso a la justicia, igual de cierto es, que ésta debe atender a los lineamientos especiales que rigen en cada materia. De ese modo, a efecto de referirnos a la procedencia del Juicio Contencioso Administrativo, es necesario remitirnos a la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, la cual, en su artículo 14 establece que el Tribunal conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos que se indican a continuación:

- I.** Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación;
- II.** Las que nieguen la devolución de un ingreso de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales;
- III.** Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales;
- IV.** Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores;

V. Las que nieguen o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales que concedan las leyes en favor de los miembros del Ejército, de la Fuerza Aérea y de la Armada Nacional o de sus familiares o derechohabientes con cargo a la Dirección de Pensiones Militares o al erario federal, así como las que establezcan obligaciones a cargo de las mismas personas, de acuerdo con las leyes que otorgan dichas prestaciones.

VI. Las que se dicten en materia de pensiones civiles, sea con cargo al erario federal o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado;

VII. Las que se dicten en materia administrativa sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas, adquisiciones, arrendamientos y servicios celebrados por las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal;

VIII. Las que nieguen la indemnización o que, por su monto, no satisfagan al reclamante y las que impongan la obligación de resarcir los daños y perjuicios pagados con motivo de la reclamación, en los términos de la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado o de las leyes administrativas federales que contengan un régimen especial de responsabilidad patrimonial del Estado;

IX. Las que requieran el pago de garantías a favor de la Federación, el Distrito Federal, los Estados o los Municipios, así como de sus entidades paraestatales;

X. Las que traten las materias señaladas en el artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior;

XI. Las dictadas por las autoridades administrativas que pongan fin a un procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente, en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo;

XII. Las que decidan los recursos administrativos en contra de las resoluciones que se indican en las demás fracciones de este artículo;

XIII. Las que se funden en un tratado o acuerdo internacional para evitar la doble tributación o en materia comercial, suscrito por México, o cuando el demandante haga valer como concepto de impugnación que no se haya aplicado en su favor alguno de los referidos tratados o acuerdos;

XIV. Las que se configuren por negativa ficta en las materias señaladas en este artículo, por el transcurso del plazo que señalen el Código Fiscal de la Federación, la Ley Federal de Procedimiento Administrativo o las disposiciones aplicables o, en su defecto, en el plazo de tres meses, así como las que nieguen la expedición de la

constancia de haberse configurado la resolución positiva ficta, cuando ésta se encuentre prevista por la ley que rijan a dichas materias.

XV. Las sanciones y demás resoluciones emitidas por la Auditoría Superior de la Federación, en términos de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación, y

XVI. Las señaladas en las demás leyes como competencia del Tribunal.

Como se puede advertir de lo expuesto, y que ya fue materia de análisis en esta investigación, es muy amplia la competencia material actual del Tribunal, y por ende muy basta la procedencia del juicio, ya que como se observa, prácticamente se le otorga competencia para conocer de cualquier actuación u omisión de las autoridades administrativas, ya que no debemos olvidar la denominada competencia por afinidad, a la cual nos referimos anteriormente.

Efectivamente, según lo ha dicho la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dicho Tribunal puede ser competente incluso “por afinidad”, es decir, cuando no haya una disposición legal expresa que lo faculte para conocer sobre determinada materia ni a ningún otro Tribunal, al ser el Tribunal más afín, es que debe conocer y resolver los conflictos que surjan por la aplicación de aquella disposición normativa que tiene el carácter de imperfecta. Efectivamente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dentro del criterio 2ª XVII/2000, publicado en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo XI, de Marzo de 2000, página 371, sostuvo lo siguiente:

“COMPETENCIA PARA CONOCER DE LOS ASUNTOS DERIVADOS DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE LOS MIEMBROS DEL SERVICIO EXTERIOR MEXICANO. CORRESPONDE, POR AFINIDAD, AL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. En la jurisprudencia 24/95 del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se estableció que por disposición expresa del artículo 123, apartado B, fracción XIII, de la Constitución, cuatro grupos, a saber, los militares, los marinos, los cuerpos de seguridad pública y el personal del servicio exterior, se encuentran excluidos de la relación Estado-empleado equiparada a la laboral, manteniendo su origen administrativo, encontrándose esta relación regida por sus propias normas legales y reglamentarias. Ahora bien, la Ley del Servicio Exterior Mexicano y su reglamento no establecen cuál es el órgano competente para conocer de los conflictos derivados de la prestación de servicios de los miembros integrantes del Servicio Exterior Mexicano. Por ello, ante la falta de disposición legal que instituya alguna autoridad con facultades expresas para resolver controversias que se susciten con motivo de la prestación de servicios del personal del servicio exterior y tomando en cuenta que conforme al segundo párrafo del artículo 17 de la Constitución General de la República toda persona tiene derecho a que se le administre justicia, debe considerarse que el Tribunal Fiscal de la Federación es el órgano jurisdiccional más

afín para conocer y resolver este tipo de controversias, en tanto que la relación entre tal personal y el Estado es una relación jurídica del orden administrativo y a dicho tribunal se le ha dotado, entre otras facultades, la de resolver en materia disciplinaria los conflictos derivados de infracciones por responsabilidad administrativa de servidores públicos, entendiéndose por éstos, de acuerdo con el primer párrafo del artículo 108 constitucional, toda persona que desempeñe un empleo, cargo o comisión de cualquier naturaleza en la administración pública federal, por lo que dentro de su esfera competencial realiza funciones contencioso-administrativas al contar con atribuciones para conocer no sólo de asuntos fiscales, sino también de controversias relativas al régimen de responsabilidades de los servidores públicos federales, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 2o., 3o., fracción VII, 53 y 70 de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

Competencia 4/2000. Suscitada entre la Junta Especial Número Catorce de la Federal de Conciliación y Arbitraje en el Distrito Federal y la Tercera Sala del Tribunal Federal de Conciliación y Arbitraje en el Distrito Federal. 18 de febrero del año 2000. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Como se pudo advertir, la competencia material del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es un elemento que a la fecha resulta difícil calcular o bien establecer un marco completo o bien estructurarla, puesto que la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación, fue enfática al determinar que conforme al segundo párrafo del artículo 17 de la Constitución General de la República, toda persona tiene derecho a que se le administre justicia, de modo que debe considerarse que dicho tribunal es el órgano jurisdiccional más afín para conocer y resolver controversias del orden administrativo, lo cual generaliza la competencia material del referido tribunal.

Por tanto, a efecto de determinar la procedencia del juicio contencioso y la competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal, no sólo es imprescindible remitirnos al citado artículo 14 de la Ley Orgánica de dicho Tribunal, sino también al cumulo de leyes fiscales y administrativas que también le otorguen competencia, a fin de conocer y tener la certeza legal de que actos pueden ser controvertidos por la vía del juicio contencioso administrativo.

2. Partes en el Juicio.

Según la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, que figura como la legislación que rige en forma especial y particular el juicio contencioso, son partes en el juicio contencioso administrativo:

I. El demandante.

II. Los demandados. Tendrán ese carácter:

a) La autoridad que dictó la resolución impugnada.

b) El particular a quien favorezca la resolución cuya modificación o nulidad pida la autoridad administrativa.

c) El Jefe del Servicio de Administración Tributaria o el titular de la dependencia u organismo desconcentrado o descentralizado que sea parte en los juicios en que se controviertan resoluciones de autoridades federativas coordinadas, emitidas con fundamento en convenios o acuerdos en materia de coordinación, respecto de las materias de la competencia del Tribunal.

III. El tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante.

Como comentario, se aprecia que dentro del Juicio Contencioso Administrativo es parte, no sólo la autoridad que dictó la resolución o acto impugnado, sino también tiene ese carácter el Titular de la dependencia u organismo desconcentrado o descentralizado en los juicios en que se controviertan resoluciones de autoridades federativas coordinadas, emitidas con fundamento en convenios o acuerdos en materia de coordinación; así como el tercero que tenga un derecho contrario a los intereses del actor, lo cual podemos observar en los casos en que se impugna una liquidación de contribuciones que incluye un aumento en el reparto de las utilidades de los trabajadores de una persona moral, en donde el representante de los trabajadores adquiere el carácter de tercero intersecado, ya que como se dijo, la materia del juicio, en cierta parte, incluye una modificación en la base del reparto de utilidades de los trabajadores.

En relación con el inciso b) de la fracción II del artículo en comento, se aclara que dicha situación ocurre cuando el particular tiene el carácter de demandado en el juicio contencioso, es decir, cuando la autoridad administrativa pretende se declare la nulidad de una resolución que favorece al gobernado; es ahí cuando debe ser llamado a juicio a un particular teniendo éste el carácter de demandada en el juicio contencioso. Actualmente es muy limitado el uso de este juicio llamado de lesividad, lo cual, consideramos, se debe al escaso personal jurídico de las dependencias de la Administración Pública Federal, que normalmente no tienen la capacidad de atender las innumerables resoluciones que emiten los órganos del Estado.

3. La Demanda.

Tratándose del tema de la demanda, etapa con la cual formalmente se da inicio al procedimiento contencioso, es importante resaltar que ante el Tribunal no procede la gestión de negocios; es decir, quien promueva a nombre de otra deberá acreditar que la representación le fue otorgada a más tardar en la fecha de la presentación de la demanda o en su caso, de la contestación. En cuanto a la representación de los particulares, esta se deberá otorgar en escritura pública o carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante notario o ante los secretarios del Tribunal.

De igual forma, el artículo 13 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, señala que el demandante podrá presentar su escrito de demanda, mediante juicio en la vía tradicional (el que a lo largo de la historia ha manejado el Tribunal), por escrito ante la sala regional competente o, en línea, a través del Sistema de Justicia en Línea (siendo éste una innovación que surgió hace un par de años).

Según la propia Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo La demanda deberá presentarse dentro de los plazos que a continuación se indican:

- I.** De cuarenta y cinco días siguientes a aquél en el que se dé alguno de los supuestos siguientes:
 - a)** Que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada, inclusive cuando se controvierta simultáneamente como primer acto de aplicación una regla administrativa de carácter general.
 - b)** Hayan iniciado su vigencia el decreto, acuerdo, acto o resolución administrativa de carácter general impugnada cuando sea auto aplicativa.
- II.** De cuarenta y cinco días siguientes a aquél en el que surta efectos la notificación de la resolución de la Sala o Sección que habiendo conocido una queja, decida que la misma es improcedente y deba tramitarse como juicio. Para ello deberá prevenir al promovente para que presente demanda en contra de la resolución administrativa que tenga carácter definitivo.
- III.** De cinco años cuando las autoridades demanden la modificación o nulidad de una resolución favorable a un particular, los que se contarán

a partir del día siguiente a la fecha en que éste se haya emitido, salvo que haya producido efectos de tracto sucesivo, caso en el que se podrá demandar la modificación o nulidad en cualquier época sin exceder de los cinco años del último efecto, pero los efectos de la sentencia, en caso de ser total o parcialmente desfavorable para el particular, sólo se retrotraerán a los cinco años anteriores a la presentación de la demanda.

En lo que respecta a los requisitos y elementos que debe contener el escrito inicial de demanda, podemos señalar los siguientes: el nombre del demandante, domicilio fiscal y su domicilio para oír y recibir notificaciones dentro de la jurisdicción de la Sala Regional competente, así como su dirección de correo electrónico, cuando opte porque el juicio se substancie en línea a través del Sistema de Justicia en Línea; la resolución que se impugna; la autoridad o autoridades demandadas o el nombre y domicilio del particular demandado cuando el juicio sea promovido por la autoridad administrativa; los hechos que den motivo a la demanda; las pruebas que ofrezca; los conceptos de impugnación; el nombre y domicilio del tercero interesado, cuando lo haya; lo que se pida, señalando en caso de solicitar una sentencia de condena, las cantidades o actos cuyo cumplimiento se demanda.

Por otro lado, el artículo 15 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo prevé la documentación que debe ser anexada al escrito de demanda, señalando lo siguiente:

“ARTÍCULO 15.- El demandante deberá adjuntar a su demanda:

I. Una copia de la misma y de los documentos anexos para cada una de las partes.

II. El documento que acredite su personalidad o en el que conste que le fue reconocida por la autoridad demandada, o bien señalar los datos de registro del documento con la que esté acreditada ante el Tribunal, cuando no gestione en nombre propio.

III. El documento en que conste la resolución impugnada.

IV. En el supuesto de que se impugne una resolución negativa ficta, deberá acompañar una copia en la que obre el sello de recepción de la instancia no resuelta expresamente por la autoridad.

V. La constancia de la notificación de la resolución impugnada.

VI. Cuando no se haya recibido constancia de notificación o la misma hubiere sido practicada por correo, así se hará constar en el escrito de demanda, señalando la fecha en que dicha notificación se practicó. Si la autoridad demandada al contestar la demanda hace valer su extemporaneidad, anexando las constancias de notificación en que la apoya, el Magistrado Instructor procederá conforme a lo previsto en el artículo 17, fracción V, de esta Ley. Si durante el plazo previsto en el artículo 17 citado no se controvierte la legalidad de la notificación de la resolución impugnada, se presumirá legal la diligencia de notificación de la referida resolución.

VII. El cuestionario que debe desahogar el perito, el cual deberá ir firmado por el demandante.

VIII. El interrogatorio para el desahogo de la prueba testimonial, el que debe ir firmado por el demandante en el caso señalado en el último párrafo del artículo 44 de esta Ley.

IX. Las pruebas documentales que ofrezca”.

Para el maestro Hugo Carrasco Iriarte, la parte de la demanda que tiene un interés particular, es el apartado de los agravios, ya que es donde se exponen los razonamientos lógico-jurídicos por los que se concluye que el acto impugnado es ilegal al existir omisión o una indebida aplicación de las normas aplicables.¹²⁷

Ahora bien, como se mencionó con antelación, existe el llamado juicio de lesividad, que es el instaurado por las autoridades que pretenden la anulación de una resolución favorable al gobernado. Respecto de este tema, la propia Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo hace la mención de que se cuenta con un plazo de cinco años cuando las autoridades demanden la modificación o nulidad de una resolución favorable a un particular, los que se contarán a partir del día siguiente a la fecha en que éste se haya emitido, salvo que haya producido efectos de tracto sucesivo, caso en el que se podrá demandar la modificación o nulidad en cualquier época sin exceder de los cinco años del último efecto. Como se puede advertir, es sumamente dispar la ley en cuanto a los plazos que prevé para impugnar los actos, ya que mientras que a los particulares se les otorga un plazo general de cuarenta y cinco días para presentar la demanda, a las autoridades administrativas se les concede un plazo de cinco años para que puedan presentar la demanda donde busquen modificar o anular un acto que le es favorable al gobernado.

¹²⁷ CARRASCO Iriarte Hugo. *Lecciones de Práctica Contenciosa en Materia Fiscal*. 5ª Ed. Themis. México. 1995. Pág. 259

Por otro lado, no menos importante resulta el denominado “juicio sumario”, que consiste en el procedimiento contencioso donde se impugnan los actos de baja cuantía, misma que en la actualidad oscila alrededor de los ciento tres mil pesos. En esos casos, cuando el acto impugnado consiste en créditos fiscales que no rebasen dicho monto, los particulares solo cuentan con un plazo de quince días para presentar la demanda de nulidad en contra de dichas resoluciones.

Por tanto, ya observamos los plazos que tienen los particulares y autoridades para impugnar actos u omisiones vía juicio contencioso administrativo, así como cuales de dichos actos u omisiones son susceptibles de ser controvertidos por dicha vía.

4. Contestación de la Demanda.

El artículo 19 de la citada legislación, señala que una vez que haya sido admitida la demanda se correrá traslado de ella al demandado (autoridad o dependencia de la Administración Pública Federal emisora del acto impugnado), emplazándolo para que la conteste dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que surta efectos el emplazamiento, o bien en el plazo de quince días tratándose de los juicios seguidos por la vía sumaria. Si no se produce la contestación a tiempo o ésta no se refiere a todos los hechos, se tendrán como ciertos los que el actor impute de manera precisa al demandado, salvo que por las pruebas rendidas o por hechos notorios resulten desvirtuados.

Dichas reglas aplican también para el particular que tiene el carácter de demandado en el juicio de lesividad al cual nos referimos anteriormente.

Como un aspecto destacable de la contestación de demanda es, sin duda, la sanción o pena que recae en la parte que formule una contestación en cual no se aborden todos los puntos de la demanda, ya que la propia ley dispone que en esos casos se tendrán por ciertos los hechos que la contraparte impute de manera precisa en la demanda, salvo que sean desvirtuados por las constancias que obren en autos del juicio.

Respecto de este punto, Margáin señala que las autoridades al momento de que formulan su contestación, deben rebatir los fundamentos de derecho que el actor formuló en

su demanda, demostrando además, que las normas jurídicas en que apoyó la emisión del acto impugnado son legalmente aplicables.¹²⁸

5. Medidas Cautelares.

La Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo refiere que una vez iniciado el juicio contencioso administrativo, podrán decretarse todas las medidas cautelares necesarias para mantener la situación de hecho existente, que impidan que la resolución impugnada pueda dejar el litigio sin materia o causar un daño irreparable al actor, salvo en los casos en que se cause perjuicio al interés social o se contravengan disposiciones de orden público. La suspensión de la ejecución de los actos impugnados constituye la medida cautelar más utilizada o ejercida por los contribuyentes dentro del procedimiento, la cual consiste, en términos generales, en solicitar al Tribunal que emita la orden respecto de las autoridades demandadas a efecto de que se abstengan de ejecutar un acto de autoridad, como podría ser: cobrar contribuciones, ejecutar el procedimiento administrativo de ejecución, embargar bienes o cuentas bancarias, ejecutar una clausura, etcétera. Es importante destacar, que a efecto de que sea concedida dicha medida, es indispensable que los gobernados acrediten, tratándose del cobro de contribuciones, el haber garantizado el interés público; y que además, que no exista una afectación a la colectividad.

Como se puede advertir, las medidas cautelares dentro del juicio contencioso administrativo, son herramientas que tienen las partes y el propio Tribunal para proteger que el juicio pueda quedar sin materia, o bien, que se ejecuten actos de imposible reparación para las partes.

En ese contexto, dichas medidas resultan de vital importancia dentro de los juicios, ya que a través de éstas se pueden obtener beneficios o ventajas de gran trascendencia jurídica para los particulares, ya que no es comparable afrontar un juicio administrativo de esta naturaleza soportando la carga de una clausura temporal o bien de un embargo de cuentas bancaria, a llevar dicho juicio sin ser sujeto a dichas medidas, gracias a la figura de las medidas cautelares.

¹²⁸ MARGÁIN Manautou Emilio. *De lo Contencioso Administrativo, de Anulación o de Ilegitimidad*. 7ª Ed. Porrúa. México. 1988. Pág. 192

6. Incidentes.

El Juicio Contencioso Administrativo reconoce, dentro de la legislación que regula el procedimiento, los incidentes siguientes, mismos que son de previo y especial pronunciamiento:

- I. La incompetencia por materia.
- II. El de acumulación de juicios.
- III. El de nulidad de notificaciones.
- IV. La recusación por causa de impedimento.
- V. La reposición de autos.
- VI. La interrupción por causa de muerte, disolución, declaratoria de ausencia o incapacidad.

En relación al primero de los incidentes mencionados (incompetencia por materia), es importante destacar que es a través de dicho incidente como las partes pueden en tela de discusión la competencia de alguna Sala del Tribunal para conocer de determinado asunto, el cual será resuelto por la Sala Superior de del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Respecto el incidente de acumulación de juicios, éste procede cuando en dos o más juicios pendientes de resolución I. Las partes sean las mismas y se invoquen idénticos agravios; II. Siendo diferentes las partes e invocándose distintos agravios, el acto impugnado sea uno mismo o se impugne varias partes del mismo acto; o III. Independientemente de que las partes y los agravios sean o no diversos, se impugnen actos o resoluciones que sean unos antecedentes o consecuencia de los otros.

Por su parte, el incidente de nulidad de notificaciones se promueve cuando una de las partes estima que las notificaciones practicadas por el Tribunal no fueren hechas conforme a lo dispuesto en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, caso en el cual, éstas serán nulas. En este caso la parte perjudicada podrá pedir que se declare la nulidad dentro de los cinco días siguientes a aquél en que conoció el hecho, ofreciendo las pruebas pertinentes en el mismo escrito en que se promueva la nulidad. Si se declara la

nulidad de la notificación, la Sala ordenará reponer la misma y las actuaciones posteriores. Asimismo, se impondrá una multa al actuario, equivalente a diez veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, sin que exceda del treinta por ciento de su sueldo mensual. De igual forma, se prevé que el actuario podrá ser destituido de su cargo, sin responsabilidad para el Estado en caso de reincidencia.

Sobre la recusación por causa de impedimento, tenemos que dicho incidente se promueve ante la Sala o Sección en la que se halle adscrito el Magistrado de que se trate, acompañando las pruebas que se ofrezcan. El Presidente de la Sección o de la Sala, dentro de los cinco días siguientes, enviará al Presidente del Tribunal el escrito de recusación junto con un informe que el magistrado recusado debe rendir, a fin de que se someta el asunto al conocimiento del Pleno. A falta de informe se presumirá cierto el impedimento. Si el Pleno del Tribunal considera fundada la recusación, el Magistrado de la Sala Regional será sustituido en los términos de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Si se trata de magistrado de Sala Superior, deberá abstenerse de conocer del asunto, en caso de ser el ponente será sustituido. Los magistrados que conozcan de una recusación son irrecusables para ese solo efecto.

Las partes en el juicio contencioso administrativo podrán recusar a los Magistrados en los casos siguientes:

- I. Tengan interés personal en el negocio.
- II. Sean cónyuges, parientes consanguíneos, afines o civiles de alguna de las partes o de sus patronos o representantes, en línea recta sin limitación de grado y en línea transversal dentro del cuarto grado por consanguinidad y segundo por afinidad.
- III. Hayan sido patronos o apoderados en el mismo negocio.
- IV. Tengan amistad estrecha o enemistad con alguna de las partes o con sus patronos o representantes.
- V. Hayan dictado la resolución o acto impugnados o han intervenido con cualquier carácter en la emisión del mismo o en su ejecución.
- VI. Figuren como parte en un juicio similar, pendiente de resolución.

VII. Estén en una situación que pueda afectar su imparcialidad en forma análoga o más grave que las mencionadas.

Por su parte, pasando al siguiente incidente, se indica que las partes o el Magistrado instructor de oficio, solicitarán se substancie el incidente de reposición de autos, para lo cual se hará constar en el acta que para tal efecto se levante por la Sala, la existencia anterior y la falta posterior del expediente o de las actuaciones faltantes. A partir de la fecha de esta acta, quedará suspendido el juicio y no correrán los términos.

Con el acta se dará vista a las partes para que en el término de diez días prorrogables exhiban ante el instructor, en copia simple o certificada, las constancias y documentos relativos al expediente que obren en su poder, a fin de reponerlo.

Por último, la interrupción del juicio por causa de muerte, disolución, incapacidad o declaratoria de ausencia durará como máximo un año y se sujetará a lo siguiente:

- I. Se decretará por el Magistrado Instructor a partir de la fecha en que ésta tenga conocimiento de la existencia de alguno de los supuestos mencionados.
- II. Si transcurrido el plazo máximo de interrupción, no comparece el albacea, el representante legal o el tutor, la Sala ordenará la reanudación del juicio, ordenando que todas las notificaciones se efectúen por lista al representante de la sucesión, de la sociedad en disolución, del ausente o del incapaz, según sea el caso.

Para Dionisio J. Kaye, los incidentes deben ser divididos entre dos tipos: los de previo y especial pronunciamiento que suspenden el juicio hasta su total resolución; y los que no tienen ese carácter, que permiten la continuación del juicio.¹²⁹

7. Pruebas.

El artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, señala que en los juicios que se tramiten ante el Tribunal, y si el actor pretende se reconozca o

¹²⁹ KAYE Dionisio J. *Derecho Procesal Fiscal*. Themis. México. 1991. Pág. 258

se haga efectivo un derecho subjetivo, deberá probar los hechos de los que deriva su derecho y la violación del mismo, cuando ésta consista en hechos positivos y el demandado de sus excepciones.

De igual forma dispone, que en los juicios que se tramiten ante el Tribunal, serán admisibles toda clase de pruebas, excepto la de confesión de las autoridades mediante absolucón de posiciones y la petición de informes, salvo que los informes se limiten a hechos que consten en documentos que obren en poder de las autoridades.

Según la redacción de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en principio es ilustrativa al disponer que dentro del juicio contencioso administrativo son admisibles toda clase de pruebas, sin embargo, posteriormente fija las limitantes, señalando que tipo de probanzas no son admisibles en dicho juicio.

Respecto de este punto, es importante hacer referencia a un criterio jurisprudencial reciente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través del cual puso serías limitantes en el tema probatorio del juicio, dado que señaló, a grandes rasgos, que las pruebas que no hayan sido exhibidas dentro de la instancia administrativa, ya sea auditoría fiscal o recurso administrativo, no serán admisibles en la instrucción del juicio contencioso administrativo, lo que consideramos una grave transgresión al texto de la propia Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

La jurisprudencia a la cual nos referimos se encuentra visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro XXII, Julio de 2013, Tomo 1, página 917, la cual textualmente dispone lo siguiente:

“JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL PRINCIPIO DE LITIS ABIERTA QUE LO RIGE, NO IMPLICA PARA EL ACTOR UNA NUEVA OPORTUNIDAD DE OFRECER LAS PRUEBAS QUE, CONFORME A LA LEY, DEBIÓ EXHIBIR EN EL PROCEDIMIENTO DE ORIGEN O EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO PROCEDENTE, ESTANDO EN POSIBILIDAD LEGAL DE HACERLO [MODIFICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 69/2001 (*)]. Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación modifica la jurisprudencia referida, al considerar que el principio de litis abierta derivado del artículo 1o. de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo cobra aplicación únicamente cuando la resolución dictada en un procedimiento administrativo se impugna a través del recurso administrativo procedente, antes de acudir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y se traduce en la posibilidad para el actor de formular conceptos de impugnación no expresados en el recurso, pero tal prerrogativa no implica la

oportunidad de exhibir en juicio los medios de prueba que, conforme a la ley, debió presentar en el procedimiento administrativo de origen o en el recurso administrativo respectivo para desvirtuar los hechos u omisiones advertidos por la autoridad administrativa, estando en posibilidad legal de hacerlo. De haber sido esa la intención del legislador, así lo habría señalado expresamente, como lo hizo tratándose del recurso de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación en el que, por excepción, se concede al contribuyente el derecho de ofrecer las pruebas que por cualquier motivo no exhibió ante la autoridad fiscalizadora, para procurar la solución de las controversias fiscales en sede administrativa con la mayor celeridad posible y evitar su impugnación en sede jurisdiccional, esto porque la autoridad administrativa puede ejercer cualquiera de las acciones inherentes a sus facultades de comprobación y supervisión, como lo es, entre otras, solicitar información a terceros para compulsarla con la proporcionada por el recurrente o revisar los dictámenes emitidos por los contadores públicos autorizados, lo que supone contar con la competencia legal necesaria y los elementos humanos y materiales que son propios de la administración pública. Por tanto, tal prerrogativa no puede entenderse extendida al juicio contencioso administrativo, pues no sería jurídicamente válido declarar la nulidad de la resolución impugnada con base en el análisis de pruebas que el particular no presentó en el procedimiento de origen o en el recurso administrativo, estando obligado a ello y en posibilidad legal de hacerlo, como lo prescribe el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al indicar que los gobernados deben conservar la documentación indispensable para demostrar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y exhibirla cuando sea requerida por la autoridad administrativa en ejercicio de sus facultades de comprobación. Estimar lo contrario significaría sostener que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa puede sustituirse en las facultades propias de la autoridad fiscal y declarar la nulidad de sus actos por causas atribuibles al particular.

Contradicción de tesis 528/2012. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Segunda Región, con residencia en San Andrés Cholula, Puebla. 13 de marzo de 2013. Mayoría de tres votos. Disidentes: Margarita Beatriz Luna Ramos y Sergio A. Valls Hernández. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretaria: Georgina Laso de la Vega Romero”.

8. Cierre de la Instrucción.

Atendiendo lo dispuesto en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, le corresponde al Magistrado instructor, diez días después de que haya concluido la sustanciación del juicio y no existiere ninguna cuestión pendiente que impida su resolución, notificar a las partes que tienen un término de cinco días para formular alegatos por escrito.

Al vencer el plazo de cinco días a que se refiere el párrafo anterior, con alegatos o sin ellos, se emite el acuerdo correspondiente en el que se declare cerrada la instrucción.

Por tanto, podemos considerar al cierre de instrucción como el acto procesal mediante el cual el Tribunal estima integrado un expediente al no existir ninguna actuación pendiente en el mismo, y que de ese modo, ya es sujeto de ser resuelto en definitiva.

9. Sentencia.

En sentido amplio podemos afirmar que la sentencia es la etapa que pone fin al procedimiento especial de que se trate; de modo que, de conformidad con la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, la sentencia se pronuncia por unanimidad o mayoría de votos de los magistrados integrantes de la Sala, dentro de los sesenta días siguientes a aquél en que se dicte el acuerdo de cierre de instrucción en el juicio. Para este efecto el Magistrado Instructor formulará el proyecto respectivo dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que se dictó dicho acuerdo.

Desde la perspectiva doctrinal, la sentencia es referida de las formas siguientes:

Para el autor Juan Carlos Benalcázar Guerrón, la sentencia es donde se examina y decide conforme a derecho sobre las acciones y oposiciones de las partes, a efecto de que se resuelva una contienda legal.¹³⁰

De igual forma, una parte toral del dictado de las sentencias lo constituye las causales de anulación de los actos de las autoridades, al respecto, la ley señala que se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

- I. Incompetencia del funcionario que la haya dictado, ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.
- II. Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, siempre que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso.

¹³⁰ BENALCÁZAR Guerrón Juan C. *La Ejecución de la Sentencia en el Proceso Contencioso Administrativo*. Novum. México. 2011. Pág. 178

III. Vicios del procedimiento siempre que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada.

IV. Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas, en cuanto al fondo del asunto.

V. Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades.

Por último, cabe señalar que una sentencia definitiva dictada por el Tribunal podrá emitirse en cualquiera de los sentidos siguientes:

I. Reconocer la validez de la resolución impugnada.

II. Declarar la nulidad de la resolución impugnada.

III. Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla.

IV. Declarar la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución.

V. Declarar la nulidad de la resolución impugnada y además:

a) Reconocer al actor la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de la obligación correlativa.

b) Otorgar o restituir al actor en el goce de los derechos afectados.

c) Declarar la nulidad del acto o resolución administrativa de carácter general, caso en que cesarán los efectos de los actos de ejecución que afectan al demandante, inclusive el primer acto de aplicación que hubiese impugnado. La declaración de nulidad no tendrá otros efectos para el demandante, salvo lo previsto por las leyes de la materia de que se trate.

d) Reconocer la existencia de un derecho subjetivo y condenar al ente público federal al pago de una indemnización por los daños y perjuicios causados por sus servidores públicos.

Es aquí donde podemos advertir la fuerza que adquirió el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa con el paso del tiempo, ya que de ser un tribunal de mera anulación, pasó a ser un tribunal dotado de facultades para conocer de actos en casi todas las

ramas del derecho administrativo, donde tiene la fuerza para declarar la nulidad de pleno derecho, es decir, para invalidar actos de autoridad,¹³¹ además de tener facultades para ordenar a la Administración Pública Federal la realización de cualquier acto que estime pertinente para reparar las violaciones cometidas a los contribuyentes, así como para ordenar la realización de actos positivos, como podrían ser la orden para: levantar embargos y clausuras, liberar cuentas bancarias, restituir los fondos de las cuentas bancarias de los contribuyentes, proceder a la devolución de contribuciones y sus accesorios, proceder al pago de indemnizaciones por daños y perjuicios, etcétera. De igual forma, tiene atribuciones para sancionar a funcionarios que obstruyan o incumplan con las órdenes de dicho ente, así como apercibirlos por medio de sus superiores jerárquicos.

De ese modo, la sentencia favorable al administrado siempre contendrá una declaración de invalidez del acto administrativo que impugnó,¹³² es decir, el hablarse de una sentencia favorable a los particulares es cuando se obtiene la nulidad del acto reclamado.

10. Recursos.

La Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo reconoce dos tipos de Recursos dentro del Juicio Contencioso Administrativo, siendo éstos el de Reclamación y el de Revisión.

El recurso de reclamación es aquél que procede en contra de las resoluciones del Magistrado Instructor que admitan, desechen o tengan por no presentada la demanda, la contestación, la ampliación de ambas o alguna prueba; las que decreten o nieguen el sobreseimiento del juicio antes del cierre de instrucción; aquéllas que admitan o rechacen la intervención del tercero. La reclamación se interpondrá ante la Sala o Sección respectiva, dentro de los quince días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de que se trate.

Por su parte, el Recurso de Revisión es aquél que procede en contra de las resoluciones emitidas por el Pleno, las Secciones de la Sala Superior o por las Salas

¹³¹ GALLEGO Anabitarte Alfredo y otros. *Acto y Procedimiento Administrativo*. Marcial Pons Ediciones Jurídicas. Madrid. 2001. Pág. 82

¹³² GONZÁLEZ Pérez Jesús y otro. *Derecho Procesal Administrativo Federal*. Porrúa. México. 2007. Pág. 327

Regionales que decreten o nieguen el sobreseimiento, las que dicten en términos de los artículos 34 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, así como las que se dicten conforme a la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado.

Dicho recurso le corresponde conocerlo a los Tribunales Colegiados de Circuito, pertenecientes al Poder Judicial de la Federación, que generalmente, salvo algunas excepciones, resulta ser la última instancia en materia contenciosa administrativa.

Resulta muy preocupante para las autoridades administrativas que en el transcurso de los últimos dos años, varios de los Circuitos del Poder Judicial de la Federación, han determinado con base en criterios de la corte, que el recurso de revisión fiscal resulta improcedente cuando en las sentencias que dicta el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se haya declarado la nulidad de los actos impugnados por vicios formales. Ante ello, se convierte al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa como la última instancia para las autoridades que se encargan de la defensa de los intereses del Estado. Sin embargo, consideramos que este tema no se encuentra aún agotado en la vía jurisdiccional, por lo que podríamos tener cambios en un futuro cercano que le permitan a las autoridades administrativas acudir a la revisión fiscal.

La jurisprudencia en comento se encuentra visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 6, Mayo de 2014, Tomo III, página 1877, la cual textualmente dispone lo siguiente:

“REVISIÓN FISCAL. IMPROCEDENCIA DEL RECURSO EN LOS CASOS EN QUE LAS SALAS DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA DECLAREN LA NULIDAD DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA POR UN VICIO FORMAL, NO ADMITE SUPUESTO DE EXCEPCIÓN [ABANDONO DEL CRITERIO SOSTENIDO EN LA JURISPRUDENCIA VI.1o.A. J/1 (10a.)]. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en las jurisprudencias 2a./J. 150/2010 y 2a./J. 88/2011, sostuvo que el recurso de revisión fiscal es improcedente cuando se interpone contra sentencias que decreten la nulidad del acto administrativo impugnado por vicios formales, pues en esos supuestos no se emite una resolución de fondo al no declararse un derecho ni exigirse una obligación, al margen de la materia del asunto; dicha cuestión fue reiterada en la diversa tesis 2a./J. 118/2012 (10a.), de rubro: "REVISIÓN FISCAL. ES IMPROCEDENTE CONTRA LAS SENTENCIAS QUE SÓLO DECLAREN LA NULIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO IMPUGNADO POR HABER OPERADO LA CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO DE ORIGEN.", al estimar que en el supuesto de que se haya declarado la nulidad de un acto porque operó la caducidad en el procedimiento administrativo de origen, no se resuelve la pretensión planteada en el juicio contencioso, por lo que no se emite un pronunciamiento de fondo en el que se declare

un derecho o se exija el cumplimiento de una obligación; de manera que el requisito de excepcionalidad previsto en el artículo 63 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo no se satisface, lo que torna improcedente el medio de defensa intentado. De lo anterior se concluye que la improcedencia del recurso de revisión fiscal interpuesto en contra de sentencias que declaren la nulidad por vicios formales no admite supuesto de excepción alguno. Por las razones expuestas, este Tribunal Colegiado abandona el criterio sostenido en la tesis de jurisprudencia VI.1o.A. J/1 (10a.), consultable en la página 3677, Libro III, Tomo 5, diciembre de 2011, de la Décima Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de rubro: "PROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVISIÓN FISCAL EN CONTRA DE SENTENCIAS EN LAS QUE SE DECLARA LA NULIDAD DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA POR UN VICIO FORMAL. PUEDE PONDERARSE POR EL TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO EN CADA CASO CONCRETO (INTERPRETACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 88/2011 Y DE LA TESIS AISLADA P. XXXIV/2007)."

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

REVISIÓN FISCAL 54/2012. Administrador Local Jurídico de Puebla Sur. 24 de octubre de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: José Eduardo Téllez Espinoza. Secretario: Álvaro Lara Juárez.

Revisión fiscal 70/2012. Administrador Local Jurídico de Querétaro. 17 de abril de 2013. Unanimidad de votos, con voto concurrente del Magistrado Jorge Higuera Corona. Ponente: José Eduardo Téllez Espinoza. Secretario: Álvaro Lara Juárez.

Revisión fiscal 42/2013. Titular de la Unidad de Asuntos Jurídicos de la Secretaría de la Función Pública. 15 de mayo de 2013. Unanimidad de votos, con voto concurrente de la licenciada María Luisa Aceves Herrera, secretaria de tribunal autorizada por la Comisión de Carrera Judicial del Consejo de la Judicatura Federal para desempeñar las funciones de Magistrada. Ponente: José Eduardo Téllez Espinoza. Secretario: Álvaro Lara Juárez.

Revisión fiscal 179/2013. Subdelegación Tlaxcala de la Delegación Estatal en Tlaxcala del Instituto Mexicano del Seguro Social. 12 de febrero de 2014. Unanimidad de votos. Ponente: José Eduardo Téllez Espinoza. Secretario: Álvaro Lara Juárez.

Revisión fiscal 183/2013. Administradora Local Jurídica de Puebla Norte. 13 de marzo de 2014. Unanimidad de votos. Ponente: José Eduardo Téllez Espinoza. Secretario: David Alvarado Toxtle”.

Sin embargo, lo mencionado en los párrafos que anteceden no es el único problema que actualmente enfrentan las autoridades en torno a la revisión fiscal, ya que la misma Suprema Corte de Justicia de la Nación al interpretar el contenido del artículo 63 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, determinó que no procede la revisión fiscal en contra de las sentencias emitidas por los Magistrados instructores en los juicios sumarios, puesto que la procedencia del recurso se limita a las sentencias dictadas por la Sala, y no por un solo Magistrado. Dicha jurisprudencia se encuentra visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro XVI, Enero de 2013, Tomo 2, página 1440, la cual dispone lo siguiente:

“REVISIÓN FISCAL. ES IMPROCEDENTE CONTRA SENTENCIAS DICTADAS EN FORMA UNITARIA POR LOS MAGISTRADOS INSTRUCTORES DE LAS SALAS REGIONALES DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA, EN LOS JUICIOS CONTENCIOSOS ADMINISTRATIVOS FEDERALES TRAMITADOS EN LA VÍA SUMARIA. En el artículo 63 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el legislador federal estableció los supuestos de procedencia del recurso de revisión fiscal y dispuso que dicho medio de impugnación procede contra sentencias emitidas por el Pleno, las Secciones de la Sala Superior o por las Salas Regionales del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que decreten o nieguen el sobreseimiento en los juicios de nulidad en que se controvertan resoluciones cuya cuantía exceda de 3500 veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, vigente al momento de su emisión, que sean de importancia y trascendencia y se refieran a las materias que en ese mismo precepto legal se señalan, sin aludir a las sentencias dictadas por los Magistrados Instructores de dichas Salas Regionales en el juicio contencioso administrativo sumario previsto en los numerales 58-1 a 58-15 de la citada ley. Además, estableció que dicho juicio sumario procede contra resoluciones definitivas cuyo importe no exceda de 5 veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal elevado al año al momento de su emisión, equivalentes a 1825 salarios mínimos, siempre que versen sobre cuestiones que el Ejecutivo y el legislador federales estimaron comunes, recurrentes y de resolución sencilla. De ahí que el recurso de revisión fiscal es improcedente contra sentencias pronunciadas en los juicios contenciosos administrativos tramitados en la vía sumaria, toda vez que sería un contrasentido que dicho recurso fuera improcedente contra sentencias dictadas en los juicios ordinarios cuya cuantía fuera de 3499 salarios mínimos y versara sobre materias consideradas por el legislador como de especial importancia y trascendencia, y procediera para impugnar resoluciones definitivas pronunciadas en juicios sumarios de una cuantía menor, y que se refirieran a temas comunes, recurrentes y de poca trascendencia.

CONTRADICCIÓN DE TESIS 390/2012. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero en Materia Administrativa del Sexto Circuito y Primero de Circuito del Centro Auxiliar de la Octava Región, con residencia en Cancún, Quintana Roo. 3 de octubre de 2012. Mayoría de cuatro votos. Disidente: José Fernando Franco González Salas. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretario: José Álvaro Vargas Ornelas.

Tesis de jurisprudencia 152/2012 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diecisiete de octubre de dos mil doce.

De ese modo, ya pudimos analizar los tópicos principales del juicio contencioso administrativo, y como a través de dicho juicio, se puede obtener la determinación de que alguna o algunas normas legales son contrarias a los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución, y por ende, obtener a favor de los gobernados la desaplicación de dichas normas.

I. El Juicio de Amparo como medio de Control de Legalidad y Constitucionalidad en su Modalidad de Medio Contencioso Administrativo.

Una vez que analizamos las cuestiones más relevantes del juicio contencioso administrativo, y como a través de dicho procedimiento se puede obtener una declaratoria de que determinados preceptos legales son antinomias de principios constitucionales, es importante señalar, como se mencionó anteriormente, que dicho resultado también se puede obtener a través del Juicio de Amparo seguido ante los órganos del Poder Judicial de la Federación.

A fin de arribar a una definición del término “Amparo”, nos remitimos a la obra “*Garantías y Amparo*” del maestro Juventino V. Castro, quien señala que más que definir dicho concepto, lo que se busca es una descripción o explicación de sus elementos esenciales, destacando lo siguiente:

“El amparo es un proceso concentrado de anulación –de naturaleza constitucional- promovida en vía de acción, reclamándose actos de autoridad, y que tiene como finalidad el proteger exclusivamente a los quejosos contra la expedición o aplicación de leyes violatorias de las garantías expresamente reconocidas en la Constitución; contra los actos conculcatorios de dichas garantías; contra la inexacta y definitiva atribución de la ley al caso concreto; o contra las invasiones recíprocas de las soberanías...”¹³³

Como se señaló con antelación, por medio del Juicio de Amparo tramitado ante el Poder Judicial de la Federación, los gobernados pueden obtener una declaratoria de inconstitucionalidad de una ley o de determinados artículos, ya que tal y como lo señala Jorge Carpizo y Miguel Carbonell en la obra “Derecho Constitucional”, el Juicio de Amparo es un instrumento procesal que busca la preservación y, en su caso, el restablecimiento del orden constitucional.¹³⁴

En ese sentido, podemos advertir que el Juicio de Amparo actúa realmente como un medio de control de legalidad y constitucionalidad en su modalidad de medio

¹³³ CASTRO Juventino V. *Garantías y Amparo*. 9ª Ed. Porrúa. México. 1996. Pág. 303

¹³⁴ CARPIZO Jorge y Carbonell Miguel. *Ob. Cit.* Pág. 67

contencioso administrativo, puesto que como resultado de dicha instancia, se puede llegar a obtener la declaratoria de que determinados preceptos legales son antinomias de principios constitucionales.

De ese modo, en forma general el objetivo del Juicio de Amparo es que el Tribunal declare inconstitucional un acto de autoridad o precepto legal, cuando el acto de determinada autoridad administrativa se dictó con apoyo en artículos que violan el régimen jurídico pertinente, es decir, que transgreden los estándares previstos en la Constitución e infringen derechos fundamentales, de modo que puede obtenerse la desaplicación de dichos numerales.¹³⁵

Ahora bien, procedemos a referirnos en forma breve a las cuestiones fundamentales del Amparo Indirecto y del Amparo Directo.

1. Amparo Indirecto.

Destacando el principio que delimita la competencia en materia de amparo entre los Jueces de Distrito y los Magistrados de Tribunales Colegiados, la acción constitucional se ejercita ante los primeros, cuando los actos de autoridad que se reclamen no son sentencias definitivas o laudos laborales definitivos, en cuyo caso incumbe a los segundos.¹³⁶

De conformidad con el artículo 35 de la Ley de Amparo vigente, los Juzgados de Distrito y los Tribunales Unitarios pertenecientes al Poder judicial de la Federación, son competentes para conocer del Juicio de Amparo Indirecto.

Dicho juicio, según el propio artículo 107 de la referida ley, resulta procedente en contra de:

I. Contra normas generales que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de su aplicación causen perjuicio al quejoso.

¹³⁵ TRON Petit Jean Claude. *Ob. Cit.* Pág. 267

¹³⁶ BURGOA Ignacio. *El Juicio de Amparo*. 40ª Ed. Porrúa. México. 2004. Pág. 632

Se entiende por normas generales, entre otras, las siguientes:

a) Los tratados internacionales aprobados en los términos previstos en el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

b) Las leyes federales.

c) Las constituciones de los Estados y el Estatuto de Gobierno del Distrito Federal.

d) Las leyes de los Estados y del Distrito Federal.

e) Los reglamentos federales.

f) Los reglamentos locales; y

g) Los decretos, acuerdos y todo tipo de resoluciones de observancia general;

II. Contra actos u omisiones que provengan de autoridades distintas de los tribunales judiciales, administrativos o del trabajo;

III. Contra actos, omisiones o resoluciones provenientes de un procedimiento administrativo seguido en forma de juicio, siempre que se trate de:

a) La resolución definitiva por violaciones cometidas en la misma resolución o durante el procedimiento si por virtud de estas últimas hubiere quedado sin defensa el quejoso, trascendiendo al resultado de la resolución; y

b) Actos en el procedimiento que sean de imposible reparación, entendiéndose por ellos los que afecten materialmente derechos sustantivos tutelados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte;

IV. Contra actos de tribunales judiciales, administrativos, agrarios o del trabajo realizados fuera de juicio o después de concluido.

Si se trata de actos de ejecución de sentencia sólo podrá promoverse el amparo contra la última resolución dictada en el procedimiento respectivo, entendida como aquélla que aprueba o reconoce el cumplimiento total de lo sentenciado o declara la imposibilidad material o jurídica para darle cumplimiento, o las que ordenan el archivo definitivo del expediente, pudiendo reclamarse en la misma demanda las violaciones cometidas durante ese procedimiento que hubieren dejado sin defensa al quejoso y trascendido al resultado de la resolución.

En los procedimientos de remate la última resolución es aquella que en forma definitiva ordena el otorgamiento de la escritura de adjudicación y la entrega de los bienes rematados, en cuyo caso se harán valer las violaciones cometidas durante ese procedimiento en los términos del párrafo anterior;

V. Contra actos en juicio cuyos efectos sean de imposible reparación, entendiéndose por ellos los que afecten materialmente derechos sustantivos tutelados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte;

VI. Contra actos dentro o fuera de juicio que afecten a personas extrañas;

VII. Contra las omisiones del Ministerio Público en la investigación de los delitos, así como las resoluciones de reserva, no ejercicio, desistimiento de la acción penal, o por suspensión de procedimiento cuando no esté satisfecha la reparación del daño;

VIII. Contra actos de autoridad que determinen inhibir o declinar la competencia o el conocimiento de un asunto, y

IX. Contra normas generales, actos u omisiones de la Comisión Federal de Competencia Económica y del Instituto Federal de Telecomunicaciones.

2. Amparo Directo.

Ignacio Burgoa en su obra *“El Juicio de Amparo”*, señala que esta vía es aquella que se instaura ante los Tribunales Colegiados de Circuito, en única instancia y es aquel en donde dichos órganos conocen en jurisdicción originaria, es decir, sin que antes de su intervención haya existido otra instancia, a diferencia del Amparo Indirecto, donde conocen en segunda instancia o en jurisdicción apelada o derivada.¹³⁷

Atendiendo lo dispuesto en el artículo 34 de la Ley de Amparo, los Tribunales Colegiados de Circuito son competentes para conocer del Juicio de Amparo Directo; y este procede, según el numeral 170 de la citada ley, en contra de:

¹³⁷ BURGOA Ignacio. *Ob. Cit.* Pág. 683

I. Contra sentencias definitivas, laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, dictadas por tribunales judiciales, administrativos, agrarios o del trabajo, ya sea que la violación se cometa en ellos, o que cometida durante el procedimiento, afecte las defensas del quejoso trascendiendo al resultado del fallo.

Para la procedencia del juicio deberán agotarse previamente los recursos ordinarios que se establezcan en la ley de la materia, por virtud de los cuales aquellas sentencias definitivas o laudos y resoluciones puedan ser modificados o revocados, salvo el caso en que la ley permita la renuncia de los recursos.

II. Contra sentencias definitivas y resoluciones que pongan fin al juicio dictadas por tribunales de lo contencioso administrativo cuando éstas sean favorables al quejoso, para el único efecto de hacer valer conceptos de violación en contra de las normas generales aplicadas.

En relación a los requisitos de la demanda de Amparo Directo, el artículo 175 de la Ley de la materia dispone que deberá formularse por escrito, en el que se expresarán:

I. El nombre y domicilio del quejoso y de quien promueve en su nombre;

II. El nombre y domicilio del tercero interesado;

III. La autoridad responsable;

IV. El acto reclamado.

V. La fecha en que se haya notificado el acto reclamado al quejoso o aquélla en que hubiese tenido conocimiento del mismo;

VI. Los preceptos que, conforme a la fracción I del artículo 1o de esta Ley, contengan los derechos humanos cuya violación se reclame; y

VII. Los conceptos de violación.

CAPÍTULO III.

Las Contribuciones en México.

A. Preámbulo.

Una vez que abordamos el estudio de la Justicia Administrativa en México y el papel primordial que juega en ésta el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, procedemos a enfocar la investigación en las contribuciones que actualmente existen en el País, para que más adelante, en el Capítulo siguiente, realizar un especial énfasis en los Derechos que cobra el Estado por el uso y aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación, entre los cuales encontramos los relacionados con descargas de aguas residuales, tema principal de la investigación.

Como preámbulo, queremos destacar que el término “Contribución” proviene del latín “contributio”, y tiene como significados más relevantes e importantes los siguientes: a) acción y efecto de contribuir; b) cuota o cantidad que se paga para algún fin, y principalmente la que se impone para las cargas del Estado; c) exacción extraordinaria que los ejércitos beligerantes imponen a las poblaciones que toman u ocupan; d) contribución que pesa sobre personas, bienes o usos determinados y; e) tributo que se exige a quien se beneficia de la realización de obras públicas o del establecimiento de servicios públicos.¹³⁸

Ahora bien, tenemos que en términos generales, las contribuciones consisten en los ingresos que obtiene el Estado a efecto de poder realizar sus objetivos de gobierno, entre los cuales tenemos el sostenimiento de las diversas instituciones prestadoras de servicios públicos, así como las de salubridad, educación, obras públicas, justicia, entre otras.

Es decir, la obligación constitucional y legal que tenemos todas las personas de contribuir al gasto público mediante el pago de impuestos, derechos, productos, etcétera; tiene como finalidad la de sostener la esfera del Estado, como ente facultado por la ley para administrar nuestras contribuciones.

¹³⁸ <http://lema.rae.es/drae/srv/>

Como lo comentamos anteriormente, el Estado cuenta con tres ejes centrales de actuación que regulan su actividad financiera, el primero de ellos se basa en la forma y términos por los cuales obtiene recursos a fin de cumplir con sus obligaciones administrativas, así como para con los gobernados, es decir, en la forma en que cobra los tributos. El siguiente paso de la actividad financiera es el relacionado al manejo y administración de las contribuciones, que comprende además, el sustento de las citadas dependencias. Y por último, la actividad financiera del Estado culmina con el punto relacionado con la aplicación de los recursos, en donde el Estado define los rubros a los que se destinarán las contribuciones recaudadas.

Al hablar de la materia impositiva de las contribuciones, es indispensable referirnos a la obra de Adam Smith "*La Riqueza de las Naciones*", donde hace a mención a cuatro principios cardinales en dicha materia, siendo éstos los siguientes:

- 1.- El principio de justicia, que consiste en que cada quien debe contribuir al gasto público según sus posibilidades de ingresos, es decir, que para fijación y pago de contribuciones debe tenerse en cuenta la capacidad económica del contribuyente.
- 2.- El principio de certidumbre, según el cual debe evitarse que la autoridad administrativa abuse de su poder con el pretexto de interpretar las leyes, de modo que la autoridad debe tener normada su actividad de forma precisa y clara en la ley respectiva, a fin de evitar abusos de ésta.
- 3.- El principio de comodidad, que señala que todo impuesto debe recaudarse en la época y de la forma que más convenga o beneficie al contribuyente, buscando así no alejar a los causantes del cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
- 4.- El principio de economía, que consiste en que la diferencia entre lo que se recauda y lo que entra efectivamente a las arcas públicas debe ser lo más pequeña posible.¹³⁹

Una vez que nos referimos en forma genérica y de entrada a las contribuciones, es importante señalar que dentro del capítulo que nos ocupa, abordaremos los antecedentes históricos de las contribuciones, para luego entrar a la clasificación actual de éstas de acuerdo

¹³⁹ <http://www.eumed.net/textos/06/asmith1-4.htm>

a las leyes fiscales y administrativas vigentes, para posteriormente abordar sus elementos y, por último, analizar las actuaciones que realiza la Comisión Nacional del Agua.

B. Antecedentes Históricos de las Contribuciones en México.

1. Época Prehispánica.

En esta época existió una gran diversidad de tributos derivados de actos de conquista dadas las constates guerras que se vivían. Dichos tributos se pagaban en períodos designados en forma discrecionalmente por el monarca, y consistían principalmente en pagos en especie, donde podemos mencionar al oro, plata, animales, ropa, telas, granos, verduras y en forma excepcional se pagaba con servicios.

A fin de conocer los antecedentes históricos de las contribuciones, procedemos a la transcripción de algunos puntos importantes de la obra *“Los Impuestos en México”* del maestro Horacio Uresti Robledo, que ilustran el sistema impositivo de los imperios indígenas, especialmente del azteca, que duró aproximadamente dos siglos.

Dentro de la referida obra, se hace una cita de Francisco Javier Clavijero, donde se muestra la forma en que los mexicanos pagaron a los cacicazgos diversos tributos, en la forma siguiente:

“Mandó luego decir a los mexicanos que el tributo que hasta allí habían pagado era muy corto y por tanto en adelante los doblasen; que además de eso necesitaba de cierto número de estacas de sauces y abetos para plantarlos en las calles y huertas de su corte, y juntamente le condujesen por agua una sementera de toda especie de semillas usuales ya nacidas. El tributo que les había impuesto algún tiempo antes el rey de Atzcapotzalco era de cierta cantidad de pescado y cierto número de aves palustres. Afligiéronse mucho los mexicanos viéndose ahora agravados con esta nueva servidumbre, y temiendo que cada día fuera mayor; pero cumplieron todo lo que se les ordenó, llevando al tiempo prefijo el pescado y la caza, las estacas y la sementera nadante. El que no haya visto los bellísimos jardines que hasta el tiempo presente se cultivan en medio del agua, la facilidad con que los transportan a donde quieren, calificará de patraña este suceso; pero los que las han visto como yo y cuantos hemos navegado aquel lago, que es una de las más dulces recreaciones del mundo, no tendrá motivo para desconfiar de la verdad de la historia.

Recibido este tributo, mandó el rey que para el año siguiente le llevaran otra sementera como la pasada y en ella un ánade y una garza empollando sus huevos, pero de tal suerte que al llegar a Azcapotzalco comenzasen una y otra a sacar sus pollos. Obedecieron los mexicanos y tomaron tan bien sus medidas que tuvo el necio príncipe el placer de ser testigo del nacimiento de los pollos. Ordenóles luego que, además de la sementera, le llevase un ciervo vivo. Esta orden era de más difícil ejecución para los mexicanos, porque para cazar el ciervo era menester ir a los montes de tierra firme, lo cual no podían hacer sin grave riesgo de caer en poder de sus enemigos. Sin embargo de la dificultad, lo ejecutaron por quitar al rey todo pretexto para mayores vejaciones. Los historiadores dicen que en todos estos aprietos acudían a su dios y éste les facilitaban la ejecución; pero es cierto que para nada de cuanto se les ordenó necesitaban el auxilio del demonio.

Esta pesada servidumbre sufrieron los mexicanos...”¹⁴⁰

Así también, observamos la cita de Clavijero donde realiza una exposición de los tributos establecidos por el imperio azteca, que cobraban con mercancía de la región conquistada, señalando:

“Todas las provincias conquistadas por las armas mexicanas eran tributarias de la corona y pagaban de los frutos, animales y minerales de la tierra, según la tasa que se les había prescrito, y además de eso los mercaderes contribuían una parte de sus mercaderías y todos los artífices cierto número de las obras que trabajaban. En la capital de cada provincia había una casa destinada para depósito de las semillas, ropa y demás renglones que recogían los recaudadores reales de los lugares de su distrito.

Estos hombres eran generalmente aborrecidos por las vejaciones que hacían a los tributarios; su insignia era una vara que llevaba en una mano y un abanico de plumas en la otra. Los intendentes de la real hacienda tenían pinturas de los pueblos tributarios y de la cantidad y calidad de tributos. En la Colección de Mendoza hay 36 de estas pinturas y en cada una se representan los lugares principales de una o varias provincias del imperio.

Además de un número excesivo de vestidos de algodón y cierta cantidad de semillas y plumas, que eran renglones comunes a casi todos los lugares tributarios, contribuían otras muchas cosas diferentes según la calidad de las tierras. Para dar alguna idea a los lectores diremos algo de lo que contienen dichas pinturas. Los lugares de

¹⁴⁰ URESTI Robledo Horacio. *Los Impuestos en México*. 2ª Ed. Tax Editores Unidos. México. 2007. Pág. 39

Xoconocho, Huehuetlan, Mazatlán y otros, pagaban anualmente, fuera de la ropa de algodón, 4,000 puñados de plumas hermosas de diferentes colores, 200 cargas de cacao, 40 pieles de tigres. 160 pájaros de cierto color etc. Huaxyacac, Coyolapan, Tlalcucchahuayan y otros lugares de su distrito, 40 planchas de oro de cierta medida y 40 sacos de grana o cochinilla, Tlachquauhco, Ayotlan y Teotzapotlan 20 jícaras o vasos grandes llenos de oro en polvo. Tochtepec, Otatitlan, Cozamaloapan, Michapan y otros lugares de la costa del seno Mexicano, además de la ropa, oro y cacao, 24,000 puñados de pluma de diversas calidades y colores 6 gargantillas, dos de esmeraldas finísimas y cuatro de ordinarias, 20 zarcillos de ámbar claro guarnecidos de oro y 20 de cristal, 100 cantarillos de liquidámbar y 16,000 pelotas de hule o resina elástica Tepeyacac, Quecholac, Tecamachalo, Acatzinco y otros lugares 4,000 cargas de cal 4,000 de otates grandes o cañas sólidas para los edificios y otras tantas de otates menores para dardos; 8,000 cargas de acayatl o cañutos de colores, 91 espadas y otras tantas rodela, una por cada 4 días Malinaltepec, Tlalcozauhtitlan, Olinallan, Lhcatlan, Cualac y otros lugares meridionales de tierra caliente, 600 cantarillos de miel de abejas, 40 lebrillos de tecozalmitlm o tierra mineral amarilla para pinturas, 160 hachas de cobre, 40 planchas redondas de oro de cierta magnitud y grosor, 10 pequeñas medidas de turquesas finas y una carga de ordinarias. Cuauhnahvac, Panchimalco, Atlacholoayan, Xiuhtepec, Huitzilac y otros lugares de los tlalhuicas 16,000 piezas de papel y 4,000 jícaras de diferente magnitud, Cuauhtitlan, Teohuiloyocan y otros lugares de sus contornos, 8,000 esferas de enea y otros tantos icpalles o taburetes.

Otros contribuían una cantidad excesiva de leña, otros un número exorbitante de vigas y planchones para los edificios y otros una gran cantidad de copal. Había pueblos que tenían obligación de dar a los viveros y parques reales cierto número de aves y de cuadrúpedos como Xilotepec, Michmaloyan y otras poblaciones de la tierra de los otomíes, que debían presentar anualmente al rey 40 águilas vivas. De los matlatzincas sabemos que, después que Axayácatl los sojuzgó, se les impuso, además del tributo se representa en la pintura 27 de la Colección de Mendoza, el gravamen de cultivar una sementera de maíz de 1,600 varas de largo y 800 de ancho para víveres del ejército mexicano. En una palabra, se pagaba tributo a la corona de México de todas las producciones de la naturaleza y de todas las obras de arte que podían ser útiles en alguna manera al rey.

Estas excesivas contribuciones, juntamente con los cuantiosos regalos que le hacían los gobernadores de las provincias y señores de lugares, y los despojos de la guerra, formaban aquella inmensa riqueza de la corte que tanto asombro causó a los españoles conquistadores y tanta pobreza a los vasallos. Los tributos, que al principio eran tenuísimos, llegaron con el tiempo al exceso que hemos visto; porque con las conquistas se aumentó la sobriedad y el fausto de los reyes. Es verdad que una gran parte y por ventura la mayor de estas rentas se expendía

en beneficio de los mismos vasallos, ya manteniendo tan gran número de ministros y de magistrados que les administrasen justicia, ya premiando a los beneméritos del Estado, ya socorriendo a los menesterosos, especialmente a las viudas, los huérfanos y los viejos inválidos, que eran las tres clases de gente que merecieron siempre particular compasión de los mexicanos, ya franqueando al pueblo las reales trojes en tiempo de carestía; pero cuántos infelices de aquellos que apenas podían con el sudor de su rostro pagar tan exorbitante tributo, parecían al rigor de la miseria por no poder participar de la real beneficencia. A lo excesivo de las contribuciones se allegaba el rigor con que se exigían. Al que no pagaban el tributo vendían por esclavo para sacar de su libertad lo que no podían de su industria”.¹⁴¹

Como se puede advertir, existe la creencia o la idea de que el régimen tributario azteca se conformaba con los bienes recaudados de los pueblos vencidos en las guerras y con hombres para armar los ejércitos, de ahí que podamos apreciar que en realidad era simple el sistema tributario en la época.

2. Época Virreinal.

Señala Horacio Uresti que al consumarse la conquista en el año 1521, los españoles se apoderaron del territorio que constituía el imperio azteca, fundándose así la capital de la Nueva España. Refiere que la intención de apropiarse de la riqueza puede desprenderse de varios documentos, como la Escritura convenida entre Cortés y el Ayuntamiento de la Vera Cruz del 5 de Agosto de 1519, que disponía lo siguiente:

“juntamente con el procurador del dicho consejo, se tornaron a juntar en la dicha consulta; e habiendo platicado, acordaron que se merced haya de haber, por razón de todo lo que arriba es dicho, que se todo lo que en estas partes hobiere, así que los indios lo den como que se haya de rescate en las entradas que su merced fuere o inviare a facer, así de oro e perlas e piedras de valor, e joyas e preseas e esclavos, como de otras cualesquier cosas de valor, que sacado de todo ello el quinto que pertenece a Sus Altezas, haya e lleve e se le de todo lo demás que quedare, el quinto de todo ello, porque les parecía que todo era cosa de justa e conveniente; e que se le dé e haya de llevar e haber lo demás que se reparta con por toda la comunidad e cada uno según mereciere e sirviere; e para más se justificar sobre esto, acordaron de facer antellos en la dicha consulta, a algunas personas honradas de los vecinos e moradores de la dicha villa que les parece que eran personas que se les debía dar parte de los susodicho, e se lo facer saber; e

¹⁴¹ URESTI Robledo Horacio. *Ob. Cit.* Pág. 40

parecidos, e habiéndoles fabaldo sobre ello, todos ellos dijeron que lo que los dichos señores, justicias e regidores habían acordado, eran ansí muy bien fecho, e que ansí les pareció a ellos que era cosa muy justa e había mucha razón.” (Sic)¹⁴²

Conforme a la carta transcrita, se puede apreciar que los indios tenían la obligación a entregar sus riquezas, repartiendo una quinta parte al rey, y el resto entre los españoles.

A continuación, atendiendo los comentarios de Horacio Uresti Robledo, procedemos a la cita de algunos de los más importantes tributos que se manejaron durante los tres siglos de dominancia del sistema español:

a.- Comercio Exterior.- Dado que en la conquista existió un intenso intercambio de mercancías, se dio lugar al establecimiento de diversos gravámenes, como los que a continuación se citan.

- El Derecho de Avería (1573); mismo que se cobraba a los buques mercantes y que consistía en el cinco por ciento de la mercancía que transportaba. Dicho tributo se utilizaba para cubrir sueldos de la armada que perseguía a los piratas y corsarios.
- El derecho de Almirantazgo (1737); consistía en un impuesto que se cobraba a los barcos que venían de Indias siendo cubierto por los dueños de dichas mercancías, y se destinaba a cubrir los gastos del Almirante de Castilla. Dicho tributo gravaba los bultos de mercancía que se transportaban.
- El Almojarifazo (1562); era un impuesto a la importación y exportación, siendo cobrado a los dueños de las mercancías que transportaban de las Indias a España. Dicho impuesto debía ser pagado de contado, ya fuera en oro, plata o pasta. Destacando que la entrada y salida de libros se encontraba exenta del tributo, lo mismo que las cosas propias de los clérigos y prelados.
- El Derecho de Toneladas (1608); el cual adquirió ese nombre a raíz de que la tonelada era la base del impuesto, y era exigido a los buques españoles que comerciaban con las Indias a razón de un real y medio por tonelada de mercancía. Lo recaudado se destinaba a cubrir los gastos de la Universidad o Cofradía de navegantes.

¹⁴² *Idém.* Pág. 44

- La Alcabala (1574); misma que gravaba las ventas de oro, plata, piedras preciosas, porciones hereditarias, siendo la tasa el veinte por ciento del valor de la operación. Posteriormente, dicho tributo tuvo una modificación dado que se encargaba de gravar el tránsito de mercancías, siendo cobrado en las aduanas interiores. El impuesto fue suprimido en la Constitución de 1857, en donde se estableció que: *“Para el día primero de junio de 1858 quedarán abolidas las alcabalas y aduanas interiores en toda la Republica”*
- El Derecho de Anclaje (1762); este tributo era cobrado a las grandes embarcaciones que se situaban en los portones o diques reales y la cuota era de diez pesos y seis reales, pagadera en la entrada a Veracruz.
- El Peaje (1796); era un impuesto que no atendía a la persona sino a la cosa, pues se cobraba a razón de dos pesos por coche y su objeto era el recaudar fondos para la construcción de un camino carretero hacia México.
- El Impuesto para la conservación del Faro de Ullúa (1805); era un tributo que gravaba indirectamente el comercio a razón de un real por tonelada sobre buques procedentes de Europa y de América y era destinado para la conservación de dicho faro.
- Los impuestos sobre granas, vainillas, añil y otras mercancías (1811); fueron creados para reunir fondos para el Hospital de San Sebastián y gravaban el comercio de vainilla, zurrón de grana, añil y otras mercancías.
- El Derecho de Muralla; por el cual se cobraba un real por carga en mula que entrara o saliera de la ciudad.
- Derecho de Pulperías; era un gravamen para los dueños de pulperías y tiendas de comestibles, ropa y objetos de uso común.
- Vinos, Aguardientes y Vinagres; mercancías las cuales se encontraban gravadas del dos al diez por ciento de su valor.
- El impuesto del seis al millar (1652); consistía en aplicar esa tasa a las mercancías que se internaban a la Nueva España.
- El Derecho de Convoy (1813); dicho tributo tenía por objeto gravar la plata que salía de Veracruz.
- La Sisa sobre el Vino (1618); consistía en gravar el vino que se vendía en la ciudad de México y tenía por objeto cubrir los gasto del desagüe de la Laguna.¹⁴³

¹⁴³ Idém. Pág. 65

b.- Impuestos a la Minería.- En razón de que originalmente las minas pertenecían a la Corona Española, quien las cedía según su conveniencia, éstos impuestos produjeron buenos dividendos, como los que a continuación se citan.

- El Impuesto a la Explotación de oro, Plata, Plomo, Estaño, Hierro y otros metales (1572); era comúnmente llamado “quinto” dado que era precisamente la cuota que se debía pagar sobre lo recolectado en las minas, y era cobrado en especie una vez que obtuvieran los productos extraídos.
- Rescate de oro, Plata, Piedras Preciosas y otros valores; era un impuesto que cobraba la Corona a razón de los metales rescatados en tiempos de guerra.
- El Quinto de Oro y Plata en manos de los indios; en razón de que bajo el dominio azteca hubo un fuerte desarrollo de la minería, la Hacienda Real impuso a dicha actividad el “quinto”
- El Quinto de Tesoros; este tributo se aplicaba a los tesoros encontrados que normalmente pertenecían a los indios, aplicándoseles la tasa del quinto de la minería.¹⁴⁴

c.- La Propiedad Raíz.- Gravada con el denominado “derecho de censos”, y que consistía en un tributo sobre la propiedad urbana de la capital y las ciudades más importantes, donde quedaba eximida la propiedad indígena al regularse bajo otras disposiciones.¹⁴⁵

d.- Tributos a cargo de los Indios.- Bajo la pena de nulidad de los instrumentos, dicho impuesto se utilizó en las escrituras, instrumentos públicos y actuaciones en general, a fin de darles autenticidad. Entre los principales actos que debían sujetarse a dicho impuesto tenemos a las escrituras donde constaban las confirmaciones de encomiendas y el otorgamiento de títulos.¹⁴⁶

e.- La Propiedad Raíz.- Gravada con el denominado “derecho de censos”, y que consistía en un tributo sobre la propiedad urbana de la capital y las ciudades más

¹⁴⁴ *Idém.* Pág. 63

¹⁴⁵ *Idém.* Pág. 78

¹⁴⁶ *Idém.* Pág. 79

importantes, donde quedaba eximida la propiedad indígena al regularse bajo otras disposiciones.

- Las Encomiendas; fueron establecidas por la Corona Española para gratificar a los conquistadores, lo cual ayudó también a acabar con los abusos cometidos por los primeros españoles sobre los indios, además, se les permitía beneficiarse con los servicios personales de los indios.
- Cajas de Censos; a los indios que no fueron repartidos en las encomiendas se les asignaban tierras a efecto de que las trabajaran con ganado, destinándose el producto a las cajas de la comunidad a fin de ayudar al sostenimiento de hospitales, viudas, enfermos, inválidos, etcétera.¹⁴⁷

f.- Impuestos a cargo de los Encomenderos.- No obstante que los encomenderos debían pagar por las actividades comerciales que realizaban, también tenían que cubrir impuestos por los casos siguientes:

- Por recibir la encomienda, se obligaban a prestar servicio militar en tiempo de guerra a favor del rey.
- La encomienda estaba sujeta a la confirmación que se hacía en papel sellado, de modo que tenían que cubrir el gravamen respectivo.¹⁴⁸

g.- Impuestos a cargo del Clero (1629).- Se establece una mesada eclesiástica sobre dignidades, canonjías, raciones, oficios y beneficios eclesiásticos.¹⁴⁹

h.- Derechos.- Existieron también tributos que pudiesen ser clasificados como auténticos derechos, ya que implican un servicio prestado por la Corona Española a cambio de un pago, como los que a continuación se mencionan:

- Oficios Vendibles (1522; que consistían cuando la Corona Española vendía oficios públicos, de los cuales recibía cuantiosos ingresos. Ello generó que fuera realmente atractiva la venta de puestos públicos, dada la posibilidad de obtener un oficio vendible.
- Servicio de Lanzas; consistía en el pago a la corona por la expedición de títulos de nobleza, ya fuere de marqués, conde, vizconde, etcétera.

¹⁴⁷ *Idém.* Pág. 80

¹⁴⁸ *Idém.* Pág. 84

¹⁴⁹ *Idém.* Pág. 85

- Derechos de Venta Composiciones y Confirmaciones de Tierras; era un derecho que pagaban los detentadores por legitimar la propiedad o posesión, aunado a los costos por el correspondiente papel sellado.
- Juego de Gallos; es el respecto al tradicional combate de gallos, donde se cobraba un derecho por la tenencia de éstos y por la autorización para explotar las peleas.
- Salinas y Sales; que consiste en el pago de derechos a la Corona Española para la licencia por la venta de sales y el arrendamiento de las salinas.
- Derechos de Ensaye (1519); era un derecho que se cubría para poder realizar la actividad de la fundición de la plata y el oro que eran extraídos de las minas, la cual se realizaba en las casas de ensaye.
- Derechos de Señoraje o Monedaje; al estar prohibido en la Nueva España el comercio con oro en polvo o bruto, era indispensable el amonedar los metales preciosos, de ese modo, la misma Corona Española era la encargada de dicha actividad, por la cual cobraba derechos.
- Derechos de Internación de Esclavos (1626); consistía en el pago de un derecho por la internación de esclavos de color negro provenientes de Filipinas, los cuales, debía contar con la respectiva licencia del rey, ya que de lo contrario, el naviero que los transportaba perdía su nave.
- Derecho de Licencias; la expedición de licencias generaba el pago de un derecho, entre las cuales tenemos: por los fierros de errar ganado, por abasto, sacrificio de animales, etcétera.¹⁵⁰

i.- Otros Ingresos.- Existieron también otros tipos de tributos que se cobraban, entre los más representativos tenemos los siguientes:

- Derecho de Comisos; se entiende que son los ingresos por concepto de derechos que percibía la Corona Española por las penas impuestas a quienes practicaban el contrabando.
- Venta de Pólvora; actividad que era un monopolio de la Corona Española, ya que su fabricación y venta eran exclusivas de ésta.
- Lotería (1770); eran los ingresos y rendimientos obtenidos por dicha actividad, la cual también era exclusiva de la corona.

¹⁵⁰ *Idém.* Pág. 90

- Venta de Bienes; era el ingreso que obtenía la Corona Española de la venta de los bienes mostrencos o cuyos dueños de inmuebles o muebles fueron condenados a prisión u otras penas.
- Los Aprovechamientos; consisten en los ingresos no especificados que percibía el erario.
- Alcances de cuentas; aquí entran los sobrantes, es decir, los ingresos que sobraban por no haberse gastado en un año determinado.
- Donativos; que son las cantidades que en ocasiones recibía el erario producto de donativos de españoles adinerados.
- Rescates; eran los ingresos procedentes de los indios no cristianos tomados por los españoles en tiempos de guerra, estos podían ser en oro, perlas, plata, piedras preciosas y otros objetos valiosos, lo cual pasaba a propiedad de la Corona Española.
- Confiscaciones; por este concepto se obtenía una gran variedad de ingresos, como los que mencionamos a continuación: los derivados de los bienes que eran embargados a las personas que evadían impuestos; por no quintar el oro o la plata; de las embarcaciones que eran quitadas a los barqueros por transportar esclavos sin licencia; por la parte que le correspondía a la corona proveniente del patrimonio de quienes eran sometidos al santo oficio de la inquisición por delitos o faltas como la herejía o blasfemia.
- Viñas (1631); en ese año se gravó la producción de viñas a razón del doce por ciento anual de los frutos.
- Contribuciones Especiales; eran tributos que se cobraban por la construcción de caminos o puentes.¹⁵¹

3. Siglo XIX.

Al igual que lo hicimos en el punto que antecede, analizamos la obra “Los impuestos en México”, donde nos podemos dar una idea de los impuestos establecidos en el país durante el siglo XIX, según lo dispuesto en el Decreto de Clasificación de Rentas Generales y Particulares del 4 de Agosto de 1824, el cual dispone lo siguiente:

“El soberano congreso general constituyente de los Estados Unidos Mexicanos, ha tenido a bien decretar:

¹⁵¹ URESTI Robledo Horacio. *Ob. Cit.* Pág. 54

1.- Pertenecen a las rentas generales de la federación los derechos de importación y exportación establecidos o que se establecieren bajo cualquier denominación en los puertos y fronteras de la república.

2.- El derecho de internación de 15 por 100 que se cobrará en los mismos puertos y fronteras sobre los precios del arancel aumentados en una cuarta parte, de los efectos extranjeros, que en consecuencia de este derecho quedarán libres de alcabala en su circulación interior.

3.- La renta de tabaco y pólvora.

4.- La alcabala que paga el tabaco en los países de su cosecha.

5.- La renta de correos.

6.- La lotería.

7.- La de las salinas.

8.- La de los territorios de la federación.

9.- Los bienes nacionales, en los que se comprenden los de la inquisición y temporalidades, y cualesquiera otras fincas rústicas y urbanas que pertenecen o que pertenecieren en lo de adelante a la hacienda pública.

10.- Quedan a disposición del gobierno de la federación los edificios, oficinas y terrenos anexos a éstas, que pertenecen o han pertenecido a las rentas generales, y los que han expensado por dos o más de las que antes eran provincias.

11.- Las rentas que no están comprendidas en los artículos anteriores pertenecen a los estados.

12.- Los créditos activos y pasivos de las rentas consignadas a los estados son del haber o cargo de las generales.

13.- En la península de Yucatán no se comprenderán en las rentas generales los derechos de exportación impuestos a los efectos del país, ni se establecerá el derecho de internación.

14.- Se repartirá a los Estados de la federación la suma de 3.136.875 pesos que se calculan deben faltar para los gastos generales.

15.- La repartición se hará por ahora é ínterin haya datos que ministren la proporción debida, en los términos siguientes:

México debe pagar.....	975,000
Jalisco.....	365,625
Puebla.....	328,125

Oaxaca.....	272,500
Guanajuato.....	218,750
Michoacán.....	175,000
Yucatán.....	156,250
Zacatecas.....	140,625
San Luis.....	101,250
Veracruz.....	97,875
Querétaro.....	78,750
Durango.....	67,625
Estado de Occidente.....	53,125
Tamaulipas.....	24,500
Tlaxcala.....	21,875
Tabasco.....	18,750
Nuevo León.....	18,750
Chihuahua.....	16,875
Coahuila.....	15,625
Suma.....	3'136,875

16.- Los Estados entregarán cada mes o cada quince días, contados desde el en que recibieren sus rentas, la parte de contingente que corresponda al tiempo vencido, quedando al arbitrio del gobierno escoger cualquiera de los dos términos, y aun prolongarlos, cuando las circunstancias particulares de un estado lo requieran.

17.- En 1º del próximo Setiembre se entregarán a los Estados sus rentas y oficinas correspondientes, haciendo los cortes necesarios a la liquidación definitiva de cuentas.

18.- Cuando los estados presenten noticias exactas de su riqueza y población, se rectificará el reparto actual, abonando a unos los que hubieren pagado de más, y cobrando a otros lo que hubieren enterado de menos.

19.- El gobierno tomará las medidas más contundentes a fin de que empiece a cobrar el derecho de internación con la prontitud posible, y dispondrá las cosas de manera que entregadas las aduanas terrestres no queden sin pagar alcabala los efectos extranjeros que estuviesen en escala o en camino, haciendo se les cobre con la debida separación en las mismas aduanas.

20.- Los efectos nacionales no podrán pagar más de una alcabala en el estado de su consumo.

21.- En consecuencia, si se hubiere cobrado alcabala a un efecto nacional y después saliere para otro Estado, se devolverá el derecho que se le ha exigido.

22.- Se bajará por el primer año la tercera parte del contingente con que deben contribuir los Estados”(Sic).¹⁵²

4. Imposiciones a partir de 1921.

Ya consumada la independencia de México, se conservaron algunos de los tributos de la colonia, como los relativos al comercio exterior e interior, el papel sellado, los de la minería, los que gravaban la propiedad inmobiliaria y las actividades comerciales.

Aproximadamente hasta el año de 1980 existieron muy variadas contribuciones, siendo éstas las siguientes, según información extraída de la propia Ley de Ingresos de la Federación, la cual refiere lo siguiente:

“**ARTICULO 1o.-** En el ejercicio fiscal de 1980, la Federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos que a continuación se enumeran:

I.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

II.- IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

III.- IMPUESTOS RELACIONADOS CON LA EXPLOTACION DE RECURSOS NATURALES.

1.- Minería.

A.- Concesiones mineras.

B.- Producción.

2.- Petróleo.- Producción de petróleo crudo, gas natural y sus derivados.

3.- Sal.

A.- Para consumo interno.

B.- Para exportación.

IV.- IMPUESTOS A LAS INDUSTRIAS Y SOBRE LA PRODUCCION Y COMERCIO, A LA TENENCIA O USO DE BIENES Y A SERVICIOS INDUSTRIALES.

1.- Aguas envasadas y refrescos.- Compraventa.

2.- Azúcar, mieles incristalizables, alcohol, cabezas y colas, aguardiente y envasamientos de bebidas alcohólicas.

A.- Azúcar: compraventa y remanente de precios de venta.

B.- Mieles incristalizables: compraventa, remanente de precios de venta y faltantes de mieles incristalizables o asimiladas y posesión ilegal de las mismas.

¹⁵² URESTI Robledo Horacio. *Ob. Cit.* Pág. 56, 57 y 58

- C.- Alcohol, producción, faltante en la producción, compraventa, embasamiento y remanente de precios de venta.
- D.- Cabezas y colas: embasamiento y remanente de precios de venta.
- E.- Aguardiente: Producción y faltante en la producción.
- F.- Embasamiento de bebidas alcohólicas.
- 3.- Automóviles y Camiones.
 - A.- Tenencia o uso de automóviles.
 - B.- Automóviles nuevos.
- 4.- Cacao.- Compraventa.
- 5.- Cerveza.
 - A.- Producción,
 - B.- Consumo.
- 6.- Energía Eléctrica.- Consumo.
- 7.- Ixtles de lechuguilla y palma.- Compraventa.
- 8.- Venta de gasolina.
- 9.- Petroquímica.
- 10.- Tabacos labrados.
 - A.- De procedencia nacional.
 - a).- Cigarros.
 - b).- Puros.
 - c).- Diversos.
 - B.- De procedencia extranjera.
 - a).- Cigarros.
 - b).- Puros.
 - c).- Diversos.
- 11.- Teléfonos.
- 12.- Servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.

V.- IMPUESTOS SOBRE ADQUISICION DE INMUEBLES.

VI.- IMPUESTOS SOBRE SEGUROS.

VII.- IMPUESTOS PARA CAMPAÑAS SANITARIAS, PREVENCIÓN Y ERRADICACIÓN DE PLAGAS.

VIII.- IMPUESTOS SOBRE LA IMPORTACION.

- 1.- General, en los términos de la Tarifa respectiva.
- 2.- 2% Adicionales.
 - A.- 3% adicional sobre el impuesto general.
 - B.- 10% sobre el impuesto general de importaciones por vía postal.

IX.- IMPUESTOS SOBRE LA EXPORTACION.

- 1.- General, en los términos de la Tarifa respectiva.
- 2.- Adicionales.
 - A.- 1% adicional sobre el Impuesto general en exportaciones de petróleo crudo y gas natural y sus derivados y 2% en las demás exportaciones.
 - B.- 10% sobre el impuesto general en exportaciones por vía postal.

X.- IMPUESTOS SOBRE LOTERIAS, RIFAS, SORTEOS Y JUEGOS PERMITIDOS.

XI.- IMPUESTOS NO COMPENDIDOS EN LAS FRACCIONES PRECEDENTES CAUSADOS EN EJERCICIOS FISCALES ANTERIORES, PENDIENTES DE LIQUIDACION O DE PAGO.

XII.- IMPUESTO SOBRE LAS EROGACIONES POR REMUNERACION AL TRABAJO PERSONAL PRESTADO BAJO LA DIRECCION Y DEPENDENCIA DE UN PATRON.

XIII.- APORTACIONES Y ABONOS RETENIDOS A TRABAJADORES POR PATRONES, PARA EL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES.

XIV.- CUOTAS PARA EL SEGURO SOCIAL A CARGO DE PATRONES Y TRABAJADORES.

XV.- DERECHOS POR LA PRESTACION DE SERVICIOS PUBLICOS.

1.- Aduanales.

A.- Almacenaje.

B.- Maniobras de mercancías dentro del recinto oficial.

C.- Análisis.

D.- Servicios extraordinarios.

E.- Vigilancia de importaciones temporales.

a).- Fluvial.

b).- Terrestre.

c).- Otros.

2.- Comunicaciones.

A.- Correos.

B.- Telecomunicaciones.

a).- Servicio telex.

b).- Servicio internacional.

c).- Servicio de enlace y conducción de señales.

d).- Uso de canales telefónicos.

e).- Canales de televisión.

f).- Canales vía cable y telex.

h).- Canales telegráficos.

i).- Canales audio.

j).- Exámenes de aptitud para instalar y operar estaciones radioeléctricas de aficionados.

k).- Servicios diversos.

C.- Telégrafos.

a).- Servicio telegráfico.

b).- Servicio telefónico.

c).- servicio internacional.

d).- Servicios diversos.

D.- Marítimas y portuarias.

- a).- De puerto.
 - b).- De atraque.
 - c).- De muellaje.
 - d).- De revisión, certificación, comprobación, expedición de suprema patente de navegación, matrícula, registro y placa.
 - e).- De arqueo.
 - f).- De franco bordo.
 - g).- 10% adicional sobre las cuotas de los derechos anteriores, que se causará en la forma y términos del derecho principal, siempre que el monto de este último sea mayor de \$0.05.
- E.- Aéreas.
- a).- Tránsito aéreo.
 - b).- Servicios que se prestan en el Registro Aeronáutico Mexicano.
 - c).- Exámenes médicos y de aptitud del personal aeronáutico.
 - d).- 10% adicional sobre las cuotas de los derechos anteriores, que se causará en la forma y términos del derecho principal, siempre que el monto de este último sea mayor de \$0.05.
 - e).- Uso de aeropuertos.
 - f).- Otros servicios.
- F.- Exámenes médicos y de aptitud del personal de transporte público federal.
- G.- Expedición de placas para vehículos automotores de servicio público federal.
- H.- Uso de placas federales de traslado.
- I.- Certificados de peso y dimensión de vehículos.
- J.- Verificación de peso y dimensión de vehículos.
- K.- Perforación de blocks de boletos y conocimientos de embarque de autotransportes de carga.
- L.- Otros servicios.
- 3.- Relaciones exteriores.
- A.- Consulares:
- a).- Certificados.
 - b).- Expedición, refrendo y visado de pasaportes.
 - c).- Legalización de firmas.
 - d).- Actos notariales.
 - e).- Visado de facturas comerciales.
 - f).- Visado de listas de menaje de casa a extranjeros y de manifiestos de carga.
 - g).- Actos especificados en otras disposiciones y otros servicios.
- B.- Permisos conforme a las fracciones I a IV del Artículo 27 Constitucional.
- C.- Otros.
- 4.- Del ramo de educación.
- A.- Revisión, registro, expedición y verificación de documentos.
 - B.- Exámenes.
 - C.- Expedición de certificados y otorgamientos de diplomas, títulos y grados.
 - D.- Revalidación y equivalencia de estudios, certificados, diplomas, títulos y grados.
 - E.- Acreditación de conocimientos.

- F.- Derechos de autor.
- G.- Registro y ejercicio profesional.
- H.- Reconocimiento de validez oficial de estudios.
- I.- Registro de establecimientos educativos.
- J.- Registro de particulares que impartan estudios sin reconocimientos de validez oficial.
- K.- Inspección y vigilancia de instituciones educativas.
- L.- Registros, permisos y dictámenes relativos monumentos y zonas arqueológicas e históricos.
- M.- Otros servicios.
- 5.- Inspección, vigilancia y verificación.
 - A.- Industrias de azúcar, alcoholes, aguardientes y embasamiento de bebidas alcohólicas.
 - B.- Animales, semillas, frutas, plantas y cereales.
 - C.- Inspección, vigilancia y protección del ganado.
 - D.- De supervisión cinematográfica, incluyendo los gastos de proyección.
 - a).- Para exhibición comercial.
 - b).- Para exportación.
 - E.- Industrias exentas conforme a la Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias y otras disposiciones para el fomento industrial.
 - F.- Aparatos e instalaciones eléctricas a cualquier tensión, planos y memorias.
 - G.- 10% adicional sobre las cuotas de los derechos por servicios de inspección, vigilancia y verificación de aparatos e instalaciones eléctricas a cualquier tensión, que se causarán en la forma y términos del derecho principal, siempre que el monto de este último sea mayor de \$0.05.
 - H.- Instalaciones telefónicas, radioeléctricas y de televisión.
 - I.- Pesas y medidas.
 - J.- Revisión y autorización de planos de instalaciones para aprovechamiento de gas.
 - K.- Instalaciones y equipos de gas.
 - L.- Equipos de gas, para su reposición.
 - M.- Motores eléctricos generadores de vapor y recipientes sujetos a presión.
 - N.- Contratos y de obras públicas.
 - Ñ.- Organismos Descentralizados y Empresas de Participación Estatal.
 - O.- Servicios de Comunicaciones y Transportes.
 - P.- Instalaciones aeronáuticas, ferroviarias, funiculares y análogas.
 - Q.- Sello Oficial de Garantía.
 - R.- Empresas productoras de cerveza.
 - S.- Ferrocarriles.
 - T.- Servicios prestados por la Junta de Revisión y Arbitraje del Algodón.
 - U.- Instituciones de Fianzas.
 - V.- Comisión Nacional de Valores.
 - W.- Fijación de precios por variación de costos.
 - X.- Expedición de guías sanitarias.
 - Y.- Cerillos y Fósforos.

Z.- Tabacos Labrados.
Z bis.- Promociones Comerciales.
Z bis 1.- Especiales y otros servicios.

6.- Registro.
A.- Extranjeros en los términos de la Ley General de Población.
B.- Federal de Vehículos
C.- Público de Minería.
D.- Invenciones y Marcas.
E.- Expedición, revalidación y reposición de cédulas de registros causantes y retenedoras de impuestos federales.
F.- Proveedores del Gobierno Federal.
G.- Contratistas del Gobierno Federal.
H.- Público Cinematográfico.
I.- Público del Sello Oficial de Garantía.
J.- Nacional de Transferencia de Tecnología y el Uso y Explotación de patentes y Marcas.
K.- Nacional de Inversiones Extranjeras.
L.- Máquinas con motores eléctricos portátiles y su refrendo.
M.- Productos biológicos-químicos farmacéuticos y alimenticios para animales.
N.- Agrario Nacional.
Ñ.- Público Nacional de la Propiedad Forestal.
O.- Nacional de Valores.
P.- Otros Servicios.

7.- Relacionados con recursos naturales.
A.- Caza.
B.- Inspección y verificación de la producción de petróleo y sus derivados.
C.- Minería.
a).- Amonedación.
b).- 10% adicional sobre las cuotas de los derechos por servicios de amonedación, que se causará en la forma y términos del derecho principal, siempre que el monto de este último sea mayor de \$0.05.
c).- Empresas que se acojan al régimen de estímulos fiscales establecido en la Ley de Impuestos y Fomento a la Minería.
d).- Ensaye.
e).- Muestreo de minerales metálicos y no metálicos, metales y compuestos metálicos.
f).- Fundición.
D.- Sal.
E.- Pesca y conexos.
F.- Explotación forestal.
G.- Servicios relacionados con el uso y aprovechamiento de aguas nacionales, prestados por la Secretaría de Agricultura y recursos hidráulicos.
H.- Otros servicios.

8.- Salubridad.
A.- Certificación, registro y revisión de productos de tocador y belleza, comestibles, bebidas y similares.
B.- Desinfección y desinsectización.

- C.- Inspección y certificación.
- D.- Registro, revisión certificación de medicina de patente y especialidades.
- E.- Matanza de ganado y otros animales.
- F.- Sello de carnes
- G.- Control de carnes preparadas.
- H.- Expedición de licencias sanitarias de funcionamiento neto y su refrendo.
- I.- Expedición de permisos y tarjetas de control sanitario y su refrendo.
- J.- Revisión de planos (ingeniería sanitaria).
- K.- Registro de títulos o certificados de especialización profesional.
- L.- Registro de autorizaciones provisionales o definitivas para el ejercicio de la medicina y ramas conexas.
- M.- Registro de personas, establecimientos fuentes emisoras, de contaminantes, servicios, productos o documentos y su refrendo.
- N.- Reposición de autorizaciones o registros y certificaciones.
- Ñ.- Vacunación antirrábica animal.
- O.- Autorización de transportes sanitarios de alimentos y varios.
- P.- Aprobación de análisis de agua de pozo.
- Q.- Autorización de libros para registro de exámenes, médicos y de actas de la Comisión Mixta de Higiene y Seguridad.
- R.- Autorización de traslado y embalsama embalsamamiento de cadáveres.
- S.- Otros servicios.
- 9.- Trabajo:
 - A.- Revisión de planos industriales.
 - B.- Exámenes de jefes de plantas, operadores y fogoneros de las diversas industrias del país.
 - C.- Otros servicios.
- 10.- Diversos.
 - A.- Aportaciones a los Comités Asesores de Importación.
 - B.- Copias de constancias del Archivo General de la Nación.
 - C.- Fomento al turismo.
 - D.- Identificación.
 - E.- Inserciones en publicaciones oficiales.
 - F.- Migración.
 - G.- Relativos a obras de riego
 - H.- Relativo al consumo de algodón para sufragar los gastos consignados en el contrato colectivo obligatorio de la de la Industria Textil del Algodón.
 - I.- Timbre.
 - J.- Registros eléctricos en los pozos.
 - K.- Obras públicas.
 - a).- Asesoramiento técnico.
 - b).- Pruebas de laboratorio.
 - c).- Servicios de proyecto y control técnico de construcciones.
 - d).- Servicios diversos.
 - L.- Certificación y copias de documentos.
 - M.- Legalización de firmas.
 - N.- Acuñaación de moneda solicitada por el Banco

- Ñ.- Licencias y permisos en materia de armas y explosivos.
- O.- Expedición de certificados de inafectabilidad en materia agraria.
- P.- Avalúo de Bienes Inmuebles.
- Q.- Autorización de Promociones Comerciales.
- R.- Contraste de Metales.
- S.- Otros Servicios.

XVI.- PRODUCTOS.

- 1.- Derivados de la explotación de bienes del dominio público.
 - A.- Espacio aéreo.
 - B.- Mar territorial.
 - C.- Playas y zonas federales.
 - D.- Corrientes vasos, lagunas y esteros y zonas federales correspondientes.
 - E.- Puertos, bahías, radas y ensenadas.
 - F.- Presas, canales y zanjas para irrigación y navegación:
 - G.- Ferrocarriles de propiedad nacional.
 - H.- Reservas mineras.
 - I.- Teatros, edificios, museos, zonas arqueológicas o históricos y estacionamientos anexos a éstos así como usos de aparatos o instrumentos.
 - J.- Arrendamiento de inmueble.
 - K.- Regalías y otros ingresos similares derivados de bienes de dominio público de la Nación
 - L.- Reinhumación en los templos o dependencias de los mismos
 - M.- Uso y explotación de canales radioeléctrico
 - N.- otros.
- 2.- Derivados de la explotación de bienes del Gobierno federal.
 - A.- Arrendamiento de tierras y explotación de tierras y aguas
 - B.- Arrendamiento de locales y construcciones.
 - C.- Bienes vacantes,
 - D.- Bosques.
 - E.- Venta de bienes producidos en establecimientos del Gobierno Federal y prestación de servicios en los mismos establecimientos.
 - F.- Venta de desechos de bienes del Gobierno Federal.
 - G.- Utilidades de organismos descentralizados y de empresas de participación estatal
 - H.- Aparatos de control de elaboración de alcohol y aguardiente.
 - 1.- otros.
- 3.- Utilidades dividendos e intereses.
 - A.- Utilidades de la Lotería Nacional.
 - B.- Utilidades de Pronósticos Deportivos.
 - C.- Dividendos.
 - D.- Intereses de valores.
 - E.- Intereses sobre créditos concedidos con fondos constituidos en fideicomiso.
 - F.- Intereses a cargo de organismos descentralizados y empresas de participación estatal.

G.- Devolución de intereses sobre bonos emitidos por el Gobierno Federal.

H.- Otros.

XVII.- APROVECHAMIENTOS.

1.- Multas

2.- Recargos

3.- Indemnizaciones.

4.- Reintegros.

A.- Sostentamiento de las Escuelas Artículo 123.

B.- Servicio de vigilancia forestal.

C.- Inspección, vigilancia y verificación de empresas productoras de cerveza.

D.- Otros.

5.- Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre herencias y legado expedidas de acuerdo zonal Federación.

6.- Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre donaciones expedidas de acuerdo con la Federación.

7.- Aportaciones de los Estados Municipios y particulares para el servicio del sistema escolar federalizado.

8.- Cooperación del Departamento del Distrito Federal por servicios públicos locales prestados por la Federación.

9.- Cooperación de los Gobiernos de Estados y Municipios y de particulares para obras de irrigación, agua potable, alcantarillado, electrificación caminos y líneas telegráficas, telefónicas y para otras obras públicas.

10.- 5% de días de cama a cargo de establecimientos particulares para internamiento de enfermos, y otros destinados a la Secretaría de Salubridad y Asistencia.

11.- Participaciones a cargo de los concesionarios de vías generales de comunicación y de empresas de abastecimiento de energía eléctrica.

12.- Participaciones señaladas por la Ley Federal.

13.- Regalías provenientes de fundos y explotaciones mineras.

14.- Aportaciones de contratistas de obras públicas.

15.- Destinados al fondo forestal. A.- Cuotas de reforestación B.- Multas forestales C.- Aportaciones al Instituto Nacional de Investigaciones Forestales.

D.- Otros conceptos.

16.- Hospitales militares.

17.- Participaciones Por la explotación de obras Del dominio público señaladas por la Ley Federal de Derechos de Autor.

18.- Otros.

XVIII.- INGRESOS DERIVADOS DE VENTAS DE BIENES Y VALORES.

1.- Venta de bienes inmuebles

2.- Venta de bienes muebles.

3.- Venta de valores emitidos por entidades federativas y empresas públicas.

4.- Venta de valores emitidos por empresas y organismos privados

XIX.- RECUPERACIONES DE CAPITAL.

1.- Fondos entregados en fideicomiso, en favor de entidades federativas y empresas esas públicas.

2.- Fondos entregados en fideicomiso, en favor de empresas privadas y a particulares.

3.- Inversiones en obras de agua potable y alcantarillado.

4.- otros.

XX.- INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTO.

1.- Emisiones de valores,

A.- Internas.

B.- Externas.

2.- Otros financiamientos.

A.- Para el Gobierno Federal

B.- Para organismos descentralizadores y empresas de participación estatal.

C.- Otros.

XXI.- OTROS INGRESOS”.

Ya para el año 2001 se establecen en México las contribuciones siguientes: Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Activo, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, Impuestos Sobre Servicios, Impuesto a los Rendimientos Petroleros, Impuestos al Comercio Exterior.

Ahora bien, una vez que observamos la historia de los tributos en México, es oportuno atender los principios constitucionales actuales de las contribuciones.

C. Principios Constitucionales de las Contribuciones.

Después de que abordamos algunos antecedentes históricos de los tributos y analizamos las contribuciones actuales que existen en México, continuamos la investigación haciendo referencia a los principios constitucionales de las contribuciones, es decir, de donde nace en la actualidad la obligación de los ciudadanos de contribuir al gasto público.

Por el término “Principios”, tenemos que éste deriva del latín “principium”, y que tiene como su definición más aceptada para la investigación que nos ocupa la siguiente: base, origen, razón fundamental sobre la cual se procede discurrendo en cualquier materia.¹⁵³

Sobre el tema, es importante destacar que en esta época, y en varios sectores de la sociedad, aún existe un amplio desconocimiento de la gente que se pregunta por qué tienen que entregar una parte de su patrimonio al Estado, de ahí que ello fomente en gran medida la fuerte evasión tributaria que tenemos en el país.

Sin embargo, debemos señalar que dicho desconocimiento es muchas veces culpa de la propia administración pública, ya que es muy limitada la información que proporcionan sobre el tema, de ahí que la gente no pueda comprender la raíz de la mencionada obligación de contribuir al gasto público.

Ahora bien, el principal precepto constitucional que sustenta la imposición tributaria lo constituye el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mismo que señala lo siguiente:

“Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal, estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Como podemos apreciar, el numeral de referencia viene a ser el parteaguas de la obligación constitucional de pagar tributos, ya que atendiendo el contenido del mismo se desprenden las siguientes consideraciones:

- Se menciona la obligación de los mexicanos de contribuir para el gasto público.
- Las entidades que tienen la potestad de recibir las contribuciones son la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios.
- La residencia del contribuyente es la que determina si debemos contribuir a la Federación, cuando se trate de contribuciones federales, y si corresponde al Distrito Federal o a algún Estado de la República,

¹⁵³ <http://lema.rae.es/drae/srv/>

en el caso de contribuciones locales, así como a qué Municipio debemos contribuir, en el caso de contribuciones municipales.

- Las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas.
- El destino de las contribuciones es para cubrir los gastos públicos del Estado. (Federación, Distrito Federal, Estados o Municipios.)
- Las contribuciones deben establecerse en una ley.

Sobre éste punto en específico, Hugo Carrasco Iriarte al hacer referencia a Alonso Cortina Gutiérrez, menciona que si los mexicanos y extranjeros gozan de los derechos básicos del hombre por igual, también deben estar colocados en el mismo nivel en cuanto a sus obligaciones públicas, entre ellas la del pago de contribuciones para el sostenimiento del Estado, señalando específicamente lo siguiente:

“Es así como fácilmente se explica que la obligación de contribuir para los gastos gubernamentales que establece la fracción IV del artículo 31, es una obligación general, a pesar de que literalmente el texto constitucional se refiere a deberes de los mexicanos. Nunca se ha pretendido interpretar ese texto, en el sentido de que los extranjeros están excluidos del pago del tributo”.¹⁵⁴

Una de las principales exigencias que derivan del artículo que se analiza, consiste en la subordinación al principio de legalidad que deben acatar los tributos que se instauren,¹⁵⁵ es decir, que sean de conformidad con las leyes respectivas.

En algún tiempo existió la duda o incertidumbre en el sentido del tratamiento que deben recibir los extranjeros, en cuanto a la obligación constitucional de contribuir al gasto público, ante ello, órganos del Poder Judicial de la Federación, así como la propia Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señalaron que las empresas extranjeras establecidas fuera del país, deben pagar contribuciones por los ingresos obtenidos de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional.

Dichos criterios se encuentran visibles, el primero de ellos, en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 4, Tercera Parte, página 143;

¹⁵⁴ CARRASCO Iriarte Hugo. *Ob. Cit.* Pág. 170

¹⁵⁵ GIL Valdivia Gerardo. *Derecho Fiscal*. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México. 1981. Pág. 12

y el segundo de ellos, en el mismo Semanario, Volumen 46, Sexta Parte, página 58, los cuales disponen lo siguiente:

“IMPUESTO SOBRE LA RENTA. EMPRESAS EXTRANJERAS ESTABLECIDAS FUERA DEL PAIS. SON CAUSANTES POR LOS INGRESOS OBTENIDOS DE FUENTES DE RIQUEZA SITUADAS EN EL TERRITORIO NACIONAL. Debe considerarse que una empresa extranjera, establecida en el extranjero, es causante del impuesto sobre la renta conforme a lo mandado por el artículo 6o., fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta (vigente hasta el 31 de diciembre de 1964), cuando su ingreso gravable deriva del tráfico mercantil de materias primas producidas en México y adquiridas en el país por un comisionista de la empresa extranjera; ya que, en tales casos, debe considerarse que la fuente de riqueza de que provienen los ingresos que modifican su patrimonio, se halla ubicado en el territorio nacional.

Amparo en revisión 4347/68. Cofico Internacional (México), S.A. 10 de abril de 1969. Cinco votos. Ponente: Pedro Guerrero Martínez. Secretario: Juan Díaz Romero”.

“IMPUESTO SOBRE LA RENTA. EMPRESAS EXTRANJERAS QUE PERCIBEN INGRESOS DE FUENTES NACIONALES. El artículo 3o., fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, reformado por decreto de 28 de diciembre de 1967, establece que son sujetos del impuesto los extranjeros residentes en el extranjero y las personas morales que no estén establecidos en el país, respecto de sus ingresos gravables procedentes de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional. Y conforme a dicho precepto debe estimarse, en primer lugar que sea cual fuere la naturaleza del contrato celebrado en el extranjero, del que deriven ingresos gravables, y sea cual fuere la ley aplicable para su interpretación y cumplimiento entre las partes contratantes, los ingresos gravados quedarán sujetos a la ley nacional. En segundo lugar, los ingresos deben estimarse procedentes de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional, cuando el beneficio obtenido por el causante extranjero provenga de la explotación de recursos del país, o de fuentes de materia prima ubicadas en México, o sea el fruto del trabajo desarrollado en el país, independientemente del lugar donde se haya celebrado el contrato. Y, en tercer lugar, como el objeto de la obligación fiscal son los ingresos obtenidos, les es aplicable la ley vigente en el momento de obtenerlos, independientemente de lo que se haya estipulado sobre la obligación del pago, en el contrato celebrado en el extranjero o en el país, pues no se trata del derecho del contratante a obtener lo pactado, sino de la obligación fiscal de pagar por los ingresos obtenidos.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 77/72. Polymer Corporation Limited, S.A. 30 de octubre de 1972. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

Véase: Semanario Judicial de la Federación, Séptima Epoca, Volumen 45, Sexta Parte, página 25”.

Por su parte, el maestro Alfonso Cortina Gutiérrez, sostiene que la obligación de contribuir para el gasto público que deriva de la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es una obligación general, que si bien

es cierto se señala expresamente que es un deber de los mexicanos, nunca se ha pretendido interpretar en el sentido de que los extranjeros están excluidos del pago de contribuciones.¹⁵⁶

Ahora bien, del citado artículo 31, fracción de la Constitución, deriva el principio de legalidad que en materia tributaria rige para el establecimiento de contribuciones, de ahí que resulta aplicable por analogía el aforismo que tiene su base en el derecho penal, y que se establece la forma siguiente: “*nullum tributum sine lege*”; es decir, que los tributos que los ciudadanos de la República deben enterar para cubrir el gasto público de la Federación, Estados y Municipios, deben estar plasmados en una legislación formal en donde se establezca con claridad su cuantía y los demás elementos de las contribuciones, de modo que la autoridad de la Administración Pública no tenga la potestad de fijar dichos elementos, quedando así respetado el principio de legalidad del cobro de los tributos.

Sobre este tema, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señaló en forma muy puntual lo que se indica en la jurisprudencia visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXIV, Octubre de 2006, página 5, la cual dispone lo siguiente:

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO. El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica. Por ende, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, ha declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos; de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.

Amparo en revisión 197/2006. Operadora Vips, S. de R.L. de C.V. 7 de agosto de 2006. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio A. Valls Hernández, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Guillermo I. Ortiz

¹⁵⁶ CORTINA Gutiérrez Alfonso. *Ciencia Financiera y Derecho Tributario*. Tribunal Fiscal de la Federación. México. 1981. Pág. 36

Mayagoitia. Secretarios: Hilda Marcela Arceo Zarza, Fernando Silva García, José de Jesús Bañales Sánchez y Alfredo Villeda Ayala.

Amparo en revisión 271/2006. La Latinoamericana Seguros, S.A. 7 de agosto de 2006. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio A. Valls Hernández, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Hilda Marcela Arceo Zarza, Fernando Silva García, José de Jesús Bañales Sánchez y Alfredo Villeda Ayala.

Amparo en revisión 350/2006. Nueva Wal-Mart de México, S. de R.L. de C.V. 7 de agosto de 2006. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio A. Valls Hernández, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Mariano Azuela Güitrón. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Hilda Marcela Arceo Zarza, Fernando Silva García, José de Jesús Bañales Sánchez y Alfredo Villeda Ayala.

Amparo en revisión 374/2006. Allianz México, S.A., Compañía de Seguros. 7 de agosto de 2006. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio A. Valls Hernández, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: Hilda Marcela Arceo Zarza, Fernando Silva García, José de Jesús Bañales Sánchez y Alfredo Villeda Ayala”.

De igual forma, encuentra aplicación la jurisprudencia visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 91-96, Primera Parte, página 172, la cual dispone lo siguiente:

“IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

Séptima Época, Primera Parte:

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles”.

Como se puede advertir, se trata (*principio de legalidad*) de un aspecto de gran trascendencia en cuanto a la obligación de pagar contribuciones, ya que dicho principio exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica; de modo que, todos aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos serían contrarios al principio de referencia y por tanto violatorios de los derechos fundamentales de los gobernados.

En resumen, consideramos que las legislaciones que en materia tributaria sean expedidas por el Congreso de la Unión, deben contener, como requisitos mínimos, los siguientes:

- 1.- Sujetos activo y pasivo de la relación tributaria.
- 2.- El objeto o hecho generador del tributo.
- 3.- Cuota, base, tasa o tarifa de la contribución.
- 4.- Forma en que debe enterarse la contribución.
- 5.- Época de pago de la misma.
- 6.- En caso de existir, excepciones al pago de la contribución.

Por último, en relación al principio de legalidad que rige en la materia, destaca que la interpretación de las normas fiscales se rige por la “aplicación estricta” de las leyes, es decir, que para efecto de exigir el pago de una contribución su obligatoriedad debe estar exactamente prevista en la ley; o dicho en otras palabras, la autoridad fiscal no puede exigir el

pago de un tributo si la actividad o hecho realizado por el contribuyente no encuadra en forma exacta a lo previsto en la norma (*nullum tributum sine lege*).

Como comentamos anteriormente, la corriente Francesa ha sido un parteaguas dentro del derecho fiscal a nivel mundial, y tenemos en la declaración Francesa de 1789 un ejemplo respecto al citado principio de legalidad, ya que desde entonces se contemplaban principios de naturaleza fiscal, puesto que en el artículo 13 de dicha Declaración se señalaba que para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración era indispensable una contribución común, la cual debía ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus posibilidades.¹⁵⁷

Desde la perspectiva doctrinal, y orientada a la materia tributaria, el principio de legalidad consiste en que ninguna autoridad fiscal puede emitir un acto o resolución que no sea conforme a una ley expedida con anterioridad, es decir, que los órganos del estado solo pueden hacer lo que la ley les permite.¹⁵⁸

Dentro de la obra "*Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García*", se menciona que el principio de legalidad tributaria consiste en que los sacrificios patrimoniales impuestos por el Estado a los gobernados sólo pueden ser mediante una ley, por ser la expresión de una voluntad soberana, de ahí que tiene la virtud de obligar al tiempo que permite, en su caso, la apertura de los mecanismos revisores de la jurisdicción.¹⁵⁹

Al referirse a dicho principio, Adolfo Arrijo Vizcaino, señala que la Constitución constituye el postulado básico del derecho fiscal, relativo a que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y regule, lo que conlleva a referirnos al célebre aforismo latino "*nullum tributum sine lege*"¹⁶⁰

Dentro de la obra "*Análisis e Interpretación de las Leyes Fiscales en México*", se menciona que el principio de legalidad consiste en que toda contribución que se pretenda

¹⁵⁷ CARBONEL Miguel. *Una Historia de los Derechos Fundamentales*. Porrúa. México. 2010. Pág. 135

¹⁵⁸ CARRASCO Iriarte Hugo. *Ob. Cit.* Pág. 14

¹⁵⁹ BÉJAR Rivera Luis J. Coord. *Derecho Fiscal Homenaje a Eusebio González García*. Novum. México. 2014. Pág. 49

¹⁶⁰ ARRIJOJA Vizcaino Adolfo. *Ob. Cit.* Pág. 259

exigir a los contribuyentes debe de estar contenida en una ley, en la cual se deberá incluir de forma clara, todos los elementos esenciales de dicho tributo, como los son el objeto, sujetos, base, tasa, tarifa, forma y períodos de pago, exenciones, excepciones, etcétera.¹⁶¹

En otro orden de ideas, como lo comentamos anteriormente, el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, menciona como uno de los elementos de la obligación de tributar, el que las contribuciones recaudadas deben destinarse al gasto público. Destacando que desde el punto de vista constitucional, no se contempla la posibilidad de que existan tributos con fines extra fiscales, de modo que, de existir éstos, serían contrarios al texto constitucional.

Según la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para la validez constitucional de los tributos se requiere el cumplimiento de tres requisitos fundamentales: el primero es que sean proporcionales; el segundo indica que sean equitativos; y por último, el tercero dispone que deben ser destinados al pago de los gastos públicos, por lo que a la falta de cualquiera de ellos, el tributo sería considerado contrario a la Constitución.¹⁶²

El criterio al que nos referimos en el párrafo que antecede dispone textualmente lo siguiente:

“IMPUESTO, DESTINO DE LOS, EN RELACIÓN CON LOS OBLIGADOS A PAGARLOS.- De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional del impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: el primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine para el pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió la facultad omnímoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fuesen convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos.

Ahora bien, tocando el punto de la proporcionalidad y equidad que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución hace referencia, procedemos a analizar que debe entenderse por dichos conceptos, y para ello, citamos la obra *“Derecho Fiscal Constitucional”*, en la cual se hace una cita Ernesto Flores Zavala, en los términos que a continuación se exponen:

¹⁶¹ COVARRUBIAS Rivera Alejandro. *Análisis e Interpretación de las Leyes Fiscales en México*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México. 2012. Pág. 408

¹⁶² CARRASCO Iriarte Hugo. *Ob. Cit.* Pág. 181

“Interpretar la expresión [proporcional y equitativa] como significado de justicia. Lo que el constituyente pretendió expresar, fue que los impuestos sean justos para llegar a esta conclusión, tenemos en cuenta que esta expresión aparece por primera vez en el proyecto de Constitución de 1857, Art. 36 que dice:

Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos interés de su patria y contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Este artículo con la única modificación de suprimir la palabra [justo] anterior a [intereses], fue aprobado en sesión del 26 de Agosto de 1855 y seguramente la comisión de estudio, lo dividió en dos Fracciones, que es como aparecen en el texto aprobado en definitiva con el número 31, quedando la obligación de contribuir a los gastos públicos, como Fracc. III y en la Constitución de 1917 como Frac. IV, pero con la misma redacción.

Ahora bien, este principio, como dijimos, requiere la realización a su vez de dos principios que son: el de generalidad y el de uniformidad, es decir, que todos los que tienen capacidad contributiva, paguen algún impuesto, y que éste represente para todos el mínimo de sacrificio posible.

Es decir, que el Estado sólo debe imponer el sacrificio mínimo, el indispensable para cubrir el presupuesto, sin atesorar.

El principio de generalidad, dijimos, no significa que todos deben pagar todos los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto. Sin embargo, este principio puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerado y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto coincide con lo que la ley señala como hecho generado del crédito fiscal, sin excepciones.

El principio de uniformidad significa que los impuestos que integran un sistema impositivo deben de gravar en tal forma, que representen para todos los que deban contribuir a los gastos públicos, igual sacrificio mínimo; pero también se puede aplicar a una ley impositiva aislada, entonces debe entenderse en el sentido de que todos aquellos, cuya situación generadora de crédito sea igual, sean tratados por igual: esta igualdad en la situación generadora, debe de extenderse en los términos más estrictos, es

decir, debe existir igualdad en la renta o capital, en el origen de éstos, en las circunstancias personales, etcétera".¹⁶³

Por su parte, en relación con el tema, el maestro Sergio Francisco de la Garza señala que la exigencia de la proporcionalidad y equidad se traduce en una justicia tributaria, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. Esta consiste en tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales.¹⁶⁴

Para el maestro Calvo Nicolau, la garantía de proporcionalidad se traduce en que las normas legales que prevean cargas tributarias para los contribuyentes, deben atender la capacidad contributiva de los mismos,¹⁶⁵ es decir, que para que un tributo sea proporcional debe ser establecido en función de la posibilidad de contribuir del sujeto pasivo, a fin de que éste se considere justo.

En ese mismo sentido, el maestro Horacio García Belsunce señala que una contribución es proporcional cuando guarda relación con la riqueza y la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria.¹⁶⁶

Debiendo entenderse la capacidad contributiva como la posibilidad real que tienen los sujetos frente la exigencia de una obligación cuantificable en dinero por parte de la Administración Pública, quien actúa como sujeto activo de la relación fiscal.¹⁶⁷

Por tanto, las personas tienen capacidad contributiva cuando pueden soportar la incidencia impositiva,¹⁶⁸ de decir, que el tributo que se pretende hacer efectivo no llega al extremo de ser considerado como ruinoso.

¹⁶³ CARRASCO Iriarte Hugo. *Ob. Cit.* Pág. 182

¹⁶⁴ DE LA GARZA Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. 14ª Ed. Porrúa, México. 1986. Págs. 257 y 258

¹⁶⁵ CALVO Nicolau Enrique. *Tratado ISR*. Themis. México. 1999. Pág. 119

¹⁶⁶ GARCÍA Belsunce Horacio. *Temas de Derecho Tributario*. Ed. Abeledo Perrot. Buenos Aires. 1995. Pág. 105

¹⁶⁷ CALVO Ortega Rafael. *Derecho Tributario*. Civitas Ediciones. España. 2000. Pág. 83

¹⁶⁸ DE JUANO Manuel. *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*. Editorial Molachino. Argentina. 1964. Pág. 279

Una vez que tenemos la concepción constitucional de la obligación de aportar para el gasto público y las principales consideraciones que enmarca dicha potestad, resulta oportuno referirnos al artículo 73, fracción VII, de la Constitución Política, el cual dispone lo siguiente:

“El Congreso tiene facultad:

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto”.

En relación a dicho precepto, aunado al contenido del 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se determina que la obligación de contribuir al gasto público debe encontrarse prevista en una ley formal y materialmente legislativa, es decir, que sea producto de la maquinaria del Poder Legislativo, con efectos jurídicos generales y obligatorios.

Como es sabido, la facultad constitucional de expedir leyes es competencia del Congreso de la Unión, el cual, como se indicó, también cuenta con la atribución de imponer las contribuciones que sean necesarias para cubrir el presupuesto del Estado, mismo que en cada ejercicio fiscal será determinado por medio de la Ley de Ingresos de la Federación.

En ese mismo orden de ideas, el artículo 74, fracción IV, constitucional, menciona lo siguiente:

“Son facultades exclusivas de la Cámara de diputados:

...

IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho Presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes Presupuestos de Egresos.

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a

más tardar el día 8 del mes de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre.

Cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, el Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la iniciativa de Ley de Ingresos y el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre.

No podrá haber otras partidas secretas, fuera de las que se consideren necesarias, con ese carácter, en el mismo presupuesto; las que emplearán los secretarios por acuerdo escrito del Presidente de la República.

Sólo se podrá ampliar el plazo de presentación de la iniciativa de Ley de Ingresos y del Proyecto de Presupuesto de Egresos, cuando medie solicitud del Ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la Cámara o de la Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el Secretario del Despacho correspondiente a informar de las razones que lo motiven”.

Dentro de dicho artículo se prevé el principio de anualidad de las leyes fiscales, toda vez que los presupuestos deben presentarse cada año para aprobación por la Cámara de Diputados, ya se trate de la Ley de Ingresos de la Federación o bien del Presupuesto de Egresos, que son los que establecen los conceptos a cubrir y que conforman los puntos por los cuales debemos contribuir al gasto público, así como el destino de se les pretende dar a éstos, respectivamente.

Como lo afirma Felipe Tena Ramírez, es de relevante importancia la potestad que tiene el Congreso de distribuir y coordinar las aportaciones económicas correspondientes a las contribuciones, que deben sufragar los gastos de la Federación, Estados y Municipios.¹⁶⁹

En ese mismo orden, resulta necesario analizar el contenido del artículo 72, inciso H, de la Constitución, el cual determina lo siguiente:

“Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose la Ley del Congreso y sus reglamentos respectivos, sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones:

...

¹⁶⁹ TENA Ramírez Felipe. *Derecho Constitucional Mexicano*. Porrúa. México. 1984. Pág. 400

H) La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados”.

Aquí podemos advertir la salvedad o excepción en materia de iniciativas de leyes, ya que por regla general dichas iniciativas pueden iniciar, indistintamente, en cualquiera de las Cámaras del Congreso de la Unión; sin embargo, tratándose de los proyectos que versen sobre contribuciones o impuestos, los mismos deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.

D. Clasificación de las Contribuciones.

Ahora bien, una vez que mencionamos los principales principios constitucionales de las contribuciones, procedemos al análisis de las más emblemáticas contribuciones que existen en la actualidad, excluyendo por el momento, a los Derechos, ya que ellos serán el tema principal de los capítulos siguientes dentro de nuestra investigación.

Hablando de las contribuciones, es importante señalar que actualmente los ingresos del Estado mexicano se programan y pactan por medio de la denominada Ley de Ingresos de la Federación, la cual, generalmente, tiene una vigencia anual. Nos permitimos emplear el término “generalmente”, ya que ha ocurrido en ciertas ocasiones que concluido un ejercicio fiscal (año de calendario) el Congreso de la Unión aún no tiene aún aprobada la ley de ingresos respectiva del año siguiente, de modo que, en estos casos, permanece vigente la ley del año anterior, de modo que, no sería correcto generalizar que las leyes de ingresos tiene una vigencia anual.

La maestra Doricela Mabarak Cerecedo en su obra “*Derecho Fiscal Aplicado*”, señala que por ingresos públicos debe entenderse a cualquier percepción con valor económico percibido por algún órgano público, lo cual debe ocurrir en las formas y términos previstos por las leyes especiales aplicables, las cuales se encargan de regular ese tipo de

ingresos, mismos que, para diversos efectos, se clasifican en ingresos financieros y no financieros o tributarios.¹⁷⁰

Tradicionalmente en la Ley de Ingresos de la Federación que comúnmente se expide cada año, se tasan las contribuciones que espera recaudar el Estado, en donde los impuestos constituyen la parte más importante de los ingresos del país, ya que representan aproximadamente el sesenta por ciento del total de dichos ingresos. Sin embargo, hay que aceptar y ser conscientes de que la recaudación del país es de las más bajas del mundo, máxime si se le compara con países de los llamados de primer mundo, donde encontramos a los Estados Unidos de América, Canadá o algunos de los países miembros de la Unión Europea.

Ahora bien, según la Ley de Ingresos de la Federación vigente, las contribuciones federales que existen son las siguientes:

Impuestos.

1. Sobre la renta
2. Al valor agregado
3. Especial sobre producción y servicios
4. Sobre tenencia o uso de vehículos
5. Sobre automóviles nuevos
6. A los rendimientos petroleros
7. Al comercio exterior
8. Sobre nóminas y asimilables
9. Ecológicos
10. Sobre hidrocarburos

Derechos.

1. Servicios que presta el Estado en funciones de persona de derecho público
2. Por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público

Aportaciones de seguridad social.

1. Aportaciones y bonos retenidos a trabajadores por patrones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores
2. Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores
3. Cuotas del Sistema de Ahorro para el Retiro a cargo de los patrones
4. Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado a cargo de los trabajadores

¹⁷⁰ MABARAK Cerecedo Doricela. *Ob. Cit.* Pág. 35

5. Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, a cargo de los Militares

Aprovechamientos.

1. Multas
2. Indemnizaciones
3. Reintegros
4. Provenientes de obras públicas de infraestructura hidráulica
5. Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre herencias y legados
6. Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre donaciones expedidas de acuerdo con la Federación
7. Aportaciones de los Estados, Municipios y particulares para el servicio del Sistema Escolar Federalizado
8. Cooperación del Distrito Federal por servicios públicos locales prestados por la Federación
9. Cooperación de los Gobiernos de Estados y Municipios y de particulares para alcantarillado, electrificación, caminos y líneas telegráficas, telefónicas y para otras obras públicas.
10. 5% de días de cama a cargo de establecimientos particulares para internamiento de enfermos y otros destinados a la Secretaría de Salud
11. Participaciones a cargo de los concesionarios de vías generales de comunicación y de empresas de abastecimiento de energía eléctrica
12. Participaciones señaladas por la Ley Federal de Juegos y Sorteos
13. Regalías provenientes de fondos y explotación minera
14. Aportaciones de contratistas de obras públicas
15. Destinados al Fondo para el Desarrollo Forestal
16. Cuotas Compensatorias
17. Hospitales Militares
18. Participaciones por la explotación de obras del dominio público señaladas por la Ley Federal del Derecho de Autor
19. Provenientes de decomiso y de bienes que pasan a propiedad del Fisco Federal
20. Provenientes del programa de mejoramiento de los medios de informática y de control de las autoridades aduaneras
21. Provenientes de servicios en materia energética

Contribuciones de Mejoras.

1. Por obras públicas de infraestructura hidráulica

Productos

1. De tipo corriente
2. De capital

Accesorios de las contribuciones.

1. Recargos
2. Multas

3. Indemnización de cheques devueltos
4. Gastos de ejecución

Adeudos fiscales de ejercicios anteriores.

Una vez establecidas cuales son las contribuciones que existen en el Estado mexicano, consideramos conveniente realizar unos comentarios e indicaciones en cuanto a cada uno de los puntos citados, para luego entrar ya a uno de los temas torales de la investigación, referente a los Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes nacionales como cuerpos receptores de descargas de aguas residuales.

En esa síntesis, se procede en la investigación en los términos siguientes.

1. Impuestos.

En lo que respecta a los impuestos, estos se definen como la prestación que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas o morales o bien, a cargo de algunos entes jurídicos denominados patrimonios o unidades económicas, destinada a cubrir los gastos públicos, bajo determinados supuestos, llamados tradicionalmente hechos imponibles, contenidos en las correspondientes leyes de la materia.¹⁷¹

El Código Fiscal de la Federación vigente, en su artículo 2º, al referirse a los impuestos, señala lo siguiente:

“Impuestos 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.”

Como se puede advertir, el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación es del todo omiso en dar una definición conceptual de lo que son los impuestos, dado que se limita a conceptuarlo por exclusión, en lugar de dar un concepto que no genere ninguna duda

¹⁷¹ MABARAK Cerecedo Doricela. *Ob. Cit.* Pág. 43

a los causantes, lo que consideramos no respeta los principios constitucionales de legalidad, certeza y seguridad jurídica.

Doricela Mabarak es una crítica de dicha situación, aduciendo que no es posible que en el Estado mexicano para los legisladores los impuestos sean las contribuciones establecidas en ley, que deben pagar los contribuyentes que se encuentren en una situación jurídica de hecho y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, de las contribuciones de mejoras y de los derechos, situación que denota una enorme ligereza para manejar el rubro más importante de las contribuciones.¹⁷²

En la obra “*Derecho Fiscal Aplicado*” se menciona que los impuestos en México se clasifican de la forma siguiente:

- Directos. No son repercutibles y gravan los rendimientos.
- Indirectos. Sí son repercutibles y gravan el consumo.
- Reales. Se ocupan de los bienes o las cosas que grava.
- Personales o subjetivos. Se atiende a las características de las personas.
- Generales. Gravan actividades distintas, pero son de la misma naturaleza.
- Especiales. Gravan determinada actividad.
- Ad-valorem. Consideran el valor del producto.
- Con fines fiscales. Se establecen para obtener ingresos al Estado.
- Con fines extra fiscales. Se establecen no con la intención de generar ingresos, sino con una finalidad del carácter social.
- A la renta. Gravan en atención a la base de las ganancias de los contribuyentes.
- A la producción. Atienden estadísticas de montos de rendimientos materiales.

¹⁷² *Ibidem.* Pág. 45

- Al capital. Son los que inciden sobre una parte proporcional de la riqueza de las personas, como el impuesto predial o el de tenencia de vehículos.
- Al consumo. Gravan o aplican tarifas a diversos productos de consumo de las personas.
- Al movimiento territorial de mercancías. Cuotas por el traslado de diversas mercancías en el país.¹⁷³

2. Contribuciones de Mejoras.

Sobre el tema en comento, el artículo 2, fracción III del Código Fiscal de la Federación refiere lo siguiente:

“Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas”.

Las contribuciones de mejoras se ubican dentro de las contribuciones especiales, que se definen como una prestación establecida en la ley a cargo de los particulares, quienes deben pagar obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra pública de interés general, que los benefició o los beneficia en forma específica.

Como un claro ejemplo de las contribuciones de mejoras, tenemos que éstas se surten cuando el Estado, en uso de sus atribuciones derivadas de la actividad financiera, lleva a cabo la construcción de vialidades, infraestructura, hospitales, parques públicos, puentes, etcétera, y con dichas obras aumenta la plusvalía de las casas habitación que colindan con la obra; en esos casos, dichas personas tienen la obligación de aportar recursos para sufragar un determinado monto relativo a la obra, ya que es evidente que tuvieron un beneficio patrimonial con las adecuaciones u obras que el Estado realizó.

Como características esenciales de las contribuciones de mejoras, tenemos las siguientes:

¹⁷³ MABARAK Cerecedo Doricela. *Ob. Cit.* Pág. 43

- 1.- Son de carácter obligatorio para los particulares;
- 2.- El pago es por ejecución de la obra pública prestada por la administración pública.
- 3.- La contribución únicamente la pagan los sujetos que obtienen un beneficio directo inmediato.

Es importante destacar que ésta contribución se paga por el beneficio obtenido específico que las personas recibieron con motivo directo de la obra, en consecuencia, si no se observa un beneficio tangible o habiendo éste no se relaciona en forma directa con la obra pública, consideramos que no existiría apoyo legal para que la autoridad pretendiera cobrar la citada contribución, aunado a que, tampoco se daría la obligación de las personas de hacer entero alguno a favor del Estado.

Sobre este punto, Hugo Carrasco Iriarte señala lo que a continuación se cita:

“La contribución de mejoras deben utilizarse para que los sujetos beneficiados directamente por una obra pública participen para sufragar parte de su obra, por el beneficio que recibieron, pero nunca se debe pretender el costo de la inversión. Hacerlo sería un error grave de política fiscal, máxime que han existido obras por la introducción del metro y el anillo periférico, con un alto costo económico; además, sería imposible que los gobernados solventaran el costo de esas obras.¹⁷⁴

En relación con la cita, estimamos que lo grave no es la imposibilidad de los ciudadanos de cubrir el costo total de las obras públicas, sino que más bien, resulta impensable que se pretenda que la sociedad cubra el monto total de una obra pública, bajo el pretexto de que se vieron beneficiado con la misma, ya que no hay que olvidar que las contribuciones que pagamos en parte tienen que ser destinadas a la construcción de obra pública.

En nuestra opinión, consideramos que es realmente complicado para la autoridad administrativa el poder determinar ésta contribución, así como también lo sería al tratar de defender su legalidad o constitucionalidad, ya que representaría una labor muy

¹⁷⁴ CARRASCO Iriarte Hugo. *Ob. Cit.* Pág. 145

técnica el poder determinar fehacientemente la existencia de un beneficio particular, directo y objetivo con motivo de la obra.

3. Aportaciones de Seguridad Social.

Las citadas aportaciones las define el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2º, fracción II, de la forma siguiente:

“Aportaciones de seguridad social 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 servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado”.

Fernández Martínez en su obra “*Derecho Fiscal*” considera que dentro de la legislación mexicana se les atribuyó el carácter de créditos fiscales a las aportaciones de seguridad social, tanto en la Ley de Ingresos de la Federación, como en el Código Fiscal de la Federación, únicamente con la finalidad de facilitar su cobro por los organismos descentralizados, creados en esta materia, en virtud de que pueden aplicar el procedimiento administrativo de ejecución, para que cobren en forma oportuna, rápida y fácilmente, las aportaciones no cubiertas por los sujetos obligados dentro de los plazos legales respectivos, en los términos de la ley correspondiente.¹⁷⁵

Por otro lado, dicho autor establece las siguientes características de las aportaciones de seguridad social:

- “1. Son obligatorias, es decir, que la fuente de ellas no está ni en la voluntad unilateral del obligado, ni tampoco que surjan de un acuerdo de voluntades.
2. No se trata de algunas de las figuras tradicionales (impuestos, derechos o contribuciones especiales).
3. Que están establecidas a favor de organismos públicos

¹⁷⁵ FERNANDEZ Martínez. Refugio de Jesús. *Derecho Fiscal*. Mc Graw Hill. México. 1998. Pág. 218

descentralizados, esto es, no estar establecidos a favor de la administración activa del Estado.

4. En el derecho mexicano es indiferente el que esos ingresos estén previstos en el presupuesto o no lo estén. Es cierto que originalmente las parafiscalidades se presentan como fenómenos financieros extra presupuestarios, y que la doctrina señala esta circunstancia como propia de la parafiscalidad, pero en México a partir de 1965, quedaron incorporadas al presupuesto, en el ramo de organismos públicos descentralizados, los ingresos de algunos de estos organismos”.¹⁷⁶

4. Aprovechamientos.

El artículo 3º del Código Fiscal de la Federación vigente, señala lo que se cita:

“**Artículo 3o.-** Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal”.

Actualmente, según la Ley de Ingresos de la Federación, por este concepto el Estado recauda ingresos provenientes de: 1.- Multas; 2.- Recargos; 3.- Indemnizaciones; 4.- Reintegros de sostenimiento de las Escuelas, Servicio de vigilancia forestal e Inspección, vigilancia y verificación de empresas productoras de cerveza; Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre herencias y legado expedidas de acuerdo zonal Federación; 6.- Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre donaciones expedidas de acuerdo con la Federación; 7.- Aportaciones de los Estados Municipios y particulares para el servicio del sistema escolar federalizado; 8.- Cooperación del Departamento del Distrito Federal por servicios públicos locales prestados por la Federación; 9.- Cooperación de los Gobiernos de Estados y Municipios y de particulares para obras de irrigación, agua potable, alcantarillado, electrificación caminos y líneas telegráficas, telefónicas y para otras obras públicas; 10.- 5% de días de cama a cargo de establecimientos particulares para internamiento de enfermos, y otros destinados a la Secretaría de Salubridad y Asistencia; 11.- Participaciones a cargo de los concesionarios de vías generales de comunicación y de empresas de abastecimiento de energía eléctrica; 12.-

¹⁷⁶ FERNANDEZ Martínez Refugio de Jesús. *Ob. Cit.* Pág. 367

Participaciones señaladas por la Ley Federal; 13.- Regalías provenientes de fundos y explotaciones mineras; 14.- Aportaciones de contratistas de obras públicas; 15.- Destinados al fondo forestal. A.- Cuotas de reforestación B.- Multas forestales C.- Aportaciones al Instituto Nacional de Investigaciones Forestales; 16.- Hospitales militares; 17.- Participaciones Por la explotación de obras Del dominio público señaladas por la Ley Federal de Derechos de Autor.

5. Productos.

El último párrafo del artículo 3° del Código Fiscal de la Federación define lo que debemos entender por Productos, en la forma siguiente:

“Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado”.

Según la Ley de Ingresos de la Federación, actualmente por este concepto el Estado recauda ingresos provenientes de: 1.- Derivados de la explotación de bienes del dominio público, A.- Espacio aéreo, B.- Mar territorial, C.- Playas y zonas federales, D.- Corrientes vasos, lagunas y esteros y zonas federales correspondientes, E.- Puertos, bahías, radas y ensenadas, F.- Presas, canales y zanjas para irrigación y navegación, G.- Ferrocarriles de propiedad nacional, H.- Reservas mineras, I.- Teatros, edificios, museos, zonas arqueológicas o históricos y estacionamientos anexos a éstos así como usos de aparatos o instrumentos, J.- Arrendamiento de inmueble, K.- Regalías y otros ingresos similares derivados de bienes de dominio público de la Nación, L.- Reinhumación en los templos o dependencias de los mismos, M.- Uso y explotación de canales radioeléctrico; 2.- Derivados de la explotación de bienes del Gobierno federal, A.- Arrendamiento de tierras y explotación de tierras y aguas, B.- Arrendamiento de locales y construcciones, C.- Bienes vacantes, D.- Bosques, E.- Venta de bienes producidos en establecimientos del Gobierno Federal y prestación de servicios en los mismos establecimientos, F.- Venta de desechos de bienes del Gobierno Federal, G.- Utilidades de organismos descentralizados y de empresas de participación estatal, H.- Aparatos de control de elaboración de alcohol y aguardiente; 3.- Utilidades dividendos e intereses, A.- Utilidades de la Lotería Nacional, B.- Utilidades de Pronósticos Deportivos, C.- Dividendos, D.- Intereses de valores, E.- Intereses sobre créditos concedidos con fondos constituidos en fideicomiso, F.- Intereses a cargo de organismos

descentralizados y empresas de participación estatal, G.- Devolución de intereses sobre bonos emitidos por el Gobierno Federal.

Siguiendo con el tema de los Productos, el maestro Adolfo Arrijo Vizcaino en su obra "*Derecho Fiscal*", sostiene que los Productos no son otra cosa que los ingresos que el Estado obtiene como consecuencia de la explotación de sus bienes y recursos patrimoniales, lo cual va íntimamente ligado al artículo 27 de la Constitución Política, en la parte que señala que la propiedad de las tierras y aguas comprendidas dentro de los límites del territorio nacional corresponde originalmente a la nación.¹⁷⁷

6. Accesorios de las Contribuciones.

Los artículos 2 y 3 del Código Fiscal de la Federación reconocen a los recargos, multas, indemnizaciones y gastos de ejecución, como accesorios de las contribuciones.

Los recargos son aquéllos que se pagan a la hacienda pública por concepto de indemnización por la falta de pago oportuno de las contribuciones, ya sean auto determinadas por el propio contribuyente o derivadas de un crédito fiscal.

En la obra "*Derecho Fiscal Aplicado*" se menciona que 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 le cubra una cantidad adicional por concepto de recargos, mismos que se calculan por cada mes o fracción que transcurra entre la fecha legal de pago y el día en que éste se haga.¹⁷⁸

Las multas son las sanciones que imponen las autoridades a los causantes por el incumplimiento a sus obligaciones fiscales, ya sea por la falta de presentación de declaraciones, por omisión de contribuciones, por actos indebidos, etcétera.

¹⁷⁷ ARRIOJA Vizcaino Adolfo. *Ob. Cit.* Pág. 107

¹⁷⁸ MABARAK Cerecedo Doricela. *Ob. Cit.* Pág. 88

Respecto a la indemnización por cheques devueltos, ésta se da cuando las autoridades fiscales reciben un cheque y éste no es pagado por las instituciones bancarias, lo que da lugar a un cobro al contribuyente.

Y por último tenemos a los gastos de ejecución, que consisten en los cobros a cargo de los contribuyentes en los casos en que las autoridades ejecutoras tienen que emplear el procedimiento administrativo de ejecución, tendiente a hacer efectivo un adeudo de contribuciones. En esos casos, los causantes tienen la obligación de cubrir los gastos administrativos que se generaron derivados del citado procedimiento coactivo.

7. Adeudos de Ejercicios Fiscales Anteriores.

En este rubro entran todos aquellos créditos fiscales o adeudos generados en el pasado por parte de los contribuyentes, puesto que éstos, al ser cobrados, representan ingresos para el Estado. Resulta muy común toparse con este tipo de casos, puesto que en la práctica, normalmente la hacienda pública revisa y fiscaliza ejercicios fiscales anteriores, de modo que es normal que surjan adeudos de dichas revisiones.

E. Elementos de las Contribuciones.

Tomando en consideración el principio de legalidad el cual se encuentra consagrado en la fracción IV, del artículo 31, de la Constitución Federal, al cual ya nos referimos, tenemos que las contribuciones que deben pagar los gobernados para sufragar el gasto público, deben estar establecidas en una ley en sentido formal y material.

Como un reforzamiento a este fundamento tenemos el párrafo segundo del artículo 14 constitucional, que contiene el principio de que nadie puede ser privado de sus propiedades si no es conforme a las leyes expedidas por el Congreso. De ese modo, el principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; esto es, los hechos imponible, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la base de la contribución, por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa.

Lo anterior, en concordancia con lo establecido por el Poder Judicial de la Federación, en los criterios que a continuación se citan, cuyos datos de identificación y localización serán especificados en la parte final de cada uno de los criterios, mismos que refieren lo siguiente:

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN.- El Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que en materia de legalidad tributaria la reserva de ley es de carácter relativo, toda vez que dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal y materialmente legislativa, sino que es suficiente que los elementos esenciales de la contribución se describan en ella, para que puedan ser desarrollados en otros ordenamientos de menor jerarquía, ya que la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales nunca podrán contravenir la norma primaria, además de que tal remisión debe constituir un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria. En congruencia con tal criterio, se concluye que el principio tributario de reserva de ley es de carácter relativo y aplica únicamente tratándose de los elementos cuantitativos del tributo, como son la tasa o la base, porque en muchas ocasiones, para cifrar el hecho imponible es indispensable realizar operaciones o acudir a aspectos técnicos, lo que no sucede en relación con los elementos cualitativos de las contribuciones, como son los sujetos y el objeto, los cuales no pueden ser desarrollados en un reglamento, sino que deben preverse exclusivamente en una ley.

Amparo en revisión 1209/2005. Angélica María Soler Torres y coag. 2 de marzo de 2006. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Gustavo Ruiz Padilla.

Amparo en revisión 1272/2005. Francisco Javier Argüello García y coags. 2 de marzo de 2006. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Gustavo Ruiz Padilla.

Amparo en revisión 1967/2005. Óscar Humberto Lomelín Ibarra y coags. 2 de marzo de 2006. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Gustavo Ruiz Padilla.

El Tribunal Pleno, el dieciocho de abril en curso, aprobó, con el número XLII/2006, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a dieciocho de abril de dos mil seis.

Dicho criterio se encuentra visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXIII, Mayo de 2006, página 15.

“TRÁMITE ADUANERO. EL ARTÍCULO 49, FRACCIÓN VII, INCISO C), DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS QUE PREVÉ EL PAGO POR AQUELLAS OPERACIONES QUE SE EFECTÚEN EN TÉRMINOS DE LA LEY ADUANERA EN QUE SE UTILICE LA PARTE II, DE LOS PEDIMENTOS DE IMPORTACIÓN, EXPORTACIÓN O TRÁNSITO, SIN PRECISAR SU OBJETO, VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE

ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO).- La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido el criterio de que para la satisfacción del principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no sólo debe establecerse el gravamen en la ley, sino que también deben consignarse, de modo expreso, sus elementos esenciales, como son el sujeto, el objeto, la base, la tasa y la época de pago, para evitar que su aplicación quede al arbitrio de las autoridades exactoras, o que se cobren derechos imprevisibles o a título particular, de manera que la autoridad sólo tenga que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida. Asimismo, por lo que se refiere a los derechos por servicios, el Tribunal Pleno en la tesis de jurisprudencia P./J. 41/96, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo IV, julio de 1996, página 17, de rubro: "DERECHOS TRIBUTARIOS POR SERVICIOS. SU EVOLUCIÓN EN LA JURISPRUDENCIA.", sostuvo que son una especie del género contribuciones que tiene su causa en la recepción de lo que propiamente se conoce como una actividad de la administración, individualizada, concreta y determinada, con motivo de la cual se establece una relación singularizada entre la administración y el usuario, que justifica el pago del tributo. En congruencia con lo anterior, puede concluirse que al prever el artículo 49, fracción VII, inciso c), de la Ley Federal de Derechos que se pagará el derecho de trámite aduanero por aquellas operaciones que se efectúen en términos de la Ley Aduanera, en que se utilice la parte II de los pedimentos de importación, exportación o tránsito, viola el mencionado principio constitucional, en virtud de que no se precisa el objeto del derecho, pues de su texto no se desprende cuál pudiera ser la actividad de la administración, individualizada, concreta y determinada, con motivo de la cual se establezca una relación singularizada entre la administración y el usuario que justifique el pago del tributo, máxime que no se señala en qué casos se debe utilizar la parte II del documento, sino que, por el contrario, prevé el pago de un derecho por el mero uso de un documento y no como contraprestación por un servicio que presta el Estado.

Amparo en revisión 1105/99. Baramin, S.A. de C.V. 8 de agosto de 2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Roberto Javier Ortega Pineda.

Dicho criterio se encuentra visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XIV, Diciembre de 2001, página 201.

“IMPUESTO PREDIAL. EL ARTICULO 66, REFORMADO, DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, QUE PREVIENE LA ACTUALIZACION BIENAL DE LOS VALORES CATASTRALES, ES VIOLATORIO DE LOS ARTICULOS 14, 16 Y 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONALES.- La circunstancia de que el artículo 36, fracción I, de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, disponga que la base del impuesto predial lo es el valor catastral del predio y el artículo 66 de ese propio ordenamiento legal establezca que el valor catastral que fija a cada predio la Tesorería del Distrito Federal, conforme a las disposiciones de esa propia ley, se aplicará como base gravable del impuesto predial, en los casos en que así lo dispone el título a que dicho numeral corresponde, lejos de demostrar la constitucionalidad del referido artículo 66, reformado por decreto de 21 de noviembre de 1974, en cuanto dispone que "para la actualización bienal de los valores catastrales de predios ya valuados, que no hayan sufrido modificaciones, no se requerirá valuación de los peritos valuadores de la tesorería, pues bastará aplicar los nuevos valores unitarios que menciona el párrafo anterior", pone de manifiesto que el mismo infringe el principio de legalidad impositiva que consagra el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal. En efecto, el principio de legalidad se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, que dispone que las

contribuciones que deben pagarse para sufragar los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los Municipios, deben estar establecidas por ley en sentido formal y material. Un reforzamiento de este fundamento se encuentra en el párrafo segundo del artículo 14 constitucional, que contiene la garantía de que nadie puede ser privado de sus propiedades si no es conforme a las leyes expedidas por el Congreso. El principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; esto es, los hechos imponible, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la base de la exacción; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. Ahora bien, como el mencionado artículo 36, fracción I, de la Ley de Hacienda en cuestión dispone que la base del impuesto predial lo es el valor catastral del predio y el artículo 66 reformado establece que en tratándose de predios ya valuados que no hayan sufrido modificaciones, no se requerirá valuación de los predios valuadores de la tesorería, sino que bastará aplicar los nuevos valores unitarios de tierra y de construcción que la propia tesorería apruebe para regir en el ejercicio fiscal correspondiente, resulta evidente que se deja en manos de la referida autoridad exactora la facultad de fijar el valor catastral de los predios antes mencionados a su discreción y, en consecuencia, la determinación de la base gravable del propio impuesto predial, elemento esencial de éste. Es decir, si la Tesorería del Distrito Federal tiene la facultad de fijar cada dos años los valores unitarios de tierra y de construcción y éstos son los que deben aplicarse para actualizar los valores catastrales de predios ya valuados, que no hayan sufrido modificaciones, es incontrovertible que bastará con que fije a su arbitrio dichos valores, pues no se señala base alguna para hacerlo, para que también a su arbitrio fije el valor catastral de los inmuebles que se encuentran en esas condiciones y, con ello, la base gravable del tributo, en tanto que, como se acaba de precisar, el citado valor catastral constituye la base gravable del impuesto. Además, por vía de consecuencia, el sistema del artículo 66 deja en manos de la propia autoridad exactora la fijación, en cada caso concreto, de la cuota o tarifa de dicho tributo, también elemento esencial de éste, porque como el artículo 41 de la propia ley de hacienda citada establece una tarifa de tasa progresiva, en relación con el valor catastral que se asigna a cada predio, es inconcuso que si la autoridad exactora desea gravar en mayor cantidad a un predio en particular, bastará con que le señale un valor catastral que corresponda al renglón de la tarifa respectiva para que lo logre. Consecuentemente, como el citado artículo 66, reformado, de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, deja en manos de la autoridad exactora la determinación de la base gravable del impuesto predial y la fijación de la tarifa o cuota de dicho tributo, elementos esenciales del mismo, es evidente que por ese motivo viola lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal y, por ende, la garantía de legalidad que en favor del gobernador tutelan los artículos 14 y 16 constitucionales.

Séptima Época, Primera Parte:

Volúmenes 91-96, página 85. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prender de Vera. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 91-96, página 85. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 85. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Volúmenes 91-96, página 85. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 85. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Nota: En el Informe de 1976, la tesis aparece bajo el rubro "PREDIAL, EL ARTICULO 66 DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, REFORMADO POR DECRETO DE 21 DE NOVIEMBRE DE 1974, ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE CONSAGRA EL ARTÍCULO 31, FRACCION IV, DE LA CONSTITUCION FEDERAL, EN CUANTO AL SISTEMA DE VALUACION DE PREDIOS QUE ESTABLECE PARA LOS EFECTOS DEL IMPUESTO."

Dicho criterio se encuentra visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 91-96, Primera Parte, página 167.

“DERECHOS POR SERVICIOS DE RECOLECCIÓN, TRANSPORTACIÓN, TRATAMIENTO Y DESTINO FINAL DE RESIDUOS SÓLIDOS. EL ARTÍCULO 121 DE LA LEY DE HACIENDA DE LOS MUNICIPIOS DEL ESTADO DE QUINTANA ROO QUE LOS PREVÉ, AL NO FIJAR LA TARIFA APLICABLE, VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.- Para cumplir con el principio de legalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe ser el legislador y no la autoridad administrativa quien establezca los elementos esenciales de las contribuciones, a saber: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, lugar, forma y época de pago. Así, el artículo 121 de la Ley de Hacienda de los Municipios del Estado de Quintana Roo, que prevé los derechos por servicios de recolección, transportación, tratamiento y destino final de residuos sólidos, viola dicho principio, pues de esos elementos el legislador sólo fija: a) El sujeto: personas físicas y morales; b) Objeto: prestación de los indicados servicios; y c) Lugar, forma y época de pago: en la Tesorería Municipal, mensualmente, dentro de los primeros cinco días de cada mes, ya que respecto de la tarifa sólo dispone que los Ayuntamientos propondrán a la Legislatura del Estado, a más tardar en el mes de octubre de cada año, con arreglo a los principios de equidad, proporcionalidad, racionalidad y capacidad contributiva, las cuotas y tarifas aplicables a los señalados derechos, lo cual muestra que no fija la tarifa aplicable, privando a los contribuyentes de certidumbre y seguridad jurídica, pues no se les permite conocer de manera precisa la forma en que deben contribuir al gasto público.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO SÉPTIMO CIRCUITO.

Amparo en revisión 255/2010. Eventos Can, S.A. de C.V. 9 de diciembre de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Manuel Vera Sosa. Secretaria: Sandra Barceló González.

Dicho criterio se encuentra visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXXIII, Mayo de 2011, página 1106.

De los criterios del Poder Judicial de la Federación, entre ellos de la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación, tenemos que son enfáticos en sostener que las legislaciones que en materia tributaria sean expedidas por el Congreso de la Unión, y que pretendan avalar el cobro de contribuciones, deben contener, como requisitos mínimos, los siguientes:

1.- Sujetos activo y pasivo de la relación tributaria.

- 2.- El objeto o hecho generador del tributo.
- 3.- Cuota, base, tasa o tarifa de la contribución.
- 4.- Forma en que debe enterarse la contribución.
- 5.- Época de pago de la misma.
- 6.- En caso de existir, excepciones al pago de la contribución.

Ahora bien, procedemos a continuación a referirnos a los elementos esenciales de las contribuciones, citando los aspectos más relevantes de éstos.

1. Sujetos de las Contribuciones.

Siguiendo las disposiciones legales, así como los comentarios de la doctrina, tenemos que la relación tributaria se compone de dos sujetos, siendo éstos el activo y el pasivo, donde el primero se convierte en el beneficiario o acreedor del tributo y el segundo en el obligado a enterarlo o bien que soporta la carga de contribuir a los gastos públicos.

Como anteriormente lo comentamos, el principal precepto constitucional que sustenta la imposición tributaria lo constituye el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mismo que señala que es obligación de los mexicanos el contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal, estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De aquí podemos apreciar que es en forma general el Estado quien tiene el carácter de sujeto activo de la relación tributaria, ya que por mandato constitucional cuenta con dicha potestad, donde se incluye a la Federación, al Distrito Federal, los estados y municipios. Sin olvidar que, es el Congreso de la Unión quien cuenta con la facultad para imponer las contribuciones que se requieran para satisfacer el presupuesto del Estado.

El maestro Sergio Francisco de la Garza en su obra "*Derecho Financiero Mexicano*", menciona que el poder impositivo que tiene el Estado se traduce en la facultad

por virtud de la cual los entes que lo componen pueden imponer a los particulares la obligación de aportarle una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas.¹⁷⁹

Por otro lado, tal vez en forma excepcional, pero el titular del Poder Ejecutivo Federal también ejerce un poder impositivo en materia tributaria, ya que de conformidad con el artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tiene la facultad para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de importación y exportación previamente expedidas por el Congreso de la Unión, en casos de urgencia y con la finalidad de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o buscando cualquier otro beneficio para la nación.

Respecto a la potestad impositiva en materia tributaria, destaca que dentro de la obra *“Los Impuestos en México”* se hace referencia a que dentro de los gobiernos de los presidentes Pascual Ortiz Rubio y Abelardo L. Rodríguez, por medio de facultades extraordinarias otorgadas por el Congreso, se emitieron las leyes impositivas denominadas: Ley del Impuesto Extraordinario Sobre Ingresos y Ley del Impuesto Sobre Ausentismo.¹⁸⁰

Ya en épocas recientes, específicamente el 15 de Diciembre de 1995, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley del Servicio de Administración Tributaria, mediante la cual se crea dicho órgano desconcentrado con carácter de autoridad fiscal, y al que se le otorga la facultad de administración de las contribuciones, la cual anteriormente correspondía a la Subsecretaría de Ingresos.

Ahora bien, por sujeto pasivo de la relación tributaria se entiende a la persona física o moral que realice las situaciones jurídicas o los hechos generadores de las contribuciones, las cuales deben estar debidamente precisadas en una legislación formal emitida con anterioridad a que ocurrió el hecho generador de los tributos.

Es decir, es un sujeto pasivo del pago de contribuciones, toda aquella persona sea física o moral, que realiza una actividad o un hecho que alguna legislación la contempla

¹⁷⁹ DE LA GARZA Sergio Francisco. *Ob. Cit.* Pág. 207

¹⁸⁰ URESTÍ Robledo Horacio. *Ob. Cit.* Pág. 231

como generadora de impuestos, de modo que, al haber realizado dicha actividad o hecho, tiene la obligación de contribuir al gasto público. Como ejemplos clásicos que demuestran la tipificación de un sujeto pasivo tratándose de contribuciones, tenemos al Impuesto al Valor Agregado, que consiste en una tasa que se aplica a aquellos sujetos que adquieren determinados bienes o servicios. En ese caso, cualquier persona que realice el hecho generador, es decir, que adquiera los productos tasados con dicho impuesto, deberán cubrir la tasa correspondiente, de modo que se convierten en sujetos pasivos del Impuesto al Valor Agregado.

Aunado a lo anterior, cabe destacar que aquí también tiene íntima injerencia el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que dicho numeral el que establece o pone en una posición de sujeto pasivo a los mexicanos, al mencionar que es obligación de éstos el contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal, estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

En esa misma síntesis, la Sala Auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, definió al sujeto pasivo de la relación tributaria dentro del criterio que a continuación se cita:

“IMPUESTO, OBJETO Y SUJETO PASIVO DIRECTO DE LOS. CONCEPTO.- Es bien conocida la doctrina que sustenta el punto de vista de que toda ley impositiva debe contener, entre otros elementos configurativos del impuesto, estos dos: 1) el objeto del impuesto; y 2) el sujeto pasivo directo del impuesto. El objeto del impuesto es el hecho generador o las circunstancias de hecho cuya realización o existencia dan nacimiento a la obligación tributaria, en este caso en favor de la Hacienda Pública Federal. Y el sujeto pasivo directo del impuesto, el obligado a satisfacer el acto soberano y unilateral del legislativo, por virtud del cual se decreta dicho impuesto”.

A grandes rasgos, la Corte definió al sujeto pasivo de la obligación tributaria como el obligado a cumplir el acto soberano del Poder Legislativo, en relación a la creación e implementación de tributos.

Por otro lado, tratándose de la obligación de los extranjeros de pagar contribuciones; dentro del artículo 33 de la Constitución de 1857, se obligaba a los extranjeros a contribuir al gasto público, sin embargo, en la Constitución actual no existe un precepto que textualmente lo disponga. Ante ello, la Suprema Corte de Justicia de la Nación

ha sostenido que el Congreso de la Unión, con apoyo en la facultad concedida por el artículo 73, fracción VII, de la Constitución, puede aprobar las contribuciones que se requieran para satisfacer el gasto público, y en las leyes ordinarias se prevé que los extranjeros están obligados al pago de impuestos en atención al lugar donde se realice el hecho generador o donde se encuentre la fuente de riqueza.¹⁸¹

En este tema, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió un criterio, el cual se encuentra visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 68, Primera Parte, página 26, que resulta ilustrativo de la obligación que tienen las empresas extranjeras de pagar impuestos atendiendo a la fuente de riqueza de donde éstos provengan; así lo determinó el alto tribunal en la tesis que a continuación se cita, cuyo rubro, contenido y datos de identificación son del tenor literal siguiente:

“DIVIDENDOS, IMPUESTO SOBRE. ES EQUITATIVO TRATANDOSE DE EMPRESAS EXTRANJERAS. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, establece que los impuestos deben ser proporcionales y equitativos. El impuesto sobre dividendos es equitativo al señalar que en el caso de sociedades extranjeras que operen en la República Mexicana, deben pagarlo sus agencias o sucursales en México porque como los socios de las empresas extranjeras se encuentran en su país, es evidente que aun cuando perciban utilidades de sus empresas que operan en la República Mexicana, sin embargo, no pagarían el impuesto sobre esa utilidad, si no se estableciera esa prevención; mismo que si pagan los socios de las empresas mexicanas. Establecer lo contrario resultaría lesivo a la equidad, pues se colocaría a las sociedades extranjeras y particularmente a sus socios, en un régimen de privilegios frente a socios de las empresas mexicanas.

Amparo en revisión 1921/50. All América Cables and Radio Inc. 20 de agosto de 1974. Unanimidad de dieciséis votos. Ponente: Ernesto Solís López. Secretario: Raúl Solís Solís”.

En síntesis, tenemos que los sujetos de la relación tributaria se componen por el ente del Estado que tiene la potestad constitucional de ser sujeto activo del cobro de contribuciones, y por otro lado, está la persona física o moral, nacional o extranjera, que lleva a cabo el hecho generador del tributo y por ende se convierte en el sujeto obligado a enterar los impuestos.

¹⁸¹ URESTI Robledo Horacio. *Ob. Cit.* Pág. 81

2. Objeto de las Contribuciones.

Para Hugo Carrasco Iriarte, el objeto de la obligación tributaria consiste en la prestación pecuniaria que el sujeto pasivo debe dar al Estado, y atiende los aspectos siguientes:

- Dar. Se refiere a la parte del patrimonio o ingreso del contribuyente o el porcentaje del precio o el valor de determinados bienes o la cantidad fija, que el sujeto pasivo tiene que enterar a la hacienda pública para pagar una deuda fiscal propia o ajena.
- Hacer. Consiste en cumplir con todos los deberes positivos que se establecen en las leyes fiscales, por ejemplo: presentar declaraciones y avisos y cumplir en forma oportuna con los requerimientos de las autoridades fiscales.
- No hacer. El sujeto pasivo debe omitir realizar las conductas no permitidas por la legislación fiscal, es decir, no llevar a cabo conductas ilícitas, por ejemplo: expedir comprobantes fiscales sin que se cumplan los requisitos exigidos por las leyes.¹⁸²

Como se puede apreciar, el objeto en la relación tributaria toma en consideración los actos u omisiones que realiza el sujeto pasivo de los tributos, que va desde la obligación de aportar parte de su patrimonio a fin de contribuir al gasto público, así como normar su conducta en el sentido cumplir con sus obligaciones fiscales y no emitir actos contrarios a la normatividad fiscal y administrativa.

Dentro de la obra "*Curso de Finanzas y Derecho Tributario*" Manuel de Juano sostiene que por objeto de la obligación fiscal se entiende a la medida de la riqueza que interesa a la obligación, es decir, la que sirve para medir el impuesto o bien la manifestación de riqueza que constituye su materia.¹⁸³

¹⁸² CARRASCO Iriarte Hugo. *Ob. Cit.* Pág. 151

¹⁸³ DE JUANO Manuel. *Ob. Cit.* Pág. 299

Para Ernesto Flores Zavala, el objeto de la relación tributaria es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, tomando en consideración los bienes o la riqueza de los que se obtiene la cantidad necesaria para pagar el tributo.¹⁸⁴

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostuvo en un criterio lo que a continuación se plasma:

“IMPUESTO, OBJETO Y SUJETO PASIVO DIRECTO DE LOS. CONCEPTO.- Es bien conocida la doctrina que sustenta el punto de vista de que toda ley impositiva debe contener, entre otros elementos configurativos del impuesto, estos dos: 1) El objeto del impuesto; y 2) El sujeto pasivo directo del impuesto. El objeto del impuesto es el hecho o las circunstancias de hecho cuya realización o existencia dan nacimiento a la obligación tributaria, en este caso en favor de la hacienda pública federal. Y el sujeto pasivo directo el impuesto, el obligado a satisfacer el acto soberano y unilateral del legislativo, por virtud del cual decreta dicho impuesto.

Informe de 1969, Semanario Judicial de la Federación, 7ª Época, Tomo II, página 97.

3. Base de las Contribuciones.

Como un elemento de gran importancia en la relación tributaria tenemos a la base las contribuciones, que viene a ser la cuantía respecto de la cual se determina la contribución a cargo del sujeto pasivo, como podría ser la utilidad recibida en el ejercicio, los bienes adquiridos, la materia producida, etcétera.

A efecto de poder determinar la base de las contribuciones resulta necesario atender aspectos como el precio, el valor, el peso, el volumen, la longitud o cualquier otra forma de medición, y entre las bases gravables podemos encontrar cuatro tipos, siendo éstos los siguientes:

Base pura.- Es aquella que no admite reducción o disminución alguna.

Base disminuida.- Es la que el legislador permite ciertas reducciones o disminuciones, como gastos médicos y hospitalarios, gastos necesarios para una empresa o establecimiento, etcétera.

¹⁸⁴ FLORES Zavala Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. 13ª Ed. Porrúa. México. 1993. Pág. 110

Base amplia.- Se da cuando el legislador quiere abarcar todos los supuestos posibles que se presenten en una realidad, como podría ser la enajenación, prestación de servicios, consumo, etcétera.

Base restringida.- Es cuando el legislador excluye determinadas actividades, bienes o servicios, por ejemplo: en el impuesto predial a los bienes del dominio público de la Federación.¹⁸⁵

Como un ejemplo muy común tratándose de la base de las contribuciones, tenemos la relativa al impuesto sobre la renta, en donde las autoridades fiscales a fin de determinarla, deben tener en cuenta los ingresos anuales de los contribuyentes, así como también, considerar las deducciones comprobables que tengan los mismos, a fin de poder determinar cuál será la base considerada para el cálculo del impuesto a pagar.

Es decir, a fin de que se pueda determinar la base real de las contribuciones, es necesario atender las reglas especiales que rigen a cada impuesto, para que de ese modo, se puedan emplear los lineamientos que apliquen en particular.

4. Tasa o Tarifa de las Contribuciones.

Iniciamos comentando que la tarifa es una relación que se prevé en las leyes tributarias, donde se establece una relación de bases y tasas que al aplicarlas nos dan el impuesto a pagar; y la tasa es un parámetro, parte alícuota o medida que, una vez aplicada a la base, da el impuesto a pagar, y existen cuatro tipos de éstas, los cuales son:

Tasa fija: No tiene variantes, sino que se trata de una cantidad fija.

Tasa proporcional: No varía la tasa, pero sí la base dado que ésta se hace más grande o pequeña.

Tasa progresiva: En la medida en que varía la tasa, varía la base. Ésta se estima más justa porque atiende la capacidad económica los contribuyentes, lo que no ocurre con la tasa proporcional.

Tasa regresiva: Es aquella en la cual cuanto mayor sea la base, menor será el porcentaje aplicable.¹⁸⁶

¹⁸⁵ CARRASCO Iriarte Hugo. *Ob. Cit.* Pág. 157

¹⁸⁶ CARRASCO Iriarte Hugo. *Ob. Cit.* Pág. 157

Con base en lo expuesto, queda establecido cuales son los principios constitucionales de las contribuciones y los elementos que las integran, para posteriormente, exponer nuestros argumentos en relación a la forma en que los artículos 276, 277-B y 278-A, de la Ley Federal de Derechos, son antinomias de dichos principios constitucionales.

CAPÍTULO IV

Los Derechos por el Uso o Aprovechamiento de Bienes Nacionales como Cuerpos Receptores de Descargas de Aguas Residuales; y su Íntima Relación con la Comisión Nacional del Agua.

A. Preámbulo.

Ahora bien, dentro del capítulo que nos ocupa abordaremos uno de los puntos torales de la investigación, que es donde analizamos en qué consisten los Derechos, mismos que forman parte de las contribuciones que actualmente existen en México, haciendo un énfasis especial en los Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación, para posteriormente desentrañar, a nuestro juicio, porque los artículos 276, 277-B y 278-A, de la Ley Federal de Derechos, son antinomias de principios constitucionales, legislación la cual, es precisamente la que regula la causación de los citados Derechos.

Es aquí donde consideramos oportuno hacer referencia a la Introducción que antecede al texto mismo de la Tesis, en donde resaltamos la importancia y trascendencia de la investigación que se desarrolla, sobre todo por el impacto que tendría en el ámbito empresarial del País. Lo anterior, ya que en la actualidad, los principales grupos multinacionales que tienen presencia en México, tales como Gruma, Cemex, Femsa, Bimbo, entre otros, han tenido criterios opuestos a los de la Comisión Nacional del Agua, respecto de la forma y términos en que deben ser determinados los Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes nacionales como cuerpos receptores de descargas de aguas residuales.

El conflicto legal al que se alude, tienen su origen en el criterio que adopta la Comisión Nacional del Agua, que en nuestra opinión es antinomia de principios constitucionales, relacionado en la forma y términos que determina dichos Derechos, ya que no debemos olvidar que los citados grupos empresariales tienen a lo largo de la República, diversas plantas o centros de producción que utilizan como materia prima de vital importancia el agua, de ahí que la relación con dicha dependencia sea una situación cotidiana.

Por tanto, consideramos que la relación de los grupos empresariales y la Comisión Nacional del Agua, respecto de la determinación de Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes nacionales como cuerpos receptores de descargas de aguas residuales, le otorga una especial importancia a la investigación que se desarrolla, máxime que nuestro criterio se enfoca en demostrar que el criterio y las actuaciones de dicha comisión no se ajustan a los parámetros constitucionales.

Ante ello, nos dimos a la tarea de direccionar la investigación en curso precisamente a obtener la opinión jurídica de miembros de las áreas legales y técnicas de las empresas antes mencionadas, con los resultados que a continuación se mencionan:

B. Entrevista Realizada al Director Jurídico Corporativo del Grupo Empresarial GRUMA, S.A.B. DE C.V., con motivo de la Investigación Académica Relacionada con la Tesis Doctoral que se Realiza.

“Pregunta 1.- En su experiencia en el puesto de Director Jurídico, ¿En alguna o algunas de las Plantas que tienen en el País, y que conforman el grupo empresarial al que pertenece, llevan a cabo descargas de aguas residuales?

Respuesta sugerida.- En relación a las descargas de aguas residuales, te comento que las Plantas que pertenecen a nuestro grupo, cuentan todas ellas con sistemas de tratamiento de aguas residuales, lo que permite que el agua que resulta del proceso de producción se encuentre en óptimas condiciones de calidad para ser utilizada en el riego por aspersión de las áreas verdes de los terrenos de nuestra propiedad. Que es la forma en que utilizamos el agua que resulta de dicho proceso de producción.

Pregunta 2.- Atendiendo a la forma y términos en que se utiliza el agua, ¿Alguna vez han tenido observaciones por parte de la Comisión Nacional del Agua, derivadas de la forma en que utilizan el agua que resulta del proceso de producción?

Respuesta sugerida.- Como se sabe, habitualmente la Comisión Nacional del Agua realiza visitas de inspección a todas las empresas en el País, ya sea para verificar los puntos de extracción de agua o bien lo relacionado con las descargas. En nuestro caso, dicha Comisión ha practicado algunas visitas de inspección a las Plantas, realizando observaciones que normalmente versan en el sentido de que “existe la posibilidad” de que las descargas que realizamos a través del riego por aspersión de las áreas verdes de nuestra propiedad, “pueden” llegar a contaminar el subsuelo.

Pregunta 3.- Entonces, ¿esencialmente las observaciones radican en la “posibilidad” de que las descargas que realizan puedan llegar a contaminar el subsuelo?

Respuesta sugerida.- Como te comenté, las observaciones que realiza la Comisión Nacional del Agua, radican en que a su juicio, las descargas que realizamos a través del riego por aspersión “pueden llegar” a contaminar el subsuelo, de modo que su criterio es que tenemos la obligación de pagar Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes nacionales como cuerpos receptores de descargas.

Pregunta 4.- En ese sentido, ¿podría decirse que por el sólo hecho de regar las áreas verdes de los terrenos propiedad de las Plantas, la Comisión Nacional del Agua, procede a determinar Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes nacionales?

Respuesta sugerida.- Efectivamente, la Comisión Nacional del Agua, tiene el criterio de que debemos pagar Derechos por la forma en que utilizamos el agua tratada que resulta del proceso de producción, la que se utiliza para el riego por aspersión de las áreas verdes que tenemos en los terrenos de nuestra propiedad.

Pregunta 5.- ¿Considera que la Comisión Nacional del Agua, estima como hecho generador del Derecho, la simple posibilidad de que sea contaminado el subsuelo?

Respuesta sugerida.- Si; ya que dicha Comisión considera que la “posibilidad” de que se contamine el subsuelo, genera la causación de Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes nacionales como cuerpos receptores de descargas.

Pregunta 6.- Entonces, ¿Para la Comisión Nacional del Agua, el subsuelo que se encuentra bajo los terrenos, sean éstos privados o no, es considerado como un bien del dominio público de la nación?

Respuesta sugerida.- Efectivamente, ya que tal y como lo comenté, la Comisión tiene el criterio de que por el sólo hecho de regar las áreas verdes de los terrenos propiedad de las Plantas, existe la “posibilidad” de que se pueda contaminar el subsuelo, de ahí que proceda la determinación de Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes nacionales.

Pregunta 7.- Por lo que se aprecia, la Comisión Nacional del Agua, habitualmente considera que las descargas de aguas contaminan el subsuelo, sin embargo, ¿alguna vez ha especificado que debe entenderse por el término “subsuelo”?

Respuesta sugerida.- No. Dentro de las visitas de inspección que ha realizado la Comisión Nacional del Agua, así como en las resoluciones que en su caso emite, nunca ha especificado que debe entenderse por dicho término, ni siquiera señala los elementos que lo componen.¹⁸⁷

¹⁸⁷ VARGAS Guajardo Salvador. Entrevista realizada el 13 de Marzo de 2015.

**C. Entrevista Realizada al Gerente Ambiental del Grupo Empresarial GRUMA,
S.A.B. DE C.V.,
con Motivo de la Investigación Académica Relacionada con la Tesis Doctoral que se
Realiza.**

“Pregunta 1.- En su experiencia en el puesto de Gerente Ambiental, ¿En alguna o algunas de las Plantas que tienen en el País, y que conforman el grupo empresarial al que pertenece, llevan a cabo descargas de aguas residuales?

Respuesta sugerida.- El agua que resulta del proceso de producción de las Plantas, se utiliza en el riego por aspersión de las áreas verdes de los terrenos de nuestra propiedad, destacando que contamos con todo un sistema de tratamiento de aguas residuales.

Pregunta 2.- De acuerdo a la forma en que se utiliza el agua, ¿Han tenido observaciones por parte de la Comisión Nacional del Agua, derivadas de la forma en que utilizan el agua que resulta del proceso de producción?

Respuesta sugerida.- Hemos atendido visitas de la Comisión Nacional del Agua, en las cuales ellos insisten que en la forma en que utilizamos el agua “existe la posibilidad” de que se “pueda” llegar a contaminar el subsuelo.

Pregunta 3.- Entonces, ¿esencialmente las observaciones radican en la “posibilidad” de que las descargas que realizan puedan llegar a contaminar el subsuelo?

Respuesta sugerida.- Sí, las observaciones que realiza la Comisión Nacional del Agua, se apoyan en que las descargas que realizamos a través del riego por aspersión “pueden llegar” a contaminar el subsuelo.

Pregunta 4.- En ese sentido, ¿por el sólo hecho de regar las áreas verdes de los terrenos propiedad de las Plantas, la Comisión Nacional del Agua, procede a determinar Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes nacionales?

Respuesta sugerida.- Sí, ya que dicha Comisión tiene el criterio de que debemos pagar Derechos, ya que consideran que en la forma en que utilizamos el agua tratada que resulta del proceso de producción, se tiene la “posibilidad” de contaminar el subsuelo, siempre y cuando dichas descargas excedan los parámetros permitidos.

Pregunta 5.- ¿Considera que la Comisión Nacional del Agua, estima como hecho generador del Derecho, la simple posibilidad de que sea contaminado el subsuelo?

Respuesta sugerida.- Si; ya que dicha Comisión considera que la “posibilidad” de que se contamine el subsuelo, genera la causación de Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes nacionales como cuerpos receptores de descargas.

Pregunta 6.- Entonces, ¿Para la Comisión Nacional del Agua, el subsuelo que se encuentra en los terrenos, sean éstos privados o no, es considerado como un bien del dominio público de la nación?

Respuesta sugerida.- Sí, ya que la Comisión tiene el criterio de que por el sólo hecho de regar las áreas verdes de los terrenos propiedad de las Plantas, existe la “posibilidad” de que se pueda contaminar el subsuelo, de ahí que proceda la determinación de Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes nacionales.

Pregunta 7.- Por lo que se observa, la Comisión Nacional del Agua, normalmente considera que las descargas de aguas contaminan el subsuelo, sin embargo, ¿alguna vez ha especificado que debe entenderse por el término “subsuelo”?

Respuesta sugerida.- No.”¹⁸⁸

Del resultado de las anteriores entrevistas, donde se obtuvieron opiniones de un experto legal y de un experto en medio ambiente, sobre los Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes nacionales como cuerpos receptores de descargas, se arriba aún más a la conclusión de la repercusión que tiene la investigación que nos ocupa en el ámbito empresarial del País, y como han tenido diferencias con la Comisión Nacional del Agua en relación a la determinación de Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes nacionales como cuerpos receptores de descargas de aguas residuales.

Sin embargo, en nuestra opinión, los criterios que adopta la Comisión Nacional del Agua transgreden los derechos fundamentales de los causantes, como se demostrará más adelante.

D. Derechos

Ahora bien, retomando el fondo de la investigación, procedemos al estudio de los Derechos, mismos que forman parte de las contribuciones que actualmente existen en el País.

El término “Derechos” significa: cantidad que se paga, con arreglo a arancel, por la introducción de una mercancía o por otro hecho consignado por la ley.¹⁸⁹

Ahora bien, tal y como se sostuvo en el capítulo anterior, la Ley de Ingresos de la Federación vigente, contiene las contribuciones federales mediante las cuales se pretende cubrir el gasto público de la Federación, Estados y Municipios, entre las cuales, tenemos a los Derechos:

- a) Por servicios que presta el Estado en funciones de persona de derecho público.

¹⁸⁸ MARTÍNEZ Carlos Nicolás. Entrevista realizada el 17 de Marzo de 2015.

¹⁸⁹ <http://lema.rae.es/drae/srv/>

b) Por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público.

En lo que respecta a la investigación que se desarrolla, sólo nos referiremos a los Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público.

En ese sentido, procedemos a referirnos en forma breve a los Derechos, tocando sus principales generalidades, para posteriormente entrar al estudio de los Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación, como cuerpos receptores de descargas de aguas residuales.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º, fracción IV, señala lo que debe entenderse por los Derechos, los cuales engloba en el marco de las contribuciones, señalando lo siguiente:

“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 presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en 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”.

También se consideran Derechos las contribuciones a cargo de los Organismos Públicos Descentralizados, dado que prestan servicios exclusivos al Estado. Dentro de éstos, Hugo Carrasco Iriarte señala que derivan las cuestiones siguientes:

- Los Derechos son contribuciones.
- Los Derechos deben estar establecidos en la ley.
- Por servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho público deben pagarse Derechos.
- Por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación deben pagarse derechos.¹⁹⁰

¹⁹⁰ CARRASCO Iriarte Hugo. *Ob. Cit.* Pág. 144

Respecto al primer punto, el citado autor sostiene que si bien es cierto el particular es el que provoca la prestación del servicio, el pago de éste es obligatorio. En cuanto al segundo, menciona que el exigir que los Derechos se establezcan en una ley es congruente con lo previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, atendiendo así al principio de legalidad de las contribuciones. En cuanto al tercer punto, cita el autor que es válido hacer dicha manifestación, ya que si se trata de ingresos por funciones del Estado como particular, luego entonces estaríamos ante la generación de Productos. Y en lo que atañe al último punto, menciona que se da cuando se usa o aprovechan bienes nacionales o del dominio público.¹⁹¹

Sin embargo, es importante destacar a manera de antecedentes, que dentro del Código Fiscal de la Federación vigente en 1967, se consideraban “Productos” los ingresos que percibía el Estado por la explotación de sus bienes patrimoniales, tal y como se observa de la transcripción del artículo 4° del referido Código:

“Artículo 4.- Son productos los ingresos que percibe la Federación por actividades que no corresponden al desarrollo de sus funciones propias de derecho público o por la explotación de sus bienes patrimoniales”.

Posteriormente, a partir de la entrada en vigor del Código Fiscal de la Federación de 1982, se introdujo en el artículo 2°, fracción III, lo siguiente:

“Artículo 2°.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social y derechos, los que se definen de la siguiente manera:

...

III.- Derechos son las contribuciones establecidas en ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación.

...”

Como se puede apreciar, a partir del ejercicio fiscal de 1982, se consideran como “Derechos” las contribuciones establecidas en ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación; situación que en la actualidad sigue vigente.

¹⁹¹ *Ídem.*

Es importante destacar, que los Derechos se rigen por reglas y sistemas que son diversos a los de los impuestos, ya que en este caso se trata de contraprestaciones que se pagan al Estado como costo por la prestación de algún servicio, de modo que no pueden someterse a los mismos parámetros que los impuestos.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en criterio sustentado en el año de 1969, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 169-174, Segunda Parte, página 62, sostuvo lo siguiente:

“DERECHOS FISCALES. LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE ESTOS ESTA REGIDA POR UN SISTEMA DISTINTO DEL DE LOS IMPUESTOS.- Las garantías de proporcionalidad y equidad de las cargas fiscales establecidas por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que las leyes tributarias tratan de satisfacer en materia de derechos a través de una escala de mínimos a máximos en función de capital del causante de los derechos correspondientes, traduce un sistema de relación de proporcionalidad y equidad que únicamente es aplicable a los impuestos, pero que en manera alguna puede invocarse o aplicarse cuando se trate de la constitucionalidad de derechos, cuya naturaleza es distinta de la de los impuestos y, por tanto, reclama un concepto adecuado de esa proporcionalidad y equidad. De acuerdo con la doctrina jurídico fiscal y la legislación tributaria, por derechos han de entenderse: "las contraprestaciones que se paguen a la hacienda pública del Estado, como precio de servicios de carácter administrativo prestados por los poderes del mismo o sus dependencias a personas determinadas que los soliciten", de tal manera que para la determinación de las cuotas correspondientes por concepto de derechos ha de tenerse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio que cause los respectivos derechos y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos.”

1a.

Amparo en revisión 1882/81. Peletería La Nacional, S. A. y otros. 3 de marzo de 1983. Unanimidad de 5 votos. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época. Volumen 169-174 Segunda Parte. Pág. 62. Tesis Aislada.

Como se puede advertir de dicho criterio, los Derechos tienen una naturaleza muy diversa al resto de las contribuciones, puesto que estamos ante la presencia de una contraprestación que otorga el Estado bajo el pago de una cuota, o bien, dicha cuota se aplica por el uso o aprovechamiento de bienes nacionales, de modo que debemos entonces analizar el costo que le representa a los órganos del Estado la prestación de dicho servicio, o el beneficio obtenido por el contribuyente, a fin de determinar la cuota a enterar por los causantes.

Sobre este aspecto, Adolfo Arrijoa Vizcaino señala que a diferencia de los impuestos, los Derechos implican necesariamente una contraprestación, lo que se traduce en una relación bilateral con el contribuyente, a cambio de la entrega de la tasa o tarifa respectiva, recibe del Estado un servicio que le beneficia de manera directa.¹⁹²

Por su parte, Emilio Margain Manautou refiere lo siguiente: *“El Estado justifica la imposición del pago de derechos, expresando que constituyen el equivalente o importe de los servicios prestados por él en forma particular y que, dado que el interés público en la prestación de estos servicios no es de la misma intensidad que tratándose de los servicios públicos generales, luego entonces el usuario debe soportar el costo del servicio”*

193

Otro aspecto relevante que encierra el tema de los Derechos, es que su cobro representa un acto de soberanía e imposición por parte del Estado, que ofrece la variante de que su producto está destinado a sufragar el costo de servicios que benefician a los usuarios de manera directa y específica.

Aunado a lo expuesto, es preciso considerar que el destino que el Estado debe dar al rendimiento de los Derechos, debe dirigirse a sufragar el costo que representa al Estado los servicios públicos que presta, ya que dichos servicios benefician directamente a quien los utiliza y no a toda la comunidad, de modo que, dicho costo debe ser sufragado por los usuarios de los servicios que presta el Estado, ya que sería injusto que su costo se sufragara a través del producto de otras contribuciones, ya que como se dijo, no toda la ciudadanía se beneficia con esta clase de servicios.

Es decir, si el Estado pretende cubrir el costo que le representa prestar dichos servicios con las contribuciones en general que enteran los contribuyentes, ello constituiría una transgresión a la naturaleza propia de los Derechos, puesto que estarían destinando los recursos del Estado para satisfacer una necesidad que no es colectiva, sino que beneficia solo a los usuarios de los servicios que presta el gobierno.

¹⁹² ARRIJOA Vizcaino Adolfo. *Ob. Cit.* Pág. 334

¹⁹³ MARGAIN Manautou Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.* 20 Ed. Porrúa. México. 2008. Pág. 144

E. Principios Constitucionales de los Derechos.

Teniendo en consideración su naturaleza jurídica y económica, consideramos que a los Derechos le son aplicables los principios constitucionales que Adolfo Arrijo Vizcaino describe en su obra "*Derecho Fiscal*", en los términos siguientes:

“1. Principio de Generalidad. Conforme a la naturaleza de este principio, podemos afirmar que los Derechos deben ser pagados sin excepción por todas aquellas personas, físicas o morales, que se coloquen en la hipótesis normativa de solicitar del Estado la prestación de un servicio público particular divisible. Es decir, los Derechos no deben ser cobrados a todos los habitantes de un país, pero sí deben hacerse efectivos a todos aquellos que, previa solicitud se beneficien de la actividad estatal a través de la recepción de servicios públicos particulares divisibles.

2. Principio de Obligatoriedad. Como consecuencia natural de lo expresado en el párrafo precedente, tenemos también que señalar que, una vez que el contribuyente ha solicitado de la Administración Pública la prestación de un servicio particular divisible, automáticamente queda obligado a cubrir el importe de los Derechos correspondientes, en los términos y plazos que se fijen en la ley respectiva, ya que, de no hacerlo, el Estado está facultado para iniciar en su contra el correspondiente procedimiento económico coactivo o de ejecución, a fin de recuperar el costo que le significó suministrar un servicio que tan sólo benefició de manera directa y específica al propio contribuyente.

3. Principio de Legalidad. Al ser los derechos una contribución o ingreso tributario del Estado, evidentemente tenemos que reiterar una vez más que, para que los mismos posean validez jurídica, deben encontrarse previa y expresamente establecidos en una ley aplicable al caso de que se trate; ley que, desde luego, debe haber sido expedida después de haberse agotado el proceso legislativo que en materia fiscal establece nuestra Constitución.

4. Principio de Proporcionalidad. En tales condiciones, para cumplir con el principio constitucional de proporcionalidad, lo que interesa en el caso que nos ocupa no es la capacidad económica del usuario, ya que ésta debe suponerse desde el momento en el que voluntariamente solicita que el servicio le sea prestado, sino el costo que para el Estado representó esa prestación.

Por consiguiente debe señalarse que para cumplir con el invocado mandamiento constitucional, el monto de las tarifas o cuotas de los servicios debe fijarse fundamentalmente en proporción al costo del servicio prestado.

5. Principio de Equidad: En lo que a esta cuestión concierne, cabe afirmar que las leyes reguladoras de los Derechos deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los usuarios de los servicios correspondientes.

Esta consideración debe referirse fundamentalmente a las cuotas o tarifas conforme a las cuales los derechos se cobran, a fin de señalar que dichas cuotas o tarifas deben ser iguales para quienes reciban servicios análogos y hagan un uso o aprovechamiento idéntico”.¹⁹⁴

F. Derechos por el Uso o Aprovechamiento de Bienes del Dominio Público de la Nación.

Dentro de la gama de los Derechos que se deben enterar a la Federación existen los denominados Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación, los cuales a su vez, tienen una rama que se encarga de regular los cobros y la calidad de las descargas de aguas residuales en dichos bienes, aspecto el cual es el que abordaremos en el tema que nos ocupa.

El quinto párrafo del artículo 4º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consagra que toda persona tiene derecho a un medio ambiente sano para su desarrollo y bienestar, que el Estado mexicano garantizará el respeto a este derecho y que el daño ambiental generará responsabilidad para quien lo provoque. Ello representa en materia hídrica que el Estado tiene la obligación de garantizar que no haya una afectación al medio ambiente generado por las descargas de aguas y, por ende, a tomar las medidas necesarias para evitar el daño ambiental y asegurar un medio ambiente sano, lo cual evita afectaciones al ciclo natural del agua que pondrían en riesgo a la población y actividad económica en el país.

Por su parte, el texto constitucional en el numeral 27, refiere que la propiedad de las tierras y aguas comprendidas dentro de los límites del territorio nacional corresponde originariamente a la nación. En sintonía con ello, la Ley Federal de Derechos vigente, señala que están obligados a pagar el derecho por uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales, las

¹⁹⁴ ARRIOJA Vizcaino Adolfo. *Ob. Cit.* Pág. 337 a 340

personas físicas o morales que descarguen en forma permanente, intermitente o fortuita aguas residuales en ríos, cuencas, cauces, vasos, aguas marinas y demás depósitos o corrientes de agua, así como los que descarguen aguas residuales en los suelos o las infiltren en terrenos que sean bienes nacionales o que puedan contaminar el subsuelo o los acuíferos.

En esa síntesis, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que tratándose de las contribuciones denominadas “Derechos por la explotación, uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación”, las cuotas correspondientes deben fijarse atendiendo primordialmente a dos parámetros:

1º.- Atendiendo a las unidades de consumo o utilización conforme a la naturaleza de los bienes propiedad del Estado, y

2º.- Atendiendo al beneficio obtenido por el particular.

De ese modo, a juicio de nuestro máximo Tribunal Jurisdiccional, un Derecho por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación que no respete los anteriores parámetros, resulta antinomia del principio constitucional de proporcionalidad tributaria.

Confirma lo anterior la tesis emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXIV, Noviembre de 2006, página 188, que a la letra dice:

“DERECHOS POR USO O APROVECHAMIENTO DE CUERPOS RECEPTORES DE LAS DESCARGAS DE AGUAS RESIDUALES. EL ARTÍCULO 285, FRACCIÓN I, DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.- El citado artículo, al establecer que para los efectos de la determinación presuntiva del derecho por uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales, se calculará considerando indistintamente el volumen de agua residual que aparezca en el permiso de descarga respectivo o, en su defecto, el que corresponda al volumen señalado en el título de asignación, concesión, autorización o permiso para la explotación, el uso o aprovechamiento de aguas nacionales que origina la descarga, viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior, toda vez que tratándose de derechos por uso de bienes del dominio público de la Nación el establecimiento de las cuotas correspondientes debe atender a las unidades de consumo o utilización conforme a la naturaleza de los bienes y al beneficio obtenido. Ello es así, porque la mecánica prevista en el referido artículo 285, fracción I, no atiende a la descarga real de agua ni al beneficio concreto e

individualizado que recibe el gobernado, sino que le impone el pago del derecho sobre un volumen del líquido determinado presuntivamente.”

Amparo directo en revisión 1201/2006. Hidrogenadora Yucateca, S.A. de C.V. 20 de septiembre de 2006. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Andrea Nava Fernández del Campo.

Ahora bien, la finalidad principal del Derecho por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales, es incentivar el cumplimiento de las normas de calidad establecidas en la Ley Federal de Derechos y Normas Oficiales Mexicanas, a fin de evitar que sean contaminados dichos bienes del dominio público.

Consideramos que en la actualidad el Derecho de mérito no ha logrado alcanzar los objetivos de incidir en la reducción de los niveles de contaminación de los cuerpos de agua, toda vez que, dentro del Estado mexicano la tributación parte del principio de buena fe de los contribuyentes y la hacienda pública, donde se sigue el principio de la auto-determinación de contribuciones, de modo que, tratándose de los Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público como cuerpos receptores de descargas de aguas residuales, se parte de una auto-declaración del volumen y la calidad de las descargas que realizan los particulares, y sólo en el caso de que superen los límites máximos permisibles establecidos en la Ley Federal de Derechos, están obligados a pagar el mencionado Derecho, de acuerdo con la clasificación de cuerpos receptores establecida en dicha ley.

Lo anterior, lleva a una falta de control y no garantiza que los usuarios declaren conforme a la realidad sus descargas, ocasionando que al no ser monitoreados de manera estricta por la Comisión Nacional del Agua, descarguen grandes cantidades de contaminantes en los cuerpos receptores.

Bajo dichas circunstancias, es necesario señalar que el monto de las cuotas que los contribuyentes deberán aplicar para determinar la cantidad del Derecho a pagar tenga como finalidad de incentivar al usuario a llevar a cabo programas para el tratamiento de sus descargas de aguas residuales.

En virtud de lo anterior, en aras de asegurar que el monto del Derecho a pagar atienda a los principios de proporcionalidad y equidad tributaria previstas en el artículo 31,

fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, además de estimular fiscalmente a que los contribuyentes realicen el tratamiento de sus aguas residuales previo a descargarlas a los cuerpos receptores propiedad de la Nación, así como a implementar procesos productivos menos contaminantes, es que se propone un régimen que estimule el mejoramiento de la calidad de la descarga.

G. Descargas de Aguas Residuales en Estados Unidos de América.

Dentro de los Estados Unidos de América, la cuestión relacionada con las descargas de aguas residuales es regulada por el Departamento de Pesca y Agricultura.

Según información proporcionada en la página electrónica de dicho departamento, las descargas de aguas residuales y la calidad del agua están controladas tanto por instancias federales como estatales. La Agencia para la Protección Ambiental (EPA) es la principal dependencia que regula la calidad del agua, y es quien se encarga de analizar cualquier actividad que genere una descarga de contaminantes en aguas navegables, incluyendo la construcción y operación de un establecimiento.¹⁹⁵

En esos casos, quien pretenda realizar una descarga deberá disponer de un permiso emitido por el estado, certificando que la descarga cumple con las normas federales especificadas. De acuerdo a la Ley de Agua Limpia, el estado debe dar aviso público cuando se reciban solicitudes de permisos de descargas, y permitir las audiencias cuando sea necesario. La Ley de Agua Limpia del Sistema Nacional para la Eliminación de Descargas Contaminantes (NPDES) autoriza a la Agencia para la Protección al Ambiente a emitir permisos para la descarga de contaminantes en “aguas navegables” de Estados Unidos de Norteamérica. El permiso de NPDES puede ser emitido por el Consejo Estatal de Control de Recursos Hídricos de California, que monitorea y aplica la normatividad de la EPA.¹⁹⁶

¹⁹⁵ http://www.fao.org/fishery/legalframework/nalo_usa/es

¹⁹⁶ http://www.fao.org/fishery/legalframework/nalo_usa/es

H. Los Derechos y su Relación con la Comisión Nacional del Agua.

De conformidad con la Ley de Aguas Nacionales, la Comisión Nacional del Agua es un órgano administrativo desconcentrado de la Secretaría del Medio Ambiente y Recursos Naturales, que se regula conforme a las disposiciones de dicha Ley y sus reglamentos, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y de su Reglamento Interior.

Por decreto Presidencial publicado en el Diario Oficial de la Federación en el año de 1989, se incorporó la Comisión Nacional del Agua a la Secretaría de Agricultura y Recursos Hidráulicos,¹⁹⁷ teniendo ya como su objetivo primordial ser la autoridad en materia hídrica en el país, y siendo el órgano de carácter técnico superior en México, el cual se regula de conformidad con lo previsto en la Ley de Aguas Nacionales.

Con apoyo en la citada legislación, la Comisión Nacional del Agua, tiene la facultad de inspección y verificación de las descargas de aguas residuales y su tratamiento. En forma específica, es importante hacer referencia al artículo 95 de la Ley de Aguas Nacionales, el cual dispone lo siguiente:

“ARTÍCULO 95.- "La Autoridad del Agua" en el ámbito de la competencia federal, **realizará la inspección o fiscalización de las descargas de aguas residuales con el objeto de verificar el cumplimiento de la Ley.** Los resultados de dicha fiscalización o inspección se harán constar en acta circunstanciada, producirán todos los efectos legales y podrán servir de base para que "la Comisión" y las dependencias de la Administración Pública Federal competentes, puedan aplicar las sanciones respectivas previstas en la Ley”.

Como se puede advertir, le corresponde, por disposición legal, a la Comisión Nacional del Agua, el realizar la inspección y fiscalización de las descargas de aguas residuales, con el objeto de verificar el cumplimiento de la Ley; de ese modo, es evidente que

¹⁹⁷ RABASA Emilio. *Agua: Aspectos Constitucionales*. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México. 2008. Pág. 26

los usuarios de descargas tienen a dicha Comisión como el ente encargado de analizar y revisar dicha actividad.

Para cumplir con su propósito esencial, la Comisión Nacional del Agua se divide operativamente en tres grandes áreas: 1. Oficinas Centrales; 2. Organismos de Cuenca y; 3. Direcciones Locales.

Los Organismos de Cuenca son los responsables de administrar y preservar las aguas nacionales en cada una de las trece regiones hidrológico-administrativas en que se ha dividido el país. Las regiones y sus sedes son:

- Península de Baja California (Mexicali, Baja California).
- Noroeste (Hermosillo, Sonora).
- Pacífico Norte (Culiacán, Sinaloa).
- Balsas (Cuernavaca, Morelos).
- Pacífico Sur (Oaxaca, Oaxaca).
- Río Bravo (Monterrey, Nuevo León).
- Cuencas Centrales del Norte (Torreón, Coahuila).
- Lerma Santiago Pacífico (Guadalajara, Jalisco).
- Golfo Norte (Ciudad Victoria, Tamaulipas).
- Golfo Centro (Jalapa, Veracruz).
- Frontera Sur (Tuxtla Gutiérrez, Chiapas).
- Península de Yucatán (Mérida, Yucatán).
- Aguas del Valle de México y Sistema Cutzamala (México, Distrito Federal).

Con base en lo expuesto, tenemos que es la Comisión Nacional del Agua, a través de sus Organismos de Cuenca, quien tiene la atribución de ejercer actos de molestia a cargo de los gobernados en materia de inspección y fiscalización de las descargas de aguas residuales.

Según información derivada de la propia página electrónica de la Comisión Nacional del Agua, a continuación enumero los trámites relacionados con dicho recurso hídrico que pueden ser ventilados ante la citada dependencia:

- Permiso de Descarga de Aguas Residuales
- Certificado de Calidad del Agua
- Concesión de Aprovechamiento de Aguas Superficiales
- Concesión de Aprovechamiento de Aguas Subterráneas
- Concesión para la Extracción de Materiales
- Concesión para la ocupación de terrenos federales cuya administración compete a la Comisión Nacional del Agua
- Modificación Administrativa de concesión de aprovechamiento de aguas nacionales y/o permisos de descarga de aguas residuales
- Certificado de Aprovechamiento de Aguas Salobres
- Modificaciones técnicas de títulos de concesión y/o permisos de descarga de aguas residuales
- Autorización para la Transmisión de Títulos y su Registro
- Aviso para Variar Total o Parcialmente el Uso del Agua
- Aviso para Usar Aguas Residuales por un Tercero distinto al Concesionario
- Aviso de Suspensión de Operación del Sistema de Tratamiento de Aguas Residuales
- Consultas al Registro Público de Derechos de Agua y expedición de certificados, ya sea de existencia o inexistencia
- Aviso para Solicitar la Interrupción de la Caducidad de Derechos de Agua Relativos a los Volúmenes de Agua no Utilizados
- Autorización para cambio de uso de aguas nacionales
- Prórroga de títulos de concesión y/o permisos de descarga
- Aviso de descarga de aguas residuales en localidades que carezcan de sistema de alcantarillado y saneamiento
- Solicitud de Adhesión al Decreto por el que se otorgan facilidades administrativas a los usuarios de aguas nacionales
- Permiso para realizar Obras de Infraestructura Hidráulica

- Solicitud de autorización de métodos de prueba alternos para el cumplimiento de Normas Oficiales Mexicanas
- Reintegración de pagos realizados por concepto del financiamiento otorgado para acciones en el Programa de Desarrollo Parcelario
- Aprobación de organismos de certificación, laboratorios de prueba y unidades de verificación para propósitos de evaluación de la conformidad de las Normas Oficiales Mexicanas en materia de agua
- Solicitud de Ingreso al Programa de Rehabilitación, Modernización, Tecnificación y Equipamiento de Unidades de Riego ¹⁹⁸

Una vez que pudimos observar los trámites o actos que pueden ser ventilados ante la Comisión Nacional del Agua, es preciso señalar que cualquier actuación que tenga el carácter de definitiva en materia administrativa emitida por la citada Comisión, es susceptible de ser recurrida por los contribuyentes a través del juicio contencioso administrativo que conoce el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Lo anterior encuentra apoyo, además de la Ley, en la Tesis que a continuación se cita, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXIII, Febrero de 2006, página 1935, que a la letra dice:

“TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. ES COMPETENTE PARA CONOCER DE LAS RESOLUCIONES DEFINITIVAS QUE LA COMISIÓN NACIONAL DEL AGUA DICTE EN APLICACIÓN DE LA LEY DE AGUAS NACIONALES. El tercer párrafo del artículo 1o. de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo establece que este ordenamiento no será aplicable a las materias de carácter fiscal, responsabilidades de los servidores públicos, justicia agraria y laboral, ni al Ministerio Público en ejercicio de sus funciones constitucionales; asimismo, señala que en relación con las materias de competencia económica, prácticas desleales de comercio internacional y financiera, únicamente les será aplicable el título tercero A de aquel ordenamiento. De acuerdo con lo anterior, al no quedar excluida la materia de aguas nacionales de la aplicación de la ley citada, los afectados por los actos y resoluciones de la Comisión Nacional del Agua en aplicación de la ley relativa, en su oportunidad podrán acudir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, quien resulta competente para conocer de esa materia conforme al artículo 11, fracción XIII, de su ley orgánica, que prevé la procedencia del juicio de nulidad en contra de actos de la administración pública federal que posean la característica de ser resoluciones administrativas que pongan fin a un procedimiento, a una instancia, o bien, que resuelvan un expediente, conforme a lo dispuesto por la ley referida en primer término.

¹⁹⁸ <http://www.conagua.gob.mx/Contenido.aspx?n1=5>

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO QUINTO CIRCUITO.

Amparo directo 576/2005. Ubaldo Nabor Rodríguez Ramonetti. 17 de noviembre de 2005. Unanimidad de votos. Ponente: Inosencio del Prado Morales. Secretario: Juan Manuel Serratos García”.

Con base en lo expuesto, los afectados por los actos y resoluciones de la Comisión Nacional del Agua que tengan el carácter de administrativos o fiscales, podrán acudir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, quien resulta competente para conocer de dichos actos conforme su Ley orgánica, que prevé la procedencia del juicio de nulidad en contra de actos de la administración pública federal que posean la característica de ser resoluciones administrativas que pongan fin a un procedimiento, a una instancia, o bien, que resuelvan un expediente.

En conclusión, las actuaciones que realice la Comisión Nacional del Agua, donde lleve a cabo la determinación de Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes nacionales como cuerpos receptores de descargas de aguas residuales, son susceptibles de ser impugnadas por los gobernados a través del juicio contencioso administrativo.

CAPÍTULO V.

Los artículos 276, 277-B y 278-A, de la Ley Federal de Derechos vigente, son Antinómicos de Normas Constitucionales. Propuestas de Solución.

A. Breve mención de las Antinomias.

Toda vez que la temática que abordamos en la investigación radica en que los artículos 276, 277-B y 278-A, de la Ley Federal de Derechos vigente, son antinómicos de principios constitucionales, es importante mencionar que debemos entender por el término “antinomia”.

Atendiendo al Diccionario de la Real Academia Española, el término Antinomia proviene del latín “antinomia”, y tiene los significados siguientes:

1. Contradicción entre dos preceptos legales.
2. Contradicción entre dos principios racionales.¹⁹⁹

Se puede definir como aquella situación de incompatibilidad, por la cual dos normas chocan mutuamente, al reclamar cada una en exclusividad para sí el ámbito objeto de regulación, de modo que la aplicación de una norma niega la aplicación de la otra y viceversa, o dicho de otras palabras, cuando ambas normas no pueden ser aplicadas a la vez.²⁰⁰

Por su parte, el autor Riccardo Guastini las define “como aquella situación en la que, dos normas conectan a un mismo supuesto de hecho dos consecuencias jurídicas diversas e incompatibles.”²⁰¹

Para Kelsen las antinomias son el conflicto normativo que aparece cuando una norma determina una conducta como debida y otra norma refiere una conducta incompatible

¹⁹⁹ [Lhttp://lema.rae.es/drae/?val=antinomia](http://lema.rae.es/drae/?val=antinomia)

²⁰⁰ LARA Márquez Jaime. *Revista del Instituto Peruano del Derecho Tributario*. Núm. 48. *Las Antinomias en el Derecho: El Caso de las Leyes 29214 y 29215*. Instituto Peruano del Derecho Tributario. Perú. 2009. Pág. 7

²⁰¹ GUASTINI Riccardo. *Estudios Sobre la Interpretación Jurídica*. Porrúa. México. 2000. Pág. 68

con la primera;²⁰² es decir, que se trata de que lo expuesto en una norma es contraria a lo que dispone la otra.

De lo expuesto, queda clarificado que si la postura es sostener que un artículo es antinomia de principios constitucionales, significa que dicho numeral es contrario a lo dispuesto en la Constitución, o dicho en otros términos, que el precepto legal no es compatible con los principios que protege dicha Constitución.

B. Artículos Sujetos a Análisis y su Naturaleza.

Dentro del capítulo que nos ocupa, tenemos la tarea de acreditar que los artículos 276, 277-B y 278-A, de la Ley Federal de Derechos vigente, que regulan la determinación de Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación, contienen diversos aspectos que se apartan de los derechos fundamentales reconocidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, puesto que no respetan los elementos esenciales de las contribuciones.

A fin de arribar a dicha conclusión, es imprescindible remitirnos, de inicio, al contenido de los numerales mencionados, lo que ayudará también a conocer su naturaleza jurídica. En ese sentido, procedemos a la mención de cada uno de los citados numerales por separado.

La Ley Federal de Derechos vigente, en su artículo 276, dispone lo siguiente:

“Artículo 276. Están obligados a pagar el derecho por uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales, las personas físicas o morales que descarguen en forma permanente, intermitente o fortuita aguas residuales en ríos, cuencas, cauces, vasos, aguas marinas y demás depósitos o corrientes de agua, así como los que descarguen aguas residuales en los suelos o las infiltren en terrenos que sean bienes nacionales o que puedan contaminar el subsuelo o los acuíferos, en términos de lo dispuesto en esta Ley”.

²⁰² KELSEN Hans. *Ob. Cit.* Pág. 214

Como se puede advertir, el referido numeral contempla a los sujetos que están obligados a pagar el Derecho por uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales, siendo éstos las personas físicas o morales que descarguen en forma permanente, intermitente o fortuita aguas residuales en ríos, cuencas, cauces, vasos, aguas marinas y demás depósitos o corrientes de agua, así como los que descarguen aguas residuales en los suelos o las infiltren en terrenos que sean bienes nacionales o que puedan contaminar el subsuelo o los acuíferos, en términos de lo dispuesto en esta Ley.

Ahora bien, toca el turno de referirnos al artículo 277-B de la Ley Federal de Derechos vigente, el cual es del tenor literal siguiente:

“Artículo 277-B.- El monto del derecho a pagar se determinará aplicando al volumen descargado durante el trimestre las siguientes cuotas por cada metro cúbico, según corresponda:

I. Por la descarga que realicen las entidades federativas, municipios, organismos paraestatales, paramunicipales y las empresas concesionarias que presten el servicio de alcantarillado en sustitución de las anteriores, atendiendo al tipo de cuerpo receptor aplicarán.

CUERPOS RECEPTORES		
Tipo A	Tipo B	Tipo C
\$1.10	\$1.62	\$2.43

II. Por la descarga que realicen las personas físicas y morales distintas a las señaladas en la fracción I de este artículo, atendiendo al tipo de cuerpo receptor aplicarán.

CUERPOS RECEPTORES		
Tipo A	Tipo B	Tipo C
\$13.60	\$20.00	\$30.00

III. Los contribuyentes a que se refiere la fracción II de este artículo, podrán optar por aplicar las siguientes cuotas a cada metro cúbico descargado atendiendo al tipo de cuerpo receptor en que realicen su descarga y a la actividad que la generó, siempre y cuando presenten previamente la información necesaria para acreditar la cantidad y calidad de sus descargas, que solicite la Comisión Nacional del Agua mediante reglas de carácter general.

Actividad	TIPO DE CUERPO RECEPTOR

	A	B	C
<p>Descargas de comercio y servicios asimilables a las de servicios público urbano</p> <p>Generación, transmisión y distribución de energía eléctrica, suministro de gas por ductos al consumidor final; construcción; confección de alfombras y similares; confección de costales y productos textiles recubiertos de materiales sucedáneos; confección de prendas de vestir; confección de accesorios de vestir y otras prendas de vestir no clasificados en otra parte; impresión e industrias conexas; comercio, productos y servicios; transportes, correos y almacenamientos; transporte por ducto; servicios financieros y de seguros; servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles; servicios profesionales, científicos y técnicos; servicios educativos; servicios de salud y de asistencia social; servicios de esparcimiento culturales y deportivos y otros servicios recreativos; servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas; servicios de reparación y mantenimiento; servicios personales, y servicios de apoyo a los negocios</p>	\$1.73	\$2.55	\$3.82
<p>Descargas preponderantemente biodegradables</p> <p>Cría y explotación de animales, aprovechamiento forestal, pesca y caza; industrias alimentaria, de bebidas y tabaco; industria de la madera; industria del papel, y fabricación de productos de cuero, piel y materiales sucedáneos</p>	\$4.39	\$6.47	\$9.70
<p>Descargas preponderantemente no</p>	\$11.13	\$16.39	\$24.58

biodegradables			
Minería de minerales metálicos, no metálicos y extracción de petróleo y gas; curtido y acabado de cuero y piel; fabricación de productos derivados del petróleo y del carbón; industria química; industria del plástico y del hule; fabricación de productos a base de minerales no metálicos; industrias metálicas básicas; fabricación de productos metálicos; fabricación de maquinaria y equipo; fabricación de equipo de computación, comunicación, medición y de otros equipos, componentes y accesorios electrónicos; fabricación de accesorios, aparatos eléctricos y equipo de generación de energía eléctrica; fabricación de equipo de transporte; fabricación de muebles, colchones y persianas, y otras industrias manufactureras; manejo de desechos y servicios de remediación			

Los contribuyentes cuya actividad que origina la descarga no esté comprendida en la tabla anterior, aplicarán la cuota establecida en este artículo para las descargas preponderantemente no biodegradables.

El monto del derecho a pagar será enterado por el contribuyente en los términos del artículo 283 de esta Ley”.

Como se puede apreciar, el numeral en mención establece las cuotas que serán aplicables para calcular el monto del Derecho a pagar por las descargas de aguas residuales, atendiendo a quien realiza dichas descargas, es decir, si se trata de las entidades federativas, municipios, organismos paraestatales, personas físicas, personas morales, etcétera. De igual forma, del artículo transcrito podemos advertir que se prevén diversas cuotas atendiendo al tipo de cuerpo receptor de las mimas y a la actividad que realiza la persona que las lleva a cabo.

Por último, procedemos a la transcripción del artículo 278-A, de la Ley Federal de Derechos vigente, el cual señala lo siguiente:

“Artículo 278-A.- Los cuerpos de propiedad nacional, receptores de las descargas de aguas residuales, se clasifican como sigue:

CUERPOS RECEPTORES TIPO "A":

Todos los que no se señalan como tipos B o C; así como los suelos y terrenos referidos en el artículo 276 de esta Ley.

Tratándose de las descargas efectuadas desde plataformas marinas o fuentes móviles se aplicarán las cuotas establecidas para los cuerpos receptores tipo A.

CUERPOS RECEPTORES TIPO "B":

Aguascalientes: Río San Pedro en los municipios de Aguascalientes, Rincón de Romos, Jesús María, San Francisco de los Romo, Pabellón de Arteaga, Tepezala y Cosío; Ríos Malpaso, Manzano, La Labor y Calvillo, Arroyos Rincón Verde, Ojocaliente y Cebolletas en el municipio de Calvillo; Río Blanco y Río Prieto en el municipio de San José de Gracia; Río Pabellón en los municipios de Pabellón de Arteaga y Rincón de Romos; Arroyos, El Saucillo, El Túnel y Las Burras en el municipio de Rincón de Romos; Río Santiago y Arroyo Ojo Zarco en el municipio de Pabellón de Arteaga; Río Morcinique en los municipios de Jesús María y Aguascalientes; Arroyos Las Víboras, San Nicolás, La Escondida, Salto de Montoro (Las Venas), La Pileta (Peñuelas), y La Chavena en el municipio de Aguascalientes; Arroyos La Concepción y San José de Guadalupe en el municipio de Jesús María; Arroyo Piedras Negras en el municipio de Asientos; Río Chicalote en los municipios de Asientos, San Francisco de los Romo y Jesús María; Arroyo San Francisco en los municipios de Aguascalientes y El Llano; Río Gil en los municipios de Jesús María y Calvillo.

Baja California: Arroyos Doña Petra, Aguajito, Ensenada, San Carlos, Las Ánimas, El Gallo, Cuatro Milpas, El Sauzal, El Carmen, San Vicente, Salado, San Rafael, San Telmo, Santo Domingo, Las Escopetas, Aguachiquita, Nueva York, San Simón, El Socorro, El Rosario, La Misión y Las Amarillas en el municipio de Ensenada; Arroyos Las Palmas, San Pablo, San José y Cañada Joe Bill y Río Tecate en el municipio de Tecate; Arroyos Las Palmas, Sainz, La Meza, México Lindo, Sánchez Taboada, Lázaro Cárdenas, Camino Verde, Agua Caliente, Matanuco, El Florido, Cerro Colorado, Presidentes, Gato Bronco, Sistema Álamo, Alamar, La Pechuga, Aviación o Pesteje, Aguaje de la Tuna, Cañón del Sol, Matadero, E. Zapata, Sistema Centro, Los Laureles, San Antonio de los Buenos, Río Tijuana en el municipio de Tijuana; Ríos Nuevo, Colorado y Hardy y Arroyo Las Amarillas en el municipio de Mexicali; Arroyos Guagatay y El Descanso en el municipio de Playas de Rosarito; Bahías San Francisquito o Luis Gonzaga, De Los Ángeles, Camalú, Todos Santos, San Quintín y San Felipe Punta Estrella en el municipio

de Ensenada; Costa de Tijuana en el municipio de Tijuana; Bahía de San Felipe-Punta Estrella y Golfo de Santa Clara en el municipio de Mexicali; Costa de Rosarito en el municipio de Playas de Rosarito.

Baja California Sur: Arroyos San José de Gracia, La Purísima, San Isidro, Paso Hondo, Comondú, Santo Domingo y Las Bramonas en el municipio Comondú; Arroyos La Paz, San Bartolo, Los Gatos y San Antonio en el municipio de la Paz; Arroyos Boca de la Sierra, San Bartolo, Agua Caliente, Miraflores, Caduaño y San Jorge en el municipio de Los Cabos; Arroyos San José de Magdalena, Santa Águeda, Las Parras y Liguí en el municipio de Loreto; Bahías Santa María, San Juanico, Las Barrancas, La Poza Grande y Magdalena, Punta Santo Domingo y Puerto San Andresito en el municipio Comondú; Bahías Tortugas, San Cristóbal, Asunción, San Hipólito, Ballenas, Santa Inés, Santa Rosalía, San Bruno, Concepción y Santa Ana, Puerto Escondido, Ensenada La Escondida, Punta Malarrimo y Punta Abreojos en el municipio de Mulegé; Bahías Santa Marina, Las Almejas, La Paz, La Ventana, Los Muertos, Las Palmas y Plutarco Elías Calles, Ensenadas San Juan de La Costa y Las Cruces, Punta Pescadero, Boca El Carrizal y Punta Lobos, en el municipio de la Paz; Bahías Migriño, San Lucas y San José del Cabo, Boce de La Vinorama, Cabos Pulmo, La Ribera y Los Frailes en el municipio de los Cabos; Bahías Loreto, Juncalipito y Liguí, Ensenadas Blanca, Agua Verde y Tembabichi, Puerto Escondido, en el municipio de Loreto.

Campeche: Río Champotón en el municipio de Champotón; Laguna de Silvituc en el municipio de Calakmul; Río Palizada en el municipio de Palizada; Ríos Mamantel y Candelaria en los municipios de El Carmen y Escárcega; Río Chumpán en el municipio de El Carmen; Acuífero de la Península de Yucatán en los nueve municipios del Estado; Zona Costera del Estado de Campeche en los municipios de El Carmen, Tenabo, Hecelchakán, Calkiní, Champotón y Campeche.

Coahuila: Río Bravo en los municipios de Ocampo, Acuña, Jiménez, Piedras Negras, Nava, Guerrero e Hidalgo; Arroyo Las Vacas en el municipio de Acuña; Río San Diego en los municipios de Zaragoza y Jiménez; Río San Rodrigo en los municipios Zaragoza, Jiménez y Piedras Negras; Arroyo el Tornillo en el municipio de Piedras Negras; Río Escondido en los municipios de Zaragoza, Nava y Piedras Negras; Río San Juan de Sabinas en los municipios de Múzquiz y San Juan de Sabinas; Río Álamos en los municipios de Múzquiz y San Juan de Sabinas; Río Sabinas en los municipios de San Juan de Sabinas, Sabinas, Progreso y Juárez; Río Salado de los Nadadores en los municipios de Lamadrid, Sacramento, Nadadores, San Buenaventura, Escobedo, Progreso y Juárez; Río Salado en el municipio de Juárez; Río Monclova en el municipio de Monclova; Río Nazas en los municipios de Torreón, Francisco I. Madero y San Pedro de las Colonias; Río Aguanaval en los municipios de Torreón, Matamoros y Viesca; Tanques Genty y Aguilereño en el municipio de Viesca.

Colima: Arroyos San José y Punta de Agua en el municipio de Manzanillo, Arroyo Zacualpan en el municipio de Comala; Río Colima en los municipios de Cuauhtémoc y Villa de Álvarez.

Chiapas: Río Grijalva y sus afluentes en los municipios de Berriozábal, La Concordia, Tzimol, Venustiano Carranza, Socoltenango, Acala, Totolapa, Chiapilla, Tuxtla Gutiérrez, San Fernando, Chicoasén, Osumacinta, Copainalá, Ocozocoautla de Espinoza y Tecpatán; Ríos Santo Domingo y Grijalva en el municipio de Chiapa de Corzo; Río Sabinal y sus afluentes en el municipio de Tuxtla Gutiérrez; Río Frío en los municipios de San Cristobal de Las Casas, San Lucas y Chiapilla; Río La Venta-Soyatenco en los municipios de Cintalapa, Jiquipilas y Ocozocoautla de Espinoza; Río Santo Domingo en los municipios de Villacorzo, Villaflores, Chiapa de Corzo y Suchiapa; Río Coatán en los municipios de Tapachula y Mazatán; Acuífero Cintalapa en los municipios de Cintalapa y Jiquipilas; Acuífero Tuxtla en los municipios de Tuxtla Gutiérrez, Chiapa de Corzo, Suchiapa, Berriozábal y Acalá; Acuífero Comitán en los municipios de Comitán de Domínguez, Las Margaritas, La Independencia, Altamirano y Teopisca; Acuífero San Cristóbal en los municipios de San Cristóbal de Las Casas e Ixtapa; Acuífero Arriaga-Pijijiapan en los municipios de Arriaga, Tonalá y Pijijiapan; Acuífero Acapetahua en los municipios de Mapastepec, Acapetahua, Villa Comaltitlán, Acacoyagua y Escuintla; Acuífero Soconusco en los municipios de Tapachula, Suchiate, Metapa, Tuxtla Chico, Mazatán, Huixtla y Frontera Hidalgo; Mar Muerto en los municipios de Arriaga y Tonalá.

Chihuahua: Río Conchos en los municipios de Carichi, Nonoava y Bocoyna; Río Casas Grandes en el municipio de Ignacio Zaragoza; Río Santa María en el municipio de Bachíniva; Río Papigochi en el municipio de Temosachi; Río San Pedro en el municipio de Cusihuiriachi; Río Mayo en los municipios de Chinipas y Moris; Río Chinipas en los municipios de Chinipas, Guazapares y Uruachi; Río Urique en los municipios de Batopilas, Guachochi y Urique; Río San Miguel en los municipios de Balleza, Batopilas, Guachochi y Morelos, Ríos Sinaloa, Mohinora y Chinatu en los municipios de Guadalupe y Calvo; Río Septentrión en los municipios de Temorís y Urique; Río Moris en los municipios de Ocampo y Moris; Río Candameño en el municipio de Ocampo; Ríos Balleza, Porvenir y Agujas en el municipio de Balleza; Río Nonoava en el municipio de Nonoava; Río Los Loera en los municipios de Guadalupe y Calvo; Río Oteros en el municipio de Bocoyna; Río Batopilas en los municipios de Batopilas y Guachochi; Río Verde en los municipios de Guerrero y Temosachi; Ríos Aros y Tutuaca en los municipios de Temosachi y Madera.

Distrito Federal: Río Magdalena en la Delegación Magdalena Contreras.

Durango: Río Saucedá en los municipios de Durango y Canatlán; Río Nazas en los municipios de Cuencamé, Indé, El Oro, Rodeo, Nazas, Lerdo y Gómez Palacio; Río Santiago en los municipios de Durango, Canatlán y Santiago Papasquiá; Río Tepehuanes en los municipios de Tepehuanes y Santiago Papasquiá; Río Ramos en los municipios de Santiago Papasquiá, El Oro e Indé; Río Sextín (El Oro) en los municipios de Tepehuanes, Guanaceví, San Bernardo, El Oro e Indé; Río San Juan en los municipios de Pánuco de Coronado, San Juan del Río y Rodeo; Río del Peñón o Covadonga en los municipios de Peñón Blanco y Nazas; Arroyo Cuencamé en el municipio de Cuencamé; Río Tamazula en los municipios de Canelas, Tamazula y Topia; Río San Lorenzo en los municipios de Santiago Papasquiá, Tamazula y Canelas; Río Piaxtla en los municipios de Durango y San Dimas; Río Presidio en los municipios de Durango, Pueblo Nuevo y San Dimas; Ríos El Tunal y Santiago Bayacora en los municipios de Durango y Mezquital; Río Durango en los municipios de Durango y Nombre de Dios; Río Acaponeta en los municipios de Durango y Pueblo Nuevo; Río Humaya en los municipios de Guanaceví, Tepehuanes, Tamazula, Canelas y Topia; Río Florido en los municipios de Hidalgo, Indé, Ocampo y San Bernardo; Arroyo Cerro Gordo en el municipio Hidalgo; Río Mezquital en los municipios de Mezquital y Nombre de Dios, Río Súchil en los municipios de Nombre de Dios, Vicente Guerrero y Súchil; Río Poanas en el municipio de Poanas; Río Baluarte en el municipio de Pueblo Nuevo; Río Verde en el municipio de San Dimas; Río Habitas en los municipios de San Dimas y Tamazula; Río Graseros en los municipios de Súchil, Vicente Guerrero y Nombre de Dios; Arroyos Seco y Acequia Grande en el municipio de Durango; Río Aguanaval en los municipios de Santa Clara, Cuencamé, Poanas, San Juan Guadalupe y Simón Bolívar; Río Los Remedios en los municipios de Otáez y Tamazula; Río San Juan de Camarones en los municipios de Santiago Papasquiá y Canelas, Río San Gregorio en el municipio de Santiago Papasquiá; Río El Presidio en el municipio de Otáez; Arroyo San Juan en el municipio de Durango; Arroyos Pánuco y Las Casas en el municipio de Pánuco de Coronado; Arroyo El Gato en el municipio de Nuevo Ideal; Arroyo Guanaceví en el municipio de Guanaceví; Arroyo San Bernardo en el municipio de San Bernardo; Arroyos Las Pilitas y La Unión en el municipio de Indé; Arroyo Coneto en el municipio de Coneto de Comonfort; Arroyos Santa María y La Parrita en el municipio de El Oro; Arroyo Cuevecillas en el municipio de Canelas; Arroyo San Ignacio en el municipio de Tamazula; Río Topia en los municipios de Canelas y Topia; Arroyo Prieto en los municipios de Canatlán y Nuevo Ideal; Río Santa Clara (Río Santiago) en el municipio de Santa Clara; Río La Villa (Nombre de Dios) y Arroyo La Ciénega en el municipio de Nombre de Dios; Arroyo El Álamo en el municipio de Peñón Blanco; Arroyos La Rosilla y Quebrada El Salto en el municipio de Pueblo Nuevo; Arroyo El Mimbres en el municipio de Canatlán.

Estado de México: Río Amanalco en el municipio de Amanalco.

Guanajuato: Río Lerma en los municipios de Acámbaro, Salvatierra, Jaral del Progreso, Salamanca, Valle de Santiago, Pueblo Nuevo, Abasolo, Huanímaro y Pénjamo; Arroyos La Patiña, El Calvillo y Los Castillos en el municipio de León; Arroyos Santa Ana y Llano Largo en el municipio de Guanajuato.

Guerrero: Río La Cofradía en el municipio de La Unión de Isidoro Montes de Oca; Río La Unión y sus afluentes directos: Ríos San Cristóbal y Las Juntas en los municipios de la Unión de Isidoro Montes de Oca y Coahuayutla de José María Izazaga; Río Pantla en el municipio de Teniente José Azueta; Río Ixtapa en los municipios de José Ma. Izazaga y La Unión; Río San Jeronimito en los municipios de Teniente José Azueta y Petatlán; Ríos Petatlán y Coyuquilla en el municipio de Petatlán; Ríos San Luis y Tecpan en el municipio de Tecpan de Galeana; Río Tecpan y su afluente directo el Río Chiquito en los municipios de Tecpan de Galeana y Atoyac de Álvarez; Río Atoyac en los municipios de Atoyac de Álvarez y Benito Juárez; Río Piloncillo afluente del Río Atoyac en el municipio de Atoyac de Álvarez; Río Coyuca y su afluente directo el Río La Hamaca o Aguas Blancas en el municipio de Coyuca de Benítez; Río la Sabana, Arroyos El Camarón, Aguas Blancas, Garita, Costa Azul, Deportivo e Icacos en el municipio de Acapulco de Juárez; Río Papagayo en los municipios de Acapulco de Juárez, San Marcos, Juan R. Escudero y Chilpancingo de los Bravo y sus afluentes: Río Omitlán en los municipios de Juan R. Escudero y Tecoanapa; Río San Miguel en el municipio de Chilpancingo de Los Bravo; Río La Unión en los municipios de Quechultenango, Tlacoapa, Tecoanapa y Acatepec; Río Azul en el municipio de Quechultenango; Río Huacapa en los municipios de Chilpancingo de Los Bravo, Quechultenango y Mochitlán; Ríos Cortés y La Estancia en el municipio de San Marcos; Río Nexpa los municipios de Cruz Grande y Ayutla de Los Libres y sus afluentes directos: Ríos Sauces, Tecoanapa y Tlatenango en los municipios de Tecoanapa y Ayutla de los Libres, Río Ayutla en los municipios de Tecoanapa, Acatepec y Ayutla de los Libres; Río Copala en los municipios de Copala y Cuauhtepic y sus afluentes directos: Río Cuauhtepic en el municipio de Cuauhtepic, Río Concordia en los municipios de Cuauhtepic, San Luis Acatlán y Ayutla de Los Libres, Río Yautepec en los municipios de Cuauhtepic y San Luis Acatlán; Río Marquelia en los municipios de Cuajinicuilapa, Azoyú y San Luis Acatlán y sus afluentes: Río Juchitán en el municipio de Azoyú y Río Chiquito en el municipio de San Luis Acatlán; Río Quetzala en los municipios de Cuajinicuilapa, Ometepec, Igualapa y Metlatonoc y sus afluentes directos: Río Cortijos en el municipio de Cuajinicuilapa, Río Santa Catarina en los municipios de Cuajinicuilapa, Ometepec, Xochistlahuaca y Tlacoachistlahuaca; Río Balsas en los municipios de Copalillo, Mártir de Cuilapa, Eduardo Neri, Cuetzalapa del Progreso, Tepecuacuilco, Apaxtla, San Miguel Totolapan, Arcelia, Tlapehuala, Pungarabato, Coyuca de Catalán, Zirándaro, Coahuayutla y La Unión de Isidoro Montes de Oca y sus afluentes directos: Río Tlapaneco en los municipios de Tlapa de Comonfort, Xalpatláhuac, Alpoyecá,

Huamuxtitlán, Xochihuehuetlán, Olinalá y Copalillo, Río Mitlancingo en los municipios de Atlistac, Olinalá, Ahuacuotzingo y Copalillo, Río Amacuzac en los municipios de Atenango del Río y Copalillo, Río Tlapehualapa o Atzacualoya en los municipios de Zitlala y Copalillo, Río Apango en los municipios de Mártir de Cuilapa y Tixtla de Guerrero; Río Tepecuacuilco en los municipios de Tepecuacuilco de Trujano y Eduardo Neri; Río Cañón del Zopilote en el municipio de Eduardo Neri y su afluente directo el Río Huacapa en los municipios de Eduardo Neri y Leonardo Bravo, Río Cocula o Iguala en los municipios de Cocula, Eduardo Neri e Iguala de La Independencia, y sus afluentes directos Río Ahuehupán en los municipios de Iguala de La Independencia y Teloloapan, Río los Sabinos en los municipios de Cocula, Teloloapan, Iguala de La Independencia e Ixcateopan de Cuauhtémoc; Río Cuetzala en el municipio de Cuetzala del Progreso; Río Coatepec en el municipio de Gral. Heliodoro Castillo; Río Oxtotitlán en los municipios de Teloloapan y Apaxtla; Río Ototlán o Truchas o Tetela en los municipios de Gral. Heliodoro Castillo y San Miguel Totolapan, y su afluente directo el Río Yextla en el municipio de Gral. Heliodoro Castillo; Río Pesoapa en los municipios de Teloloapan, Apaxtla y Arcelia; Río Poliutla o San Pedro o Palos Altos en los municipios de Tlapehuala, Tlalchapa, Arcelia y Gral. Canuto A. Neri, y sus afluentes el Río Santo Niño y Río Arcelia en el municipio de Arcelia; Río Tlalchapa en el municipio de Tlalchapa; Río Ajuchitlán en el municipio de Ajuchitlán del Progreso y sus afluentes: Río Minero en el municipio de San Miguel Totolapan y Río La Esperanza en el municipio de Ajuchitlán del Progreso; Río Amuco o Tamacua o El Coyol en los municipios de Ajuchitlán del Progreso y Coyuca de Catalán y sus afluentes directos: Río Cuirio o Hacienda de Dolores y Río Tarétaro o Las Trojas en el municipio de Coyuca de Catalán; Río Cutzamala en los municipios de Cutzamala de Pinzón y Pungarabato, y sus afluentes: Río Ixtapan y Palmar Grande en el municipio de Cutzamala de Pinzón; Río del Oro o Frío en los municipios de Coyuca de Catalán y Zirándaro, y sus afluentes directos: Río San José y Arroyo El Chivo en el municipio de Zirándaro; Ríos Santa Rita y San Antonio en el municipio de Coahuayutla; Bahías de Zihuatanejo e Ixtapa en el municipio de Teniente José Azueta; Bahía de Puerto Marqués y Bahía de Acapulco en el municipio de Acapulco de Juárez.

Hidalgo: Río Calabozo en el municipio de Huautla; Río Atlapexco en el municipio de Atlapexco; Río Candelaria en el municipio de Tlanchinol; Ríos Candelaria, Chinguiñoso, Malila, Tahuizán y Tecoloco en el municipio de Huejutla de Reyes; Río Claro en los municipios de Juárez, Hidalgo, Molango y Chapulhuacán.

Jalisco: Río Ayuquila o Armería en los municipios de Tolimán, Tuxcacuesco y Zapotitlán; Río Manantlán o San José en el municipio de Autlán; Río Chico o Mezquitic o Bolaños en los municipios de Mezquitic, Villa Guerrero y Bolaños; Río Santiago en los municipios de Ocotlán, Poncitlán, Zapotlán del Rey y Chapala; Canal de Atequiza en los municipios de Chapala, Iztlahuacán de los Membrillos,

Poncitlán, Tlajomulco de Zúñiga y Tlaquepaque; Río San Pedro o Verde en los municipios de Teocaltiche, Villa Hidalgo, Jalostotitlán, Mexxicacán, Villa Obregón, Valle de Guadalupe, Yahualica, Cuquío, Tepatitlán de Morelos, Acatic, Zapotlanejo e Ixtlahuacán del Río; Arroyo Cuixtla en el municipio de San Martín de Bolaños y San Cristóbal de la Barranca; Río Lerma en los municipios de Degollado, Ayotlán, Jamay y La Barca; Ríos Tomatlán y María García en el municipio de Tomatlán; Arroyos Las Amapas y El Nogalito y Ríos Cuale y Mismaloya en el municipio de Puerto Vallarta; Arroyo Chamela y Ríos Cuitzmala y Purificación en el municipio de La Huerta; Río Tecolote o Carmesí en el municipio de Casimiro Castillo; Río Zula o Los Sabinos en los municipios de Tototlán y Ocotlán; Arroyo San Marcos en el municipio de Chapala; Río La Pasión en el municipio de Tizapán El Alto; Río Calderón en los municipios de Tepatitlán y Acatic; Río El Valle en el municipio del Valle de Guadalupe; Río El Jihuite en el municipio de Tepatitlán de Morelos; Río Bramador en los municipios de Tomatlán y Talpa de Allende; Río San Juan de los Lagos en el municipio de San Juan de los Lagos.

Michoacán: Ríos Chilchota y Duero en el municipio de Chilchota; Río Cupatitzio en los municipios de Uruapan y Gabriel Zamora; Río Zitácuaro aguas arriba de La Presa del Bosque en el municipio de Zitácuaro; Río Balsas en los municipios de Arteaga y Lázaro Cárdenas; Río Lerma en los municipios de José Sixto Verduzco, Angamacutiro, Penjamillo, Numarán, La Piedad, Yurécuaro, Tanhuato, Vista Hermosa y Briseñas; Ríos Tirio y Tiripetío en el municipio de Morelia.

Morelos: Río Tembembe en el municipio de Miacatlán (hasta la derivadora Perritos); Río Apatlaco en su parte alta en los municipios de Huitzilac, Cuernavaca y Temixco; Arroyos Chalchihuapan, Zompantle, Ahutlán, Atzingo, El Tecolote, El Mango y El Túnel en el municipio de Cuernavaca; Arroyo Chapultepec en los municipios de Cuernavaca y Temixco; Arroyos Los Arquillos, Pilcaya y El Limón en el municipio de Temixco.

Nayarit: Río Acaponeta en los municipios de Huajicori, Acaponeta y Tecuala; Río San Pedro en los municipios de El Nayar, Huajicori, Ruiz, Rosamorada, Tuxpan y Santiago Ixcuintla; Río Santiago en los municipios de La Yesca, Ixtlán del Río, Jala, Santa María del Oro, El Nayar, Tepic, Santiago Ixcuintla y San Blas; Río Mololoa en los municipios de Santa María del Oro, Xalisco y Tepic; Río Cañas en los municipios de Huajicori y Acaponeta; Bahía de Matanchén en el municipio de San Blas; Ensenada del Toro en el municipio de Compostela.

Nuevo León: Río San Juan en los municipios de Santiago, Cadereyta Jiménez, General Terán, China, General Bravo, Los Ramones, Doctor Coss, Los Aldamas; Río Pilon en los municipios de Galeana, Rayones, Montemorelos; Río Santa Catarina en los municipios de Santiago, Santa Catarina, San Pedro Garza García, Monterrey, Guadalupe,

Juárez, Cadereyta Jiménez; Río La Silla en los municipios de Monterrey, Guadalupe; Ríos Blanquillo y Ramos, Arroyo Mireles en el municipio de Allende; Arroyo La Chueca en el municipio de Santiago; Arroyo Mohinos en el municipio de China; Río Pablillo en los municipios de Galeana, Iturbide y Linares; Río Camacho o Hualahuisés en los municipios de Hualahuisés y Linares; Canal Sotolar en el municipio de Linares; Ríos Salado y Bravo en el municipio de Anáhuac; Río Blanco en los municipios de General Zaragoza y Aramberri.

Oaxaca: Río Manialtepec en los municipios de San Pedro Tututepec y Santo Reyes Nopala; Río Mixteco en el municipio de Huajuapán de León; Río Tehuantepec en los municipios de Santo Domingo Tehuantepec y San Blas Atempa; Acuífero Valles Centrales en la Región Valles Centrales del Estado; Bahías de Huatulco en el municipio de Santa María Huatulco; Bahía de Salina Cruz y Golfo de Tehuantepec en el municipio de Salina Cruz; Bahía La Ventosa en el municipio de Salina Cruz, Océano Pacífico en las costas de Puerto Escondido en el municipio de San Pedro Mixtepec.

Puebla: Río Pantepec en los municipios de Pantepec y Metlaltoyuca; Río Acalmán en los municipios de Naupan, Tlacuilotepec, Tlaxco, Honey, Pahuatlán y Jalpan; Río San Marcos en los municipios de Naupan, Tlacuilotepec, Xicotepec, y Jalpan; Río Necaxa en los municipios de Nuevo Necaxa, Tlaola, Zihuateutla y Jopala, Río Amixtlán en los municipios de Zihuateutla, Xicotepec, Jalpan y Venustiano Carranza; Río Cozapa en los municipios de Tlaola, Tlapacoya y Jopala; Río Agrio en los municipios de Zacatlán y Chignahuapan; Río Ajajalpan en los municipios de Chignahuapan, Zacatlán, Tepetzintla, Ahuacatlán, Chiconcuautla, Tlapacoya, San Felipe Tepatlán, Hermenegildo Galeana y Jopala; Río Zempoala en los municipios de Tetela de Ocampo, San Esteban Cuautempan, Huitzilán, Zapotitlán de Méndez, Zoquiapan, Atlequizayan, Caxhuacan, Huehuetla, Tuzamapan de Galeana y Tenampulco; Río Apulco en los municipios de Ixtacamaxtlán, Santiago Zautla, Xochiapulco, Zacapoaxtla, Nauzontla, Xochitlán de Vicente Suárez, Cuetzalán del Progreso, Yaonahuac, Ayotoxco de Guerrero y Tenampulco; Río María de la Torre en los municipios de Teziutlán, Xiutetelco, Hueytamalco y Acateno; Río Tilapa en los municipios de Chichiquila y Quimixtlán; Río Huizilapan en los municipios de Tlachícuca, Chichotla y Quimixtlán; Río Atoyac en los municipios de Tlahuapan, San Miguel Xoxtla, San Juan Cuautlancingo y Puebla y sus afluentes directos: Arroyo Tlapalac en San Miguel Xoxtla; Barranca Guadalupe, Barranca del Conde, Barranca San Jerónimo en el municipio de Puebla; Arroyo Rabanillo en los municipios de San Pedro Cholula y Puebla; Arroyo Zapatero en los municipios de San Andrés Cholula y Puebla; Río San Francisco, Arroyo Maravillas y Barranca Xaltonac en el municipio de Puebla; Río Alseca en el municipio de Puebla y sus afluentes directos: Barranca San Sebastián, Barranca Manzanilla, Barranca San Antonio en el municipio de Puebla y Barranca San Diego

en los municipios de Amozoc y Puebla; Río Nexapa en los municipios de San Nicolás de los Ranchos y Nealtican; Río Axamilpa en los municipios de Ixcaquixtla y Tepexi de Rodríguez; Río Atoyac (cuenca baja) en los municipios de Tzicatlacoyan, Atoyatempan, Huatlatlahuaca, Coatzingo, Ahuatlán, Cuayuca de Andrade, Tehuiztingo, Chiautla de Tapia y Santa María Cohetzala.

Querétaro: Río Jalpan en los municipios de Jalpan de Serra, Pinal de Amoles y Arroyo Seco; Río Extoraz, en los municipios de Tolimán, Peñamiller, Pinal de Amoles y Jalpan de Serra; Río Tolimán en los municipios de Colón y Tolimán; Arroyo Arenal en el municipio de Querétaro; Río Huimilpan en los municipios de Huimilpan, Querétaro y Corregidora; Río Santa María en los municipios de Arroyo Seco y Jalpan de Serra; Río Querétaro en los municipios de Querétaro y El Marqués.

Quintana Roo: Arroyos Huay Pix y Milagros, Lagunas Milagros, Guerrero y Bacalar, Bahía de Chetumal y Río Hondo o Azul o Santa María en el municipio Othón P. Blanco; Arroyos "Canal Nizuc" y "Canal Playa Linda" en el municipio de Benito Juárez.

San Luis Potosí: Río Verde en los municipios de Armadillo de Los Infante, San Nicolás Tolentino, Villa Juárez, Cerritos, Guadalcázar, Rioverde, Rayón, Cárdenas, Santa Catarina, Ciudad Fernández, San Ciro de Acosta, Lagunillas, Tamasopo, Villa de Zaragoza, Santa María del Río, Alaquines y Ciudad del Maíz; Ríos Gallinas y Tamasopo en los municipios de Cárdenas, Rayón, Tamasopo, Ciudad Valles y Aquismón; Río Valles en los municipios de El Naranjo, Ciudad Valles, Ciudad del Maíz y Tamuín; Río Tampaón en los municipios de Tamasopo, Aquismón, Ciudad Valles y Tamuín; Río Coy en los municipios de Aquismón, Tancanhuitz de Santos, Tanlajás y Ciudad Valles; Río Amajac en el municipio de Tamazunchale; Río Moctezuma en los municipios de Tamazunchale, Axtla de Terrazas, Coxcatlán, Tampamolón de Corona, San Vicente Tancuayalab, Tamuín, Tanquián de Escobedo, Huehuetlán, Tancanhuitz de Santos, San Martín Chalchicuautla, Xilitla y Tanlajás; Río Choy en el municipio de Tamuín; Río Santa María en los municipios de Tierra Nueva, Santa María del Río, Villa de Reyes, Lagunillas, Aquismón, Santa Catarina, Zaragoza, Río Verde y San Ciro de Acosta.

Sinaloa: Río Fuerte en los municipios El Fuerte y Ahome; Ríos Culiacán, San Lorenzo y Tamazula en el municipio de Culiacán; Río Humaya en los municipios Badiraguato y Culiacán; Río Cañas en el municipio de Escuinapa; Río Sinaloa en los municipios de Sinaloa y Guasave; Río Baluarte en el municipio de Rosario; Río Piaxtla en el municipio San Ignacio; Río Elota en el municipio de Elota; Bahía de Mazatlán y Río Presidio en el municipio de Mazatlán.

Sonora: Río Colorado en el municipio de San Luis Río Colorado; Río Sonoyta en el municipio General Plutarco Elías Calles; Río Altar en

los municipios de Sáric, Nogales, Tubutama, Atil, Oquitoa y Altar; Río Magdalena y sus afluentes, Arroyos Cocóspera, Coyotillo, Bambuto y Los Alisos, en los municipios de Imuris, Benjamín Hill, Nogales, Santa Cruz, Trincheras, Magdalena y Santa Ana; Río Asunción y sus afluentes Arroyos Seco, El Sasabe y El Plomo en el municipio de Caborca; Río Sonora y sus afluentes Río San Miguel de Horcasitas, Río Zanjón y Río Bacanuchi en los municipios de Aconchi, Arizpe, Bacoachi, Banamichi, Baviácora, Benjamín Hill, Cananea, Carbo, Cucurpe, Hermosillo, Opodepe, Rayón, San Felipe de Jesús, San Miguel de Horcasitas y Ures; Río Matape y sus afluentes en los municipios de La Colorada, Empalme, Guaymas, Mazatán y Villa Pesqueira; Río Yaqui y sus afluentes: Ríos Bavispe, Aros, Nacori, Sahuaripa, Agua Prieta, Fronteras, Negro, Chico, Bacanora, Moctezuma y Suaqui y sus Arroyos más importantes en los municipios de Agua Prieta, Arivechi, Bacadehuachi, Bacanora, Bacerac, Bacum Bavispe, Cajeme, La Colorada, Cumpas, Divisaderos, Fronteras, Granados, Guaymas, Huachineras, Huasabas, Moctezuma, Naco, Nacozari de García, Nacori Chico, Onavas, Quiriego, Rosario, Sahuaripa, San Ignacio Río Muerto, San Javier, San Pedro de la Cueva, Soyopa, Suaqui Grande, Tepache, Villa Hidalgo, Villa Pesqueira y Yécora; Río Mayo y sus afluentes Arroyos Los Cedros y Quiriego en los municipios de Álamos, Navojoa, Etchojoa Huatabampo, Navojoa, Quiriego y Rosario; Arroyo Cocoraque en los municipios de Benito Juárez y Quiriego; Río San Pedro en los municipios de Cananea, Naco y Santa Cruz; Río Santa Cruz en los municipios de Nogales y Santa Cruz; Drenes Agrícolas, Dren T-O, Yavaros, Moroncárit, Las Ánimas, Dren K y Dren L en los municipios de Etchojoa, Huatabampo y Navojoa; Drenes Agrícolas del Valle del Yaqui en los municipios de Bacum, Benito Juárez, Cajeme, Etchojoa, Guaymas y San Ignacio Río Muerto; Canales de Riego, Canal Principal Alto en los municipios de Benito Juárez, Cajeme y Navojoa; Canal Principal Bajo en los municipios de Benito Juárez y Cajeme; Canal Principal Bajo en los municipios de Benito Juárez y Cajeme; Canal Principal Margen Izquierda en los municipios de Etchojoa, Huatabampo y Navojoa; Zona Costera en el tramo comprendido desde el Golfo de Santa Clara hasta la Bahía San Jorge en los municipios de San Luis Río Colorado y Puerto Peñasco: Bahías Kino, Kumkaak y San Agustín en el municipio de Hermosillo; Bahía de Lobos en el municipio de San Ignacio Río Muerto; Bahías de Guaymas, San Carlos y Guásimas en el municipio de Guaymas; Bahía de Empalme en el municipio de Empalme; Bahías Santa Bárbara, Huatabampito y Yavaros en el municipio de Huatabampo.

Tabasco: Ríos Carrizal y Grijalva en el municipio del Centro; Río Puxcatán en los municipios de Macuspana y Tacotalpa; Río Tacotalpa en el municipio de Tacotalpa; Río Teapa de La Sierra en el municipio de Teapa.

Tamaulipas: Río Barberena en los municipios de Aldama y Altamira; Dren San Mamerto en los municipios de Jiménez y Abasolo, Río Bravo

en los municipios de Nuevo Laredo, Guerrero, Camargo, Mier, Miguel Alemán, Gustavo Díaz Ordaz, Reynosa, Río Bravo y Matamoros; Canal Soliseño en el municipio de Matamoros; Río Conchos en los municipios de Burgos, San Fernando y Méndez; Arroyo Burgos en el municipio de Burgos; Río Pilon en los municipios de Mainero, Villagrán, Hidalgo, San Carlos y Padilla; Río Purificación en los municipios de Güémez e Hidalgo; Río San Marcos en los municipios de Victoria y Güémez; Río Soto La Marina en el municipio de Soto La Marina; Río Tigre en los municipios de Aldama y Altamira; Río Guayalejo en los municipios de Jaumave, Llera, El Mante, Xicoténcatl y González; Río Sabinas en los municipios de Jaumave, Llera y Xicoténcatl; Río Frío en los municipios de Gómez Farías y El Mante; Río Mante, Arroyo Las Cazuelas, Dren Oriente y Canal Principal K-O en el municipio de El Mante; Río Tamesí en los municipios de González, Altamira y Tampico; Arroyo El Coyote en el municipio de Nuevo Laredo; Río San Juan y Dren Puertecitos en el municipio de Camargo; Dren Rancherías en los municipios Miguel Alemán y Camargo; Dren Huizache en los municipios de Camargo y Díaz Ordaz; Drenes El Anhelito y La Rosita, Ramal II del Dren Río Bravo, Desalinador Ramal 5.67 Izquierdo en el municipio de Reynosa; Dren El Morillo en los municipios de Río Bravo y Reynosa; Drenes Río Bravo, E-123, E-119 y Emisor Marginal en el municipio de Río Bravo; Drenes SR-14+400, 1+343, Valle Hermoso, Guadalupe, Agrícola 522, Anáhuac, Principal y Colector en el municipio de Valle Hermoso; Drenes Emisor Marginal, Principal, E-30, E-32 Izquierdo, Agrícola 2-26920, Agrícola E-25, Las Vacas y 20 de Noviembre en el municipio de Matamoros; Dren Las Blancas en los municipios de Matamoros y Valle Hermoso; Canales Lateral 25+600 y Principal Margen Derecha, Drenes Ebanito, Ramal IV y Contadero en el municipio de Abasolo; Ríos Blanco y Carrizal en el municipio de Aldama; Río Barberena en los municipios de Aldama y Altamira; Dren San Mamerto en los municipios de Jiménez y Abasolo; Arroyo El Olmo y Bordo El Saladito en el municipio de Victoria; Canal Sublateral 6+425, Canal Lateral 12+790 y Dren I en el municipio de Xicoténcatl; Arroyo Santa Bárbara en el municipio de Ocampo; Arroyo El Cojo en el municipio de González; Canal Guillermo Rodhe en los municipios de Camargo, Díaz Ordaz, Reynosa y Río Bravo; Canal Anzaldúas en los municipios de Reynosa, Río Bravo y Valle Hermoso; Canal Principal en el municipio de Abasolo; Acuífero Zona Norte en los municipios de Camargo, Reynosa, Río Bravo y Valle Hermoso; Acuífero Méndez en los municipios de Méndez, San Fernando y Burgos; Acuífero Hidalgo-Villagrán en los municipios de Hidalgo, Villagrán y Mainero; Acuífero de San Carlos-Jiménez en los municipios de San Carlos y Jiménez; Acuífero Victoria-Güémez en los municipios de Victoria y Güémez; Acuífero Palmillas-Jaumave en los municipios de Palmillas y Jaumave; Acuífero Tula-Bustamante en los municipios de Tula y Bustamante; Acuífero Llera-Xicoténcatl en los municipios de Llera y Xicoténcatl; Acuífero Ocampo-Antiguo Morelos en los municipios de Ocampo, Antiguo Morelos y Nuevo Morelos; Zona costera en los municipios de Matamoros, Altamira, Ciudad Madero, Tampico, San Fernando, Soto

La Marina y Aldama; Marismas en el municipio de Altamira; Marismas de Tierra Negra en el municipio de Ciudad Madero; Río Álamo en el municipio de Mier; Arroyo El Coronel en el municipio de Guerrero; Arroyo El Buey en el municipio de Miguel Alemán y Arroyo San Juan en el municipio de Hidalgo.

Veracruz: Río Pánuco y afluentes directos en los municipios de Pánuco y Pueblo Viejo; Río Tempoal y afluentes directos en los municipios de Platón Sánchez, Tempoal, El Higo y Tantoyuca; Río Chicayán y afluentes directos en el municipio de Pánuco; Río Calabozo y afluentes directos en los municipios de Tantoyuca y Chicotepec; Río Túxpam y afluentes directos en los municipios de Tuxpan y Temapache; Río Vinazco y afluentes directos en los municipios de Huayacocotla, Texcatepec, Tlachichilco, Ixhuatlán y Chicotepec; Río Cazonas y afluentes directos en los municipios de Cazonas de Herrera, Poza Rica de Hidalgo y Coatzintla; Río Tecolutla y afluentes directos en los municipios de Tecolutla, Gutiérrez Zamora y Papantla; Río Nautla (Río Bobos) y afluentes directos en los municipios de Nautla y Martínez de la Torre; Río Misantla y afluentes directos en el municipio de Misantla; Río San Juan y afluentes directos en los municipios de Villa Azueta, Tlacotalpan, San Juan Evangelista, Hueyapan de Ocampo, Juan Rodríguez Clara, Isla, San Andrés Tuxtla y Santiago Tuxtla; Río Jamapa y afluentes directos en los municipios de Calchahualco, Alpatláhuac, Huatusco, Ixhuatlán del Café, Tepatlaxco, Zentla, Adalberto Tejeda, Soledad de Doblado, Manlio Fabio Altamirano, Jamapa, Medellín y Boca del Río; Río Coatzacoalcos y afluentes directos excepto el Arroyo Teapa en los municipios de Olutla, Ixhuatlán del Sureste, Coatzacoalcos, Jesús Carranza, Hidalgotitlán, Texistepec, Nanchital de Lázaro Cárdenas del Río y Minatitlán; Río Huazuntlán y afluentes directos en los municipios de Soteapan, Mecayapan, Pajapan y Chinameca; Río Tonalá y afluentes directos en los municipios de Las Choapas y Agua Dulce; Río Usapanapa y afluentes directos en los municipios de Las Choapas, Minatitlán, Moluacán e Ixhuatlán del Sureste; Río Colipa y afluentes directos en los municipios de Vega de Alatorre, Colipa y Yecuatla; Río Pantepec y afluentes directos en el municipio de Temapache; Ríos Tomata e Itzapa en el municipio de Tlapacoyan; Río Atoyac y afluentes directos en el municipio de Paso del Macho; Río Moctezuma y afluentes directos en el municipio de El Higo; Río Huazuntlán y afluentes directos en los municipios de Coatzacoalcos y Minatitlán; Río Huitzilapan y afluentes directos en el municipio de Ixhuacán de Los Reyes; Ríos Ahuacatlán, Huehueyapan y Cinco Palos en el municipio de Coatepec; Río Suchiapa en el municipio de Coatepec; Ríos Ocotla, Tezizapa y Yurivia en el municipio de Mecayapán; Ríos Socoyolapa y Pixquiac y afluentes directos en el municipio de Tlanelhuayocan; Río La Antigua y afluentes directos en los municipios de Xalapa, Coatepec, Jalcomulco, Tlaltetela, Totutla, Emiliano Zapata, Apazapan, Paso de Ovejas y La Antigua; Río Actopan en los municipios de Actopan y Úrsulo Galván; Ríos Sedeño y Sordo y afluentes directos en los municipios de Banderilla y Xalapa;

Río Paso de La Milpa y afluentes directos en los municipios de Emiliano Zapata y Actopan; Río Los Pescados y afluentes directos en los municipios de Ixhuacán de Los Reyes, Teocelo, Cosautlán, Coatepec, Tuzamapán, Jalcomulco, Apazapán, Emiliano Zapata, Puente Nacional y La Antigua; Río Juchique en el municipio de Juchique de Ferrer; Playa Norte y Barra de Túxpam y Tecolutla en el municipio de Tecolutla; Playa las Gaviotas en el municipio de Coatzacoalcos; Playa Mocambo en el municipio de Boca del Río; Playas Villa del Mar y Norte en el municipio de Veracruz.

Yucatán: Acuífero en los municipios de Baca, Bokobá, Calotmul, Cansahcab, Cantamayec, Celestún, Cenotillo, Chacsinkin, Chankom, Chapab, Chicxulub Pueblo, Chikindzonot, Chocholá, Chumayel, Cuncunul, Cuzamá, Dzan, Dzemul, Dzilam de Bravo, Dzitás, Dzoncauich, Huhí, Ixil, Káua, Kinchil, Kopomá, Mama, Maní, Mayapán, Mocochoá, Muxupip, Opichén, Quintana Roo, Río Lagartos, Sacalum, Samahil, San Felipe, Sanahcat, Santa Elena, Sinanché, Sucilá, Sudzal, Suma, Tahdziú, Tahmek, Teabo, Tekal de Venegas, Tekantó, Tekom, Telchac Pueblo, Telchac Puerto, Tepakán, Tetiz, Teya, Tixcacalcupul, Tixméhuac, Tunkás, Uayma, Xocchel, Yaxkukul y Yobain.

Zacatecas: Río Tenayuca en los municipios de Nochistlán y Apulco tramo aguas abajo Presa López Portillo hasta los límites del Estado de Jalisco; Río San Antonio en el municipio de Chalchihuites, en el tramo población de Gualterio hasta su confluencia con el Río San José; Arroyo de Enmedio en el municipio General Enrique Estrada; Río San Pedro en los municipios de Genaro Codina y Ciudad Cuauhtémoc dentro del tramo cabecera municipal de Genaro Codina hasta antes de la Presa San Pedro Piedra Gorda; Acuíferos Sabinas e Hidalgo en los municipios de Chalchihuites y Sombrerete; Acuífero Corrales en los municipios de Chalchihuites, Jiménez del Teúl, Sombrerete y Valparaíso; Acuífero Valparaíso en los municipios de Monte Escobedo, Susticacán y Valparaíso; Acuífero Jerez en los municipios de Jerez, Tepetongo, Susticacán y Fresnillo; Acuífero Tlaltenango-Tepechitlán en los municipios de Momax, Atolinga, Tlaltenango de Sánchez Román, Tepechitlán, General Joaquín Amaro, Teúl de González Ortega y Benito Juárez; Acuífero García de la Cadena en los municipios de Trinidad García de la Cadena, Teúl de González Ortega y Benito Juárez; Acuífero Nochistlán en los municipios de Nochistlán de Mejía y Apulco; Acuífero Jalpa-Juchipila en los municipios de Villanueva, Tabasco, Huanusco, Jalpa, Apozol, Juchipila, Moyahua de Estrada, General Joaquín Amaro, Tlaltenango de Sánchez Román, Tepechitlán, Teúl de González Ortega, Mezquitil del Oro y Nochistlán de Mejía; Acuífero Benito Juárez en los municipios de Zacatecas, Genaro Codina y Villanueva; Acuífero Villanueva en los municipios de Genaro Codina, Villanueva, Jerez y Tepetongo; Acuífero Ojocaliente en los municipios de Cuauhtémoc, Genaro Codina, Luis Moya, Ojocaliente y Guadalupe; Acuífero Villa García en los municipios de Villa García y Loreto; Acuífero de Aguanaval en los

municipios de Fresnillo, Sain Alto y Cañitas de Felipe Pescador; Acuífero Ábrego en los municipios de Sombrerete, Sain Alto y Fresnillo; Acuífero Sain Alto en los municipios de Sain Alto y Sombrerete; Acuífero de El Palmar en los municipios de General Francisco R. Murguía, Miguel Auza, Juan Aldama, Río Grande, Sombrerete y Sain Alto; Acuífero Cedros en los municipios de Melchor Ocampo y Mazapil; Acuífero El Salvador en los municipios de El Salvador y Concepción del Oro; Acuífero Guadalupe en el municipio de Mazapil; Acuífero Garzón en el municipio de Concepción del Oro; Acuífero Camacho Chaires en los municipios de Mazapil y General Francisco R. Murguía; Acuífero El Cardito en los municipios de Mazapil y Villa de Cos; Acuífero Guadalupe de las Corrientes en los municipios de Mazapil, Villa de Cos, General Francisco R. Murguía, Cañitas de Felipe Pescador y Fresnillo; Acuífero Puerto Madero en el municipio de Villa de Cos; Acuífero Calera en los municipios de Fresnillo, Calera, General Enrique Estrada, Morelos, Pánuco y Zacatecas; Acuífero Chupaderos en los municipios de Villa de Cos, Pánuco, Fresnillo, Vetagrande y Guadalupe; Acuífero Guadalupe-Bañuelos en el municipio de Guadalupe; Acuífero La Blanca en los municipios de General Pánfilo Natera, Ojocaliente y Villa González Ortega; Acuífero Loreto en los municipios de Loreto, Ojocaliente, Noria de Ángeles y Villa González Ortega; Acuífero Villa Hidalgo en los municipios de Noria de Ángeles, Loreto, Pinos, Villa González Ortega y Villa Hidalgo; Acuífero Pinos en el municipio de Pinos; Acuífero Espíritu Santo, en los municipios de Villa Hidalgo y Pinos; Acuíferos Saldaña y Pino Suárez en el municipio de Pinos.

Todos los Estuarios y Humedales Naturales, y todos los Embalses Naturales o Artificiales, a excepción de los que se clasifican como tipo C.

CUERPOS RECEPTORES TIPO "C"

Aguascalientes: Presa Plutarco Elías Calles en el municipio de San José de Gracia; Presa Abelardo L. Rodríguez en el municipio de Jesús María; Presa Pabellón en el municipio de Rincón de Romos.

Baja California: Presa Emilio López Zamora en el municipio de Ensenada; Presa El Carrizo en el municipio de Tecate; Presa Abelardo L. Rodríguez en el municipio de Tijuana; Acuíferos Río Guadalupe, La Misión, Ensenada, San Quintín y Maneadero; Acuífero Tijuana; Acuíferos Río Colorado y San Felipe en el municipio de Mexicali.

Baja California Sur: Acuíferos Punta Eugenia, Vizcaíno, San Ignacio, Mulegé-B Concepción, San Marcos-Palo Verde, San Bruno, San Lucas y L. Virg-S., Rosas-S-Águeda en el municipio de Mulegé; Acuíferos La Purísima, Mezquital Seco y Santo Domingo en el Municipio de Comondú; Acuífero Santa Rita, Las Pocitas-San Hilario, el Conejo-Los Viejos, Melitón Albañez, Cañada Honda, El Carrizal, Los Planes, Valle La Paz, El Coyote, Todos Santos, Pescadero y

Plutarco Elías Calles en el municipio de La Paz; Acuíferos Migriño, Cabo San Lucas, Cabo Pulmo, San José del Cabo, Santiago y San Bartolo, en el municipio de Los Cabos; Acuífero A.V., Bonfil-Tepentú en los municipios de La Paz y Loreto; Acuíferos Loreto-Puerto Escondido, San Juan Bautista Londo Rosarito en el municipio de Loreto.

Campeche: Laguna de Términos y Sistema Lagunar Adyacente en los municipios de El Carmen y Palizada.

Coahuila: Presa la Amistad en el municipio de Acuña y Presa Venustiano Carranza en los municipios de Progreso y Juárez.

Chihuahua: Presas Chihuahua y El Rejón en el municipio de Chihuahua y Presa Parral en el municipio de Hidalgo del Parral.

Durango: Presa Lázaro Cárdenas en el municipio de Indé; Presa La Rosilla en el municipio de Pueblo Nuevo; Presa La Vieja en el municipio Guadalupe Victoria; Presa Francisco Zarco en los municipios de Cuencamé, Nazas y Lerdo; Presa San Jacobo en el municipio de Cuencamé.

Estado de México: Presa Salazar en los municipios de Lerma y Ocoyoacac; Presa Villa Victoria en el municipio de Villa Victoria; Presas Valle de Bravo y Colorines en el municipio de Valle de Bravo; Presa Santo Tomás en el municipio de Santo Tomás; Presa Madín en los municipios de Naucalpan de Juárez, Jilotzingo y Cuautitlán-Izcalli; Presa Chilesdo en el municipio de Donato Guerra; Presa Tilostoc en el municipio de Valle de Bravo; Presa Tecuán en el municipio de Amatepec.

Guanajuato: Presa El Palote en el municipio de León; Presas La Esperanza y La Soledad en el municipio de Guanajuato.

Guerrero: Presa Vicente Guerrero en el municipio de Arcelia; Presa Valerio Trujano en el municipio de Tepecuacuilco de Trujano; Laguna de Tuxpan en el municipio de Iguala de La Independencia; Presa Jaltipan en el municipio de Tixtla.

Hidalgo: Presa Jaramillo y Bordo la Estanzuela en el municipio de Pachuca de Soto.

Jalisco: Lago Chapala en los municipios de Jamay, Ocotlán, Poncitlán, Chapala, Jocotepec, Tuxcueca y Tizapán El Alto; Presa La Joya en el municipio de Zapotlanejo; Presa El Salto en el municipio de Valle de Guadalupe; Presa Calderón en el municipio de Acatic; Presa La Red en el municipio de Tepatlán; Presa El Jihuite en el municipio de Tepatlán de Morelos; Presa Alcalá en el municipio de San Juan de los Lagos; Presa Cajón de Peña en el municipio de Tomatlán.

Michoacán: Lago de Chapala en los municipios de Venustiano Carranza y Cojumatlán de Régules; Presa José María Morelos (La Villita) en el municipio de Lázaro Cárdenas; Presas Cointzio y La Mintzita en el municipio de Morelia; Presa del Bosque en el municipio de Zitácuaro; Presa Barraje de Ibarra en el municipio de Briseñas; Presa El Rosario en el municipio de Angamacutiro; Presas Pucuat, Sabaneta y Agostitlán (Mata de Pinos) en el municipio de Hidalgo; Presa Tuxpan en el municipio de Tuxpan; Lago de Camécuaro, en el municipio de Tangancícuaro; Lago de Cuitzeo en los municipios de Cuitzeo, Huandacareo, Chucándiro, Copándaro, Tarímbaro, Álvaro Obregón, Queréndaro, Zinapécuaro y Santa Ana Maya; Lago de Pátzcuaro en los municipios de Pátzcuaro, Quiroga, Erongarícuaro y Tzintzúntzan; Laguna de Zacapu en el Municipio de Zacapu; Lago Zirahuén en el municipio de Salvador Escalante; Río Balsas en los municipios de Huetamo y San Lucas; Ríos El Marquez y Tepalcatepec en el municipio de Mujica; Río Zicuirán aguas abajo de la Presa Zicuirán en el municipio de La Huacana.

Morelos: Laguna de Tequesquitengo en los municipios de Puente de Ixtla y Jojutla; Laguna de Zempoala en el municipio de Huitzilac.

Nuevo León: Presa el Cuchillo-Solidaridad en el municipio de China; Presa Rodrigo Gómez "La Boca", en el municipio de Santiago; Presa José López Portillo "Cerro Prieto" en el municipio de Linares; Laguna Salinillas en el municipio de Anáhuac.

Querétaro: Presa Jalpan en el municipio de Jalpan de Serra; Presa La Ceja en el municipio de Huimilpan.

Oaxaca: Río Papaloapan tramo Tuxtepec-Veracruz en los municipios de San Juan Bautista Tuxtepec y San Miguel Soyaltepec.

Quintana Roo: Sistema Lagunar Nichupté o Bojórquez o Río Inglés o del Amor o Nizuc en el municipio de Benito Juárez.

San Luis Potosí: Presas Gonzalo N. Santos, El Potosino y San José en el municipio de San Luis Potosí.

Sinaloa: Presa Eustaquio Buelna en los municipios de Mocorito y Salvador Alvarado; Presa Lic. Adolfo López Mateos en el municipio de Badiraguato; Presa Sanalona en el municipio de Culiacán; Presa Lic. José López Portillo en el municipio de Cosalá; Presa Agustina Ramírez en el municipio de Escuinapa; Acuífero Río Fuerte en los municipios de Ahome y El Fuerte; Acuífero Río Sinaloa en los municipios de Sinaloa y Guasave; Acuífero Mocorito en los municipios de Mocorito, Salvador Alvarado y Angostura; Acuífero Río Culiacán en los municipios de Culiacán y Navolato; Acuífero Río San Lorenzo en el municipio de Culiacán; Acuífero Río Elota en el municipio de Elota; Acuífero Río Piaxtla en el municipio de San Ignacio; Acuífero Río Quelite en el municipio de Mazatlán; Acuífero

Río Presidio en los municipios de Mazatlán y Concordia; Acuífero Río Baluarte en el municipio de Rosario; Acuíferos del Valle de Escuinapa, Barra de Teacapan y Río Cañas en el municipio de Escuinapa.

Sonora: Presa Álvaro Obregón en el municipio de Cajeme; Presa Abelardo L. Rodríguez en el municipio de Hermosillo; Presa Lázaro Cárdenas en el municipio de Villa Hidalgo.

Tamaulipas: Presa Falcón en el municipio de Guerrero; Laguna La Nacha en el municipio de San Fernando; Presa Vicente Guerrero en los municipios de Güémez, Padilla y Casas; Lagunas de Champayán y La Puerta en el municipio de Altamira; Laguna del Chairel en el municipio de Tampico; Presa La Patria es Primero en los municipios de Casas y Abasolo; Presa República Española en el municipio de Aldama.

Veracruz: Laguna de la Costa en el municipio de Pánuco; Manantial Ojo de Agua en los municipios de Orizaba e Ixtaczoquitlán; Manantiales La Cañada y Rancho Nuevo en el municipio de Alto Lucero; Manantiales El Pocito, Rincón de las Águilas y Arroyo Escondido en el municipio de Banderilla; Manantiales Los Amelitos, Cerro de Nacimiento y La Poza en el municipio de Altotonga; Manantial Matacatzintla en el municipio de Catemaco; Manantial El Rincón de Chapultepec en el municipio de Coacoatzintla; Manantiales Ojo de Agua, Las Lajas y Los Bonilla en el municipio de Coatepec; Manantial Dos Cruces en el municipio de Comapa; Manantial Las Tortugas en el municipio de Cuitláhuac; Manantial El Chorro en el municipio de Chicontepec; Manantiales El Resumidero, El Chico, de Vaquerías, El Castillo y La Represa en el municipio de Emiliano Zapata; Manantiales Axol, Coxolo y Tepetzingo en el municipio de Huatusco; Manantiales Pozo de Piedra y El Lindero en el municipio de Huayacocotla; Manantiales El Naranjo, Arroyo El Rincón, Arroyo El Pozo y Tezacobalt en el municipio de Ixhuacán de los Reyes; Manantiales Dos Arroyos y Los Berros en el municipio de Ixtaczoquitlán; Manantiales Tlacuilalostoc, Nixcamalonía y Arroyo Tlacuilalostoc en el municipio de Jalacingo; Manantial Corazón Poniente en el municipio de Jilotepec; Manantial Chichahuaxtla en el municipio de Maltrata; Manantial El Coralillo en el municipio de Miahuatlán; Manantiales Las Lajas y La Lima en el municipio de Misantla; Manantial Las Matillas en el municipio de Naolinco; Manantial Piedra Gacha en el municipio de Nogales; Manantial Cofre de Perote en el municipio de Perote; Manantial el Infiernillo en el municipio de Puente Nacional; Manantiales Talixco, El Salto y Piletas en el municipio de Rafael Lucio; Manantiales 1o. de Mayo, Nacimiento de Otapan, Avescoma, Tular I, Tular II, Tres Chorritos y El Caracol en el municipio de San Andrés Tuxtla; Manantiales El Chorro de Tío Jaime y El Balcón en el municipio de Teocelo; Manantiales Río de Culebras y Dos Pocitos en el municipio de Tonayan; Manantial La Represa en el municipio de Villa Aldama; Manantial El Castillo en el municipio de Xalapa; Manantiales Pozo

Santo y Mata de Agua en el municipio de Xico; Río Tonto en el municipio de Tres Valles; Río Tecolapan en los municipios de Ángel R. Cabada, Saltabarranca y Lerdo de Tejada; Río Papaloapan en los municipios de Tres Valles, Otatitlán, Tlacotalpan, Tuxtilla, Chacaltianguis, Cosamaloapan, Amatlán y Tlacojalpan.

Yucatán: Acuífero en los municipios de Abalá, Conkal, Mérida, Kanasín, Tecoh, Timucuy, Tixpéhual, Ucú, Umán y Valladolid.

Zacatecas: Presa José López Portillo (Tenayuca) en los municipios de Nochistlán de Mejía y Apulco.”

Atendiendo la redacción del citado artículo, tenemos que éste se encarga de enumerar y mencionar cuales son los cuerpos de propiedad nacional, receptores de las descargas de aguas residuales, clasificándolos en cuerpos receptores Tipo A, B y C; clasificación la cual, sirve de base para el cálculo de la cuota que los usuarios de descargas deben pagar por concepto de Derechos.

C. Comentarios en Relación a los Artículos 276, 277-B y 278-A, de la Ley Federal de Derechos vigente.

1. Artículo 276 de la Ley Federal de Derechos.

A fin de darle coherencia al apartado, nos referiremos en primer orden, al artículo 276 de la Ley Federal de Derechos vigente.

Una vez que observamos el texto de dicho numeral, pareciera, de inicio, que éste es enfático al sostener que el pago de los Derechos se genera por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales; sin embargo, como se puede apreciar de su redacción, en la parte final del mismo, abre la posibilidad de que se tengan que pagar los citados Derechos cuando “pueda” existir una contaminación en el subsuelo o los acuíferos; es decir, que la simple presunción de contaminación constituye una obligación de pagar Derechos.

Dicha situación, *tal y como se abordara de fondo más adelante*, deja total y absolutamente al libre arbitrio de la Comisión Nacional del Agua, el poder determinar cuándo

se puede o no contaminar el subsuelo o los acuíferos, para que se surta el hecho generador para el pago de los Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación como cuerpos receptores de descargas de aguas residuales, situación que atenta flagrantemente en contra de los principios constitucionales de legalidad, seguridad y certeza jurídica, consagradas en los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, además de que se inobservan los elementos de las contribuciones, ya que es la autoridad administrativa, y no el legislador, quien determina el hecho imponible del tributo.

Por otro lado, tenemos que el artículo en análisis se aparta de los principios rectores de los Derechos (*los cuales citamos anteriormente*), ya que abre la opción de que se causen Derechos sin que propiamente se haya utilizado un bien nacional como cuerpo receptor de aguas residuales; o dicho de otro modo, que se causen Derechos sin que el Estado haya prestado un servicio o llevado a cabo una contraprestación, o bien, que no exista beneficio alguno para el particular.

Lo anterior, *tal y como se analizara de fondo posteriormente*, resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución Federal, ya que obliga al particular a pagar Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de descargas de aguas residuales, sin que verdaderamente use o aproveche bienes del dominio público de la Nación, bastando para que se dé la obligación de pago la simple posibilidad de que se pueda contaminar el subsuelo o los acuíferos

Aunado a lo expuesto, en los términos que se encuentra redactado el artículo, deja dudas o no define que debemos entender por el término “subsuelo”, términos el cual viene a constituir un elemento esencial para la causación de la contribución que regula el mismo.

Lo anterior, *tal y como se analizara de fondo más adelante*, no respeta los principios de legalidad, seguridad y certeza jurídica tutelados por los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que dentro de dicho numeral, en ningún momento se define que es el subsuelo, además de que ni siquiera hace un intento por precisar los elementos que lo constituyen, quedando así la autoridad

administrativa en una libertad absoluta para decidir que es el subsuelo, y por ende decidir cuándo se contamina éste.

2. Artículo 277-B de la Ley Federal de Derechos.

Ahora bien, toca el turno de referirnos al segundo de los artículos que se analizan en el capítulo que nos ocupa, siendo éste el numeral 277-B de la Ley Federal de Derechos vigente.

Una vez que observamos el contenido del mismo, tenemos que dicho artículo ostenta cuotas distintas para el cálculo del Derecho a enterar, ya sea que se trate de entidades federativas, municipios, organismos paraestatales, personas físicas, personas morales, etcétera. De igual forma, del artículo transcrito podemos advertir que se prevén diversas cuotas atendiendo al tipo de cuerpo receptor de las mismas y a la actividad que realiza la persona que las lleva a cabo, lo que podría traducirse en un trato inequitativo que va en contra de la naturaleza jurídica de los Derechos y en general de las contribuciones, tal y como lo analizamos en los anteriores capítulos.

Tal y como *se analizará de fondo posteriormente*, la redacción de dicho numeral es antinomia de los principios constitucionales de legalidad, proporcionalidad y equidad, tutelados por los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, del texto Constitucional, ya que por un lado, prevé el establecimiento de cuotas diferentes en atención al sujeto que realiza una descarga, y por otro lado, prevé distintas cuotas en atención al cuerpo receptor de las descargas, sin que advierta una sola razón lógica, jurídica, técnica, o económica que lo justifique; aunado a que no atienden al beneficio real obtenido por el particular o al grado de utilización de los bienes del dominio público. De igual forma, también transgrede el principio de equidad tributaria, el cual consiste, medularmente, en que debe existir una igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación y demás consecuencias que lo anterior conlleva, como entre otras, las tarifas o cuotas aplicables.

3. Artículo 278-A de la Ley Federal de Derechos.

Por último, toca el turno de referirnos al artículo 278-A de la Ley Federal de Derechos vigente.

Como se pudo apreciar, este numeral de una gran dimensión, no contempla otra cosa que no sea el enumerar los bienes que son considerados de propiedad de la nación, y hace una relación de éstos definiéndolos como bienes de Tipo A, B y C, según sus características; sin embargo, es importante destacar que no menciona cuales son los bienes que serán considerados en el Tipo A, ni siquiera da los parámetros o características que deben cumplir éstos.

Tal y como se *ventilará a detalle más adelante*, el artículo en comento no respeta el principio constitucional de legalidad tributaria, reconocido en los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución, ya que el legislador para el caso de los bienes del dominio público de Nación Tipos “B” y “C”, si los describe claramente, agrupándolos por cada Entidad Federativa del País (ríos, arroyos, presas, lagunas, lagos, etcétera); sin embargo, en el caso de los bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de descargas de aguas residuales Tipo “A”, el legislador no solamente no los describe, sino que se limita a señalarlos mediante la exclusión de los bienes tipos “B” y “C”, sin siquiera señalar mínimamente los requisitos, elementos o características que deberán reunir los bienes del dominio público de la nación como cuerpos receptores de descargas para ser considerados como bienes del Tipo “A”.

4. Comentarios Finales.

Iniciamos este punto con los siguientes cuestionamientos: ¿Qué tienen en común dichos artículos? y ¿Qué principios o derechos fundamentales pueden llegar a transgredir los mismos?

A manera de respuesta a los cuestionamientos y una vez analizado el texto de los artículos, podemos afirmar que éstos contemplan conceptos jurídicos indeterminados o que

no se encuentran definidos en la ley, además de que prevén la causación de Derechos sin que propiamente exista un beneficio para el contribuyente o se le haya prestado un servicio, situación que atenta en contra del principio de legalidad, certeza y seguridad jurídica tutelados por la Constitución Política. Aunado a ello, se advierte que los artículos en cuestión atentan también en contra del principio de equidad tributaria, al no dar un trato igual a los causantes del tributo que se encuentran en condiciones idénticas.

D. Tesis a Favor de los Conceptos Jurídicos Indeterminados.

Si bien es cierto que en el punto que antecede hicimos referencia a que, particularmente, el artículo 276 de la Ley Federal de Derechos, contempla conceptos jurídicos indeterminados o no definidos en la propia ley, y que en nuestra opinión, ello conlleva a una violación a los principios de legalidad, seguridad y certeza jurídica tutelados por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; igual de cierto es, que existen corrientes jurídicas que avalan o apoyan el uso de dichos conceptos en las leyes, aduciendo en términos generales lo que a continuación se cita.

Desde el punto de vista doctrinal, hay autores como Fernando Sainz Moreno y Eduardo García de Enterría, que apoyan la vigencia de los llamados conceptos jurídicos indeterminados, puesto que el primero de ellos sostiene que todos los conceptos, ya sean determinados o indeterminados, poseen un halo de certeza y una zona de penumbra, que contiene siempre algún grado de indeterminación, sin embargo, ese control faltante lo puede otorgar el Poder Judicial.²⁰³ Por su parte, el segundo de los autores señala que un concepto jurídico indeterminado no implica una libre elección para la autoridad entre dos o varias posibilidades, sino sólo un problema de aplicación del derecho que consiste, primordialmente, en buscar una solución justa.²⁰⁴

No compartimos las opiniones de los mencionados autores, ya que existe un principio del derecho que señala que cuando el legislador no distingue, el juzgador se

²⁰³ SAINZ Moreno Fernando. *Conceptos Jurídicos, Interpretación y Discrecionalidad Administrativa*. Civitas. Madrid. 1976. Pág. 234

²⁰⁴ GARCÍA de Enterría Eduardo. *Curso de Derecho Administrativo*. 9ª Ed. Civitas. Madrid. 1999. Pág. 451

encuentra impedido para hacerlo; de modo que, si el legislador no definió o señaló las características de algún término jurídico, los juzgadores no podrían tomar el rol de legislar al respecto, ya que ello corresponde solamente al Congreso de la Unión.

Por otro lado, señalan algunas opiniones legales que, aun cuando en ciertos preceptos no contenga una definición formal de lo que debe entenderse por cada uno de los conceptos que maneja, debe atenderse al análisis integral de toda la legislación, a fin de que se pueda comprender su significado, lo que permite concluir que no existe transgresión a los principios de legalidad, seguridad jurídica, pues no se deja a la autoridad administrativa encargada de la aplicación de la ley, la definición de esos conceptos.

Dicho criterio deriva de la tesis aislada del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XII, Agosto de 2000, página 107, que a la letra dice:

“COMPETENCIA ECONÓMICA. LA LEY FEDERAL CORRESPONDIENTE NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, SEGURIDAD JURÍDICA Y DIVISIÓN DE PODERES PORQUE CONTIENE LAS BASES NECESARIAS PARA DETERMINAR LOS ELEMENTOS TÉCNICOS REQUERIDOS PARA DECIDIR CUÁNDO SE ESTÁ EN PRESENCIA DE UNA PRÁCTICA MONOPÓLICA. La ley mencionada establece las conductas que pueden considerarse como prácticas monopólicas utilizando diversos conceptos técnicos como el de "poder sustancial" que tenga el presunto responsable, el de "mercado relevante" en el que se colocan los bienes o servicios de que se trate, y otros términos que son propios de la materia especializada, y aun cuando la referida ley no contiene una definición formal de lo que debe entenderse por cada uno de estos conceptos, sí establece en sus artículos 12 y 13, entre otros, los criterios que permiten comprender su significado, lo que basta para concluir que no transgrede los principios de legalidad, seguridad jurídica y división de poderes establecidos, respectivamente, en los artículos 14, 16 y 49 de la Constitución Federal, pues no se deja a la autoridad administrativa encargada de la aplicación de la ley, la definición de esos conceptos.

AMPARO EN REVISIÓN 2617/96. Grupo Warner Lambert México, S.A. de C.V. 15 de mayo de 2000. Mayoría de nueve votos. Ausente: Presidente Genaro David Góngora Pimentel. Disidente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Silverio Rodríguez Carrillo.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy once de julio en curso, aprobó, con el número CVII/2000, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a once de julio de dos mil.”

Tampoco somos afines al citado criterio jurisprudencial, ya que si bien es cierto que se pugna por el análisis integral de una legislación, igual de cierto es, que tratándose de la causación de contribuciones, las normas que observen los principios esenciales de los tributos

son de aplicación estricta, lo que no da lugar a una interpretación integral como lo refiere dicho criterio.

Aunado a lo expuesto, existe otro precedente que da su “aval legal” en cuanto al uso de conceptos indeterminados o no definidos en un ordenamiento jurídico, al señalar que en estos casos el legislador, por no ser omnisciente y desconocer de antemano todas las combinaciones y circunstancias futuras de aplicación, se ve en la necesidad de emplear conceptos jurídicos indeterminados, cuyas condiciones de aplicación no pueden preverse en todo su alcance posible porque la solución de un asunto concreto depende justamente de la apreciación particular de las circunstancias que en él concurran, lo cual no significa que necesariamente la norma se torne insegura o inconstitucional, ni que la autoridad tenga la facultad de dictar arbitrariamente la resolución que corresponda pues, en todo caso, el ejercicio de la función administrativa está sometido al control de las garantías de fundamentación y motivación que presiden el desarrollo no sólo de las facultades regladas sino también de aquellas en que ha de hacerse uso del arbitrio.

Dicho criterio deriva de la jurisprudencia que a continuación de cita, la cual se encuentra visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXIII, Febrero de 2006, página 357, que a la letra dice:

“LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO DEPENDE DE QUE ESTABLEZCAN CONCEPTOS INDETERMINADOS. Los conceptos jurídicos no escapan a la indeterminación que es propia y natural del lenguaje, cuya abstracción adquiere un sentido preciso cuando se contextualizan en las circunstancias específicas de los casos concretos. En estos casos el legislador, por no ser omnisciente y desconocer de antemano todas las combinaciones y circunstancias futuras de aplicación, se ve en la necesidad de emplear conceptos jurídicos indeterminados cuyas condiciones de aplicación no pueden preverse en todo su alcance posible porque la solución de un asunto concreto depende justamente de la apreciación particular de las circunstancias que en él concurran, lo cual no significa que necesariamente la norma se torne insegura o inconstitucional, ni que la autoridad tenga la facultad de dictar arbitrariamente la resolución que corresponda pues, en todo caso, el ejercicio de la función administrativa está sometido al control de las garantías de fundamentación y motivación que presiden el desarrollo no sólo de las facultades regladas sino también de aquellas en que ha de hacerse uso del arbitrio.

AMPARO EN REVISIÓN 712/2003. Beatriz de la Rosa Castro. 25 de febrero de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Emmanuel Rosales Guerrero.

Amparo directo en revisión 456/2005. Desarrolladora e Inmobiliaria Náutica El Cid, S.A. de C.V. y otras. 1o. de junio de 2005. Cinco votos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretario: Antonio Espinosa Rangel.

Amparo en revisión 724/2005. Atotogas, S.A. de C.V. 8 de junio de 2005. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Leticia Flores Díaz.

Amparo en revisión 567/2005. Dos Mil Gas, S.A. de C.V. 24 de agosto de 2005. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Guadalupe Robles Denetro.

Amparo en revisión 1252/2005. Genomma Laboratories México, S.A. de C.V. 5 de octubre de 2005. Cinco votos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretario: Antonio Espinosa Rangel.

Tesis de jurisprudencia 1/2006. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veinticinco de enero de dos mil seis.

Estimamos que este criterio se aparta de la realidad, ya que tal y como lo mencionamos anteriormente, las normas que establezcan cargas a los particulares o excepciones, son de aplicación estricta; además de que los tributos al igual que los delitos, no pueden generarse o cometerse por simple similitud, y no dan lugar a interpretaciones por suplencia de la ley, ni por mayoría de razón.

De lo expuesto, se puede apreciar el criterio del Poder Judicial de la Federación, en el sentido de que es válido que en las legislaciones se incluyan conceptos que no se encuentren definidos, puesto que ello no transgrede el principio de legalidad que protege la Constitución Política. Similar resultado tuvimos en un litigio en el cual participamos en representación de una de las empresas que forman parte del grupo industrial de Gruma, en contra de actos de la Comisión Nacional del Agua, en el cual dicha dependencia emitió una liquidación de Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes nacionales como cuerpos receptores de descargas, aduciendo que existió la posibilidad de una contaminación al subsuelo. Al resolverse dicha disputa legal, el Poder Judicial de la Federación señaló que el uso de conceptos indeterminados no violentó la esfera jurídica del contribuyente, aduciendo en términos generales, que es de conocimiento general que el subsuelo es todo lo que esta abajo del suelo. En nuestra opinión, la resolución en comento no se encuentra ajustada a derecho, ni mucho menos respeta los derechos fundamentales de los causantes, máxime que se trata de una liquidación de contribuciones. Dentro de la investigación que nos ocupa, abordaremos los argumentos que en su momento hicimos valer en dicha demanda, al ser estos análogos.

Efectivamente, dentro de la investigación que nos ocupa, consideramos que dichos criterios o tesis son superados por los vicios que más adelante nos referiremos, ya que no debemos olvidar que nos encontramos ante una legislación (Ley Federal de Derechos) que

regula la creación y cobro de contribuciones, de modo que deben estar plenamente identificados en la ley todos y cada uno de los elementos que las constituyen, a fin de salvaguardar los derechos fundamentales de los causantes.

Ahora bien, con la finalidad de que exista claridad y congruencia dentro del capítulo que nos ocupa, dividiremos su contenido atendiendo a las causas que originan que los artículos 276, 277-B y 278-A, de la Ley Federal de Derechos vigente, son antinomias de principios constitucionales.

E. PORQUE EL ARTÍCULO 276 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS VIGENTE, ES ANTINOMIA DE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, SEGURIDAD Y CERTEZA JURIDICA.

En este apartado expondremos las consideraciones por las cuales, a nuestro juicio, el artículo 276 de la Ley Federal de Derechos, resulta violatorio de los principios de legalidad, seguridad y certeza jurídica, que reconoce la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Como lo vimos anteriormente, el artículo 276 de la Ley Federal de Derechos vigente, a la letra dispone:

“Artículo 276. Están obligados a pagar el derecho por uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales, las personas físicas o morales que descarguen en forma permanente, intermitente o fortuita aguas residuales en ríos, cuencas, cauces, vasos, aguas marinas y demás depósitos o corrientes de agua, así como los que descarguen aguas residuales en los suelos o las infiltren en terrenos que sean bienes nacionales o que puedan contaminar el subsuelo o los acuíferos, en términos de lo dispuesto en esta Ley”.

Como se puede advertir, el referido numeral contempla a los sujetos que están obligados a pagar el Derecho por uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales, siendo éstos las personas físicas o morales que descarguen en forma permanente, intermitente o fortuita aguas

residuales en ríos, cuencas, cauces, vasos, aguas marinas y demás depósitos o corrientes de agua, así como los que descarguen aguas residuales en los suelos o las infiltren en terrenos que sean bienes nacionales o que puedan contaminar el subsuelo o los acuíferos, en términos de lo dispuesto en esta Ley.

Una vez que observamos el texto de dicho numeral, se infiere con claridad que éste es enfático al sostener que el pago de los Derechos se genera por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales; sin embargo, en la parte final del mismo, deja abierta la posibilidad de que se tengan que pagar los citados Derechos cuando “pueda” existir una contaminación en el subsuelo o los acuíferos.

Bajo dichas circunstancias, es evidente que en los términos en que se encuentra redactado dicho artículo, existe la posibilidad de que la autoridad administrativa, en este caso la Comisión Nacional del Agua, pueda liquidar Derechos teniendo como base una “mera expectativa” de que el agua descargada pueda contaminar el subsuelo o los acuíferos, transgrediendo con ello la propia naturaleza de los Derechos, ya que propiamente no se le está prestando un servicio al particular, ni tampoco éste obtiene un beneficio.

Ahora bien, con la finalidad de poder acreditar que el artículo 276 de la Ley Federal de Derechos, transgrede los derechos fundamentales de los contribuyentes, es importante remitirnos a los elementos y principios constitucionales de las contribuciones, específicamente de los Derechos, los cuales analizamos anteriormente.

Según la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación, las legislaciones que en materia tributaria sean expedidas por el Congreso de la Unión, deben contener, como requisitos mínimos, los siguientes: 1.- Sujetos activo y pasivo de la relación tributaria; 2.- El objeto o hecho generador del tributo; 3.- Cuota, base, tasa o tarifa de la contribución; 4.- Forma en que debe enterarse la contribución; 5.- Época de pago de la misma y; 6.- En caso de existir, excepciones al pago de la contribución.

En concordancia con ello, es importante recordar que el principio de legalidad en materia tributaria consagrada en el artículo 31 fracción IV de nuestra Ley Suprema, brinda

certeza y seguridad jurídica a todos los gobernados, al permitirles conocer con toda claridad todos los elementos esenciales de una contribución.

El artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Federal a la letra dice:

“ARTICULO 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”.

El principio de legalidad tributaria se ve confirmado por los principios de legalidad, seguridad y certeza jurídica, consagrados en los artículos 14 y 16 Constitucionales, mismos a la letra señalan:

“Artículo 14.-

...

Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos en que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

...”

“Artículo 16.- Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

...”

Lo anterior, en concordancia con lo establecido por el Poder Judicial de la Federación, en los criterios que a continuación se citan, cuyos datos de identificación y localización serán especificados en la parte final de cada uno de los criterios, mismos que refieren lo siguiente:

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN.- El Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que en materia de legalidad tributaria la reserva de ley es de carácter relativo, toda vez que dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal y materialmente legislativa, sino que es suficiente que los elementos esenciales de la contribución se describan en ella, para que puedan ser desarrollados en otros ordenamientos de menor jerarquía, ya que la presencia del acto normativo

primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales nunca podrán contravenir la norma primaria, además de que tal remisión debe constituir un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria. En congruencia con tal criterio, se concluye que el principio tributario de reserva de ley es de carácter relativo y aplica únicamente tratándose de los elementos cuantitativos del tributo, como son la tasa o la base, porque en muchas ocasiones, para cifrar el hecho imponible es indispensable realizar operaciones o acudir a aspectos técnicos, lo que no sucede en relación con los elementos cualitativos de las contribuciones, como son los sujetos y el objeto, los cuales no pueden ser desarrollados en un reglamento, sino que deben preverse exclusivamente en una ley.

Amparo en revisión 1209/2005. Angélica María Soler Torres y coag. 2 de marzo de 2006. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Gustavo Ruiz Padilla.

Amparo en revisión 1272/2005. Francisco Javier Argüello García y coags. 2 de marzo de 2006. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Gustavo Ruiz Padilla.

Amparo en revisión 1967/2005. Óscar Humberto Lomelín Ibarra y coags. 2 de marzo de 2006. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Gustavo Ruiz Padilla.

El Tribunal Pleno, el dieciocho de abril en curso, aprobó, con el número XLII/2006, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a dieciocho de abril de dos mil seis.

Dicho criterio se encuentra visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXIII, Mayo de 2006, página 15.

“TRÁMITE ADUANERO. EL ARTÍCULO 49, FRACCIÓN VII, INCISO C), DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS QUE PREVÉ EL PAGO POR AQUELLAS OPERACIONES QUE SE EFECTÚEN EN TÉRMINOS DE LA LEY ADUANERA EN QUE SE UTILICE LA PARTE II, DE LOS PEDIMENTOS DE IMPORTACIÓN, EXPORTACIÓN O TRÁNSITO, SIN PRECISAR SU OBJETO, VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO).- La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido el criterio de que para la satisfacción del principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no sólo debe establecerse el gravamen en la ley, sino que también deben consignarse, de modo expreso, sus elementos esenciales, como son el sujeto, el objeto, la base, la tasa y la época de pago, para evitar que su aplicación quede al arbitrio de las autoridades exactoras, o que se cobren derechos imprevisibles o a título particular, de manera que la autoridad sólo tenga que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida. Asimismo, por lo que se refiere a los derechos por servicios, el Tribunal Pleno en la tesis de jurisprudencia P./J. 41/96, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo IV, julio de 1996, página 17, de rubro: "DERECHOS TRIBUTARIOS POR SERVICIOS. SU EVOLUCIÓN EN LA JURISPRUDENCIA.", sostuvo que son una especie del género contribuciones que tiene su causa en la recepción de lo que propiamente se conoce como una actividad de la administración, individualizada, concreta y determinada, con motivo de la cual

se establece una relación singularizada entre la administración y el usuario, que justifica el pago del tributo. En congruencia con lo anterior, puede concluirse que al prever el artículo 49, fracción VII, inciso c), de la Ley Federal de Derechos que se pagará el derecho de trámite aduanero por aquellas operaciones que se efectúen en términos de la Ley Aduanera, en que se utilice la parte II de los pedimentos de importación, exportación o tránsito, viola el mencionado principio constitucional, en virtud de que no se precisa el objeto del derecho, pues de su texto no se desprende cuál pudiera ser la actividad de la administración, individualizada, concreta y determinada, con motivo de la cual se establezca una relación singularizada entre la administración y el usuario que justifique el pago del tributo, máxime que no se señala en qué casos se debe utilizar la parte II del documento, sino que, por el contrario, prevé el pago de un derecho por el mero uso de un documento y no como contraprestación por un servicio que presta el Estado.

Amparo en revisión 1105/99. Baramin, S.A. de C.V. 8 de agosto de 2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Roberto Javier Ortega Pineda.

Dicho criterio se encuentra visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XIV, Diciembre de 2001, página 201.

“IMPUESTO PREDIAL. EL ARTICULO 66, REFORMADO, DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, QUE PREVIENE LA ACTUALIZACION BIENAL DE LOS VALORES CATASTRALES, ES VIOLATORIO DE LOS ARTICULOS 14, 16 Y 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONALES.- La circunstancia de que el artículo 36, fracción I, de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, disponga que la base del impuesto predial lo es el valor catastral del predio y el artículo 66 de ese propio ordenamiento legal establezca que el valor catastral que fija a cada predio la Tesorería del Distrito Federal, conforme a las disposiciones de esa propia ley, se aplicará como base gravable del impuesto predial, en los casos en que así lo dispone el título a que dicho numeral corresponde, lejos de demostrar la constitucionalidad del referido artículo 66, reformado por decreto de 21 de noviembre de 1974, en cuanto dispone que "para la actualización bienal de los valores catastrales de predios ya valuados, que no hayan sufrido modificaciones, no se requerirá valuación de los peritos valuadores de la tesorería, pues bastará aplicar los nuevos valores unitarios que menciona el párrafo anterior", pone de manifiesto que el mismo infringe el principio de legalidad impositiva que consagra el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal. En efecto, el principio de legalidad se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, que dispone que las contribuciones que deben pagarse para sufragar los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los Municipios, deben estar establecidas por ley en sentido formal y material. Un reforzamiento de este fundamento se encuentra en el párrafo segundo del artículo 14 constitucional, que contiene la garantía de que nadie puede ser privado de sus propiedades si no es conforme a las leyes expedidas por el Congreso. El principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la base de la exacción; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. Ahora bien, como el mencionado artículo 36, fracción I, de la Ley de Hacienda en cuestión dispone que la base del impuesto predial lo es el valor catastral del predio y el artículo 66 reformado establece que en tratándose de predios ya valuados que no hayan sufrido modificaciones, no se requerirá valuación de los peritos valuadores de la tesorería, sino que bastará aplicar los nuevos valores unitarios de tierra y de construcción que la propia tesorería apruebe para regir en el ejercicio fiscal correspondiente, resulta evidente que se deja en manos de la referida autoridad exactora la facultad de fijar el valor catastral de los predios antes mencionados a su discreción y, en consecuencia, la determinación de la base gravable del propio impuesto predial, elemento esencial de éste. Es decir, si la

Tesorería del Distrito Federal tiene la facultad de fijar cada dos años los valores unitarios de tierra y de construcción y éstos son los que deben aplicarse para actualizar los valores catastrales de predios ya valuados, que no hayan sufrido modificaciones, es incontrovertible que bastará con que fije a su arbitrio dichos valores, pues no se señala base alguna para hacerlo, para que también a su arbitrio fije el valor catastral de los inmuebles que se encuentran en esas condiciones y, con ello, la base gravable del tributo, en tanto que, como se acaba de precisar, el citado valor catastral constituye la base gravable del impuesto. Además, por vía de consecuencia, el sistema del artículo 66 deja en manos de la propia autoridad exactora la fijación, en cada caso concreto, de la cuota o tarifa de dicho tributo, también elemento esencial de éste, porque como el artículo 41 de la propia ley de hacienda citada establece una tarifa de tasa progresiva, en relación con el valor catastral que se asigna a cada predio, es inconcuso que si la autoridad exactora desea gravar en mayor cantidad a un predio en particular, bastará con que le señale un valor catastral que corresponda al renglón de la tarifa respectiva para que lo logre. Consecuentemente, como el citado artículo 66, reformado, de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, deja en manos de la autoridad exactora la determinación de la base gravable del impuesto predial y la fijación de la tarifa o cuota de dicho tributo, elementos esenciales del mismo, es evidente que por ese motivo viola lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal y, por ende, la garantía de legalidad que en favor del gobernador tutelan los artículos 14 y 16 constitucionales.

Séptima Época, Primera Parte:

Volúmenes 91-96, página 85. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prender de Vera. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 91-96, página 85. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 85. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Volúmenes 91-96, página 85. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 85. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Nota: En el Informe de 1976, la tesis aparece bajo el rubro "PREDIAL, EL ARTICULO 66 DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, REFORMADO POR DECRETO DE 21 DE NOVIEMBRE DE 1974, ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE CONSAGRA EL ARTICULO 31, FRACCION IV, DE LA CONSTITUCION FEDERAL, EN CUANTO AL SISTEMA DE VALUACION DE PREDIOS QUE ESTABLECE PARA LOS EFECTOS DEL IMPUESTO."

Dicho criterio se encuentra visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 91-96, Primera Parte, página 167.

“DERECHOS POR SERVICIOS DE RECOLECCIÓN, TRANSPORTACIÓN, TRATAMIENTO Y DESTINO FINAL DE RESIDUOS SÓLIDOS. EL ARTICULO 121 DE LA LEY DE HACIENDA DE LOS MUNICIPIOS DEL ESTADO DE QUINTANA ROO QUE LOS PREVÉ, AL NO FIJAR LA TARIFA APLICABLE, VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

TRIBUTARIA.- Para cumplir con el principio de legalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe ser el legislador y no la autoridad administrativa quien establezca los elementos esenciales de las contribuciones, a saber: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, lugar, forma y época de pago. Así, el artículo 121 de la Ley de Hacienda de los Municipios del Estado de Quintana Roo, que prevé los derechos por servicios de recolección, transportación, tratamiento y destino final de residuos sólidos, viola dicho principio, pues de esos elementos el legislador sólo fija: a) El sujeto: personas físicas y morales; b) Objeto: prestación de los indicados servicios; y c) Lugar, forma y época de pago: en la Tesorería Municipal, mensualmente, dentro de los primeros cinco días de cada mes, ya que respecto de la tarifa sólo dispone que los Ayuntamientos propondrán a la Legislatura del Estado, a más tardar en el mes de octubre de cada año, con arreglo a los principios de equidad, proporcionalidad, racionalidad y capacidad contributiva, las cuotas y tarifas aplicables a los señalados derechos, lo cual muestra que no fija la tarifa aplicable, privando a los contribuyentes de certidumbre y seguridad jurídica, pues no se les permite conocer de manera precisa la forma en que deben contribuir al gasto público.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO SÉPTIMO CIRCUITO.

Amparo en revisión 255/2010. Eventos Can, S.A. de C.V. 9 de diciembre de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Manuel Vera Sosa. Secretaria: Sandra Barceló González.

Dicho criterio se encuentra visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXXIII, Mayo de 2011, página 1106.

De los criterios jurisprudenciales transcritos, queda demostrado que para respetar el principio de legalidad tributaria, es al legislador a quien le corresponde constitucionalmente definir en una ley desde el punto de vista formal y material, con toda claridad todos los elementos esenciales de las contribuciones.

El principio de legalidad tributaria brinda al gobernado la seguridad y certeza jurídica de que no va a corresponder a la autoridad fiscal o administrativa a quien le toque fijar discrecional y arbitrariamente el objeto o hecho imponible de una contribución, ni tampoco el momento en que se estime realizado el hecho generador por parte del contribuyente.

Desde el punto de vista doctrinal, el principio de legalidad tributaria consiste en que ninguna autoridad fiscal puede emitir un acto o resolución que no sea conforme a una ley expedida con anterioridad, es decir, que los órganos del estado solo pueden hacer lo que la ley les permite.²⁰⁵

²⁰⁵ CARRASCO Iriarte Hugo. *Ob. Cit.* Pág. 14

Dentro de la obra *“Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García”*, se menciona que el principio de legalidad tributaria consiste en que los sacrificios patrimoniales impuestos por el Estado a los gobernados sólo pueden ser mediante una ley, por ser la expresión de una voluntad soberana, de ahí que tiene la virtud de obligar al tiempo que permite, en su caso, la apertura de los mecanismos revisores de la jurisdicción.²⁰⁶

Al referirse a dicho principio, Adolfo Arrijoa Vizcaino, señala que la Constitución constituye el postulado básico del derecho fiscal, relativo a que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y regule, lo que conlleva a referirnos al célebre aforismo latino *“nullum tributum sine lege”*²⁰⁷

Dentro de la obra *“Análisis e Interpretación de las Leyes Fiscales en México”*, se menciona que el principio de legalidad consiste en que toda contribución que se pretenda exigir a los contribuyentes debe de estar contenida en una ley, en la cual se deberá incluir de forma clara, todos los elementos esenciales de dicho tributo, como los son el objeto, sujetos, base, tasa, tarifa, forma y períodos de pago, exenciones, excepciones, etcétera.²⁰⁸

Por su parte, el principio de seguridad jurídica es explicado de una forma muy clara y precisa por Hugo Carrasco Iriarte, en el sentido de que dentro el derecho administrativo y tributario, se exige un alto grado de desarrollo y protección, ya que los tributos son uno de los instrumentos de mayor intervención directa en la esfera de la libertad y propiedad de los gobernados, razón por la cual éstos exigen al Estado que sus situaciones jurídicas tributarias se encuentren previstas de tal forma que puedan tener una expectativa precisa de sus derechos y deberes según lo dispuesto en la ley, así como de las obligaciones que les corresponden en su calidad de contribuyentes.²⁰⁹

Luego entonces, tenemos que el sistema tributario, al igual que el sistema jurídico en general, debe contener postulados que den seguridad a su estructura y de su aplicación a las personas subordinadas, so pena de que la omisión o insuficiencia generaría

²⁰⁶ BÉJAR Rivera Luis J. Coord. Ob. Cit. Pág. 49

²⁰⁷ ARRIOJA Vizcaino Adolfo. Ob. Cit. Pág. 259

²⁰⁸ COVARRUBIAS Rivera Alejandro. Ob. Cit. Pág. 408

²⁰⁹ CARRASCO Iriarte Hugo. Ob. Cit. Pág. 14

incertidumbre, confusión y excesos por parte de los servidores públicos en perjuicio de los contribuyentes.²¹⁰

Con base en lo expuesto, es evidente que si atendemos la redacción actual del artículo 276 de la Ley Federal de Derechos vigente, queda total y absolutamente al libre arbitrio de la Comisión Nacional del Agua, el poder determinar cuándo se puede o no contaminar el subsuelo o los acuíferos, para que se surta el hecho generador para el pago de los Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación como cuerpos receptores de descargas de aguas residuales, situación que atenta flagrantemente en contra de los principios y elementos de las contribuciones, ya que es la autoridad administrativa, y no el legislador, quien determina el hecho imponible del tributo.

En efecto, el artículo 276 de la Ley Federal de Derechos, al sostener en su parte final lo siguiente: *“o que puedan contaminar el subsuelo o los acuíferos, en términos de lo dispuesto en esta ley”*, transgrede claramente el principio de legalidad tributaria, pues prevé como hecho generador del tributo una simple “posibilidad” de que se pueda contaminar el subsuelo o los acuíferos, sin que necesariamente se realice dicha contaminación en el subsuelo o los acuíferos para que nazca la obligación de pagar los derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación como cuerpos receptores de la descarga de aguas residuales.

Aunado a ello, y no menos grave en el aspecto jurídico, es que la redacción del numeral, deja al total arbitrio de la autoridad administrativa, es decir, a la Comisión Nacional del Agua, el poder determinar cuándo se pueden contaminar el subsuelo o los acuíferos.

Lo anterior es así, ya que de la redacción actual del artículo 276 de la Ley Federal de Derechos vigente, se puede desprender que se deja al arbitrio de la autoridad administrativa, la causación del Derecho, ya que basta que dicha autoridad presuma unilateralmente que existe la “posibilidad” de que una descarga de agua residual puede contaminar el subsuelo o los acuíferos para que obligue al contribuyente al pago de un Derecho, sin que el referido artículo prevea siquiera la obligación a cargo de la autoridad

²¹⁰ BÉJAR Rivera Luis J. Coord. Ob. Cit. Pág. 43

administrativa de demostrar el por qué, a su juicio, se puede contaminar el subsuelo o los acuíferos.

Como lo mencionamos anteriormente, los Derechos son la contraprestación que el Estado debe recibir de un particular cuando éste obtiene un beneficio del primero o se aprovecha de algún bien propiedad de la Nación.

Por lo que entonces, el artículo 276 de la Ley Federal de Derechos resulta a todas luces violatorio del principio de legalidad, puesto que deja al total arbitrio de la Comisión Nacional del Agua, la posibilidad de determinar y exigir el pago de los Derechos, sin que se acredite la procedencia de los mismos, es decir, sin que el particular haya recibido un beneficio de parte del Estado, al no haber usado en forma real un bien del dominio público de la Nación como cuerpo receptor (río, arroyo, presa, lago, laguna, etc.), sino simplemente por el hecho de existir la mera expectativa de que el agua descargada pueda contaminar el subsuelo o los acuíferos, transgrediendo con ello la propia naturaleza de los Derechos.

Con base en las consideraciones expuestas, al someter el artículo que se analiza al estudio del control difuso de la Constitución que puede realizar el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, considerando a éste como la facultad de analizar si los preceptos de las leyes fiscales o administrativas respetan los parámetros constitucionales, es evidente que dicho Tribunal debe ordenar la desaplicación del citado artículo en contra de los gobernados al ser contrario a los derechos fundamentales reconocidos por la Constitución.

Efectivamente, en el juicio contencioso administrativo, la competencia específica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es en materia de legalidad y, por razón de su función jurisdiccional, este tribunal puede ejercer control difuso; sin embargo, si el actor formula conceptos de nulidad expresos, solicitando al tribunal administrativo el ejercicio del control difuso respecto de determinada norma, de existir coincidencia entre lo expresado en el concepto de nulidad y el criterio del Tribunal, éste puede desaplicar la disposición respectiva, expresando las razones jurídicas de su decisión.

Lo anterior encuentra apoyo en la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que se encuentra visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la

Federación, Décima Época, Libro 5, Abril de 2014, Tomo I, página 984, la cual textualmente dispone lo siguiente:

“CONTROL DIFUSO. SU EJERCICIO EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Si bien es cierto que, acorde con los artículos 1o. y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las autoridades jurisdiccionales ordinarias, para hacer respetar los derechos humanos establecidos en la propia Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, pueden inaplicar leyes secundarias, lo que constituye un control difuso de su constitucionalidad y convencionalidad, también lo es que subsiste el control concentrado de constitucionalidad y convencionalidad de leyes, cuya competencia corresponde en exclusiva al Poder Judicial de la Federación, a través del juicio de amparo, las controversias constitucionales y las acciones de inconstitucionalidad. La diferencia entre ambos medios de control (concentrado y difuso), estriba en que, en el primero, la competencia específica de los órganos del Poder Judicial de la Federación encargados de su ejercicio es precisamente el análisis de constitucionalidad y convencionalidad de leyes, por tanto, la controversia consiste en determinar si la disposición de carácter general impugnada expresamente es o no contraria a la Constitución y a los tratados internacionales, existiendo la obligación de analizar los argumentos que al respecto se aduzcan por las partes; en cambio, en el segundo (control difuso) el tema de inconstitucionalidad o inconventionalidad no integra la litis, pues ésta se limita a la materia de legalidad y, por ello, el juzgador por razón de su función, prescindiendo de todo argumento de las partes, puede desaplicar la norma. Ahora bien, en el juicio contencioso administrativo, la competencia específica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es en materia de legalidad y, por razón de su función jurisdiccional, este tribunal puede ejercer control difuso; sin embargo, si el actor formula conceptos de nulidad expresos, solicitando al tribunal administrativo el ejercicio del control difuso respecto de determinada norma, de existir coincidencia entre lo expresado en el concepto de nulidad y el criterio del tribunal, éste puede inaplicar la disposición respectiva, expresando las razones jurídicas de su decisión, pero si considera que la norma no tiene méritos para ser inaplicada, bastará con que mencione que no advirtió violación alguna de derechos humanos, para que se estime que realizó el control difuso y respetó el principio de exhaustividad que rige el dictado de sus sentencias, sin que sea necesario que desarrolle una justificación jurídica exhaustiva en ese sentido, dando respuesta a los argumentos del actor, pues además de que el control difuso no forma parte de su litis natural, obligarlo a realizar el estudio respectivo convierte este control en concentrado o directo, y transforma la competencia genérica del tribunal administrativo en competencia específica. Así, si en el juicio de amparo se aduce la omisión de estudio del concepto de nulidad relativo al ejercicio de control difuso del tribunal ordinario, el juzgador debe declarar ineficaces los conceptos de violación respectivos, pues aun cuando sea cierto que la Sala responsable fue omisa, tal proceder no amerita que se conceda el amparo para que se dicte un nuevo fallo en el que se ocupe de dar respuesta a ese tema, debido a que el Poder Judicial de la Federación tiene competencia primigenia respecto del control de constitucionalidad de normas generales y, por ello, puede abordar su estudio al dictar sentencia. Si, además, en la demanda de amparo se aduce como concepto de violación la inconstitucionalidad o inconventionalidad de la ley, el juzgador sopesará declarar inoperantes los conceptos de violación relacionados con el control difuso y analizar los conceptos de violación enderezados a combatir la constitucionalidad y convencionalidad del precepto en el sistema concentrado.

CONTRADICCIÓN DE TESIS 336/2013. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero del Trigésimo Circuito y Primero en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Sexto Circuito. 22 de enero de 2014. Cinco votos de los Ministros Sergio A. Valls Hernández, Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Luis María Aguilar Morales.

Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Guadalupe Margarita Ortiz Blanco”.

De lo anterior, podemos advertir que a partir de la reforma constitucional del 11 de Junio de 2011, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa tiene la facultad para ejercer el control difuso de constitucionalidad, por lo que además del control de legalidad de los actos de autoridad, dicho tribunal tiene la potestad de examinar si un acto administrativo se funda en una norma jurídica contraria a los derechos fundamentales, y en caso de ser así, proceder a ordenar su desaplicación en protección del gobernado.²¹¹

Con base en lo expuesto, si bien es cierto que por medio del juicio de amparo tramitado ante el Poder Judicial de la Federación, los gobernados pueden obtener una declaratoria de inconstitucionalidad de una ley o de determinados artículos, ya que tal y como lo señala Jorge Carpizo y Miguel Carbonell en la obra “Derecho Constitucional”, el juicio de amparo es un instrumento procesal que busca la preservación y, en su caso, el restablecimiento del orden constitucional.²¹²

Igual de cierto es, que a través del procedimiento contencioso administrativo los gobernados tienen a su alcance, por medio del control difuso de la Constitución, la posibilidad de que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al resolver un conflicto sometido a su potestad, pueda decretar que un precepto legal es contrario a los derechos fundamentales reconocidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y por ende ordenar la desaplicación de éste en favor del demandante.

De ese modo, en forma general el objetivo del juicio de amparo es que el tribunal declare inconstitucional un acto de autoridad o precepto legal, igual de cierto es, que dentro del procedimiento contencioso administrativo puede argumentarse y probarse exhaustivamente que el acto de determinada autoridad administrativa se dictó con apoyo en artículos que violan el régimen jurídico pertinente, es decir, que transgreden los estándares

²¹¹ MOSRI Gutiérrez Magda Z. *Control Difuso de Constitucionalidad y de Convencionalidad y su Aplicación en la Materia Fiscal y Administrativa*. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. México. 2014. Pág. 12 y 13

²¹² CARPIZO Jorge y Carbonell Miguel. *Ob. Cit.* Pág. 67

previstos en la Constitución e infringen derechos fundamentales, de modo que puede obtenerse la desaplicación de dichos numerales.²¹³

En ese sentido, con base en las consideraciones expuestas, consideramos que dentro del caso que se analiza, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, estaría obligado a ordenar la desaplicación del numeral en estudio, a fin de que sean respetados los derechos fundamentales del gobernado, puesto que éste no respeta los principios constitucionales de las contribuciones.

En otro orden de ideas y aunado a lo expuesto, estimamos que el artículo 276 de la Ley Federal de Derechos vigente, en la parte que establece como hecho generador: “*o que puedan contaminar el subsuelo o los acuíferos, en términos de lo dispuesto en esta Ley*”, resulta violatorio también del principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución Federal, ya que obliga al particular a pagar Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de descargas de aguas residuales, sin que verdaderamente use o aproveche bienes del dominio público de la Nación, bastando para que se dé la obligación de pago la simple posibilidad de que se pueda contaminar el subsuelo o los acuíferos.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que tratándose de las contribuciones denominadas “Derechos” por la explotación, uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación, las cuotas correspondientes deben fijarse atendiendo fundamentalmente a dos parámetros:

1º.- Atendiendo a las unidades de consumo o utilización conforme a la naturaleza de los bienes propiedad del Estado, y

2º.- Atendiendo al beneficio obtenido por el particular.

En ese sentido, un Derecho por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación que no respete los anteriores parámetros, resulta antinomia del principio de proporcionalidad tributaria.

²¹³ TRON Petit Jean Claude. *Ob. Cit.* Pág. 267

En efecto, si atendemos la redacción actual del artículo 276 de la Ley Federal de Derechos, el hecho generador del tributo consistente en la simple posibilidad de que se pueda contaminar el subsuelo o los acuíferos, sin que necesariamente se realice dicha contaminación para que nazca la obligación de pagar los Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores; situación que contraviene abiertamente el principio de legalidad y proporcionalidad tributaria, ya que la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación, para el caso de los Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación, sostuvo que éstos deben ser considerados en relación al beneficio real y tangible que obtiene el particular que usa o aprovecha los bienes nacionales, así como las unidades de consumo o utilización conforme a la naturaleza de los bienes propiedad del Estado usados por el particular.

Es decir, mientras que en los restantes supuestos que constituyen los hechos generadores del pago de Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público de la Nación como cuerpos receptores de descargas de aguas residuales, contemplados en el artículo 276 de la Ley Federal de Derechos, los particulares si obtienen un beneficio real y tangible al usar efectivamente bienes del dominio público de la Nación para descargar aguas residuales, como pueden ser ríos, arroyos, presas, lagos, lagunas, etcétera; en el caso que nos ocupa, el hecho generador consistente en la simple posibilidad de que se pueda contaminar el subsuelo o los acuíferos, sin que necesaria y de manera real se realice dicha contaminación en el subsuelo o los acuíferos para que nazca la obligación de pagar los Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores.

Bajo dichas circunstancias, si atendemos la redacción del citado numeral, puede darse el caso que la Comisión Nacional del Agua proceda con la determinación de Derechos a un particular que “no” haya utilizado un bien nacional como cuerpo receptor de descargas, y que además tampoco haya obtenido un beneficio real y tangible originado por el uso o aprovechamiento de bienes nacionales, y no obstante a ello, tenga que soportar una determinación de Derechos, en razón de que la Comisión Nacional del Agua estimó, a su juicio, que existió una posibilidad de contaminación del subsuelo o los acuíferos, es decir, atendiendo a la mera posibilidad o expectativa de que se pueda darse dicha contaminación, lo que evidencia que dicho precepto legal es antinomia de principios constitucionales.

Confirma lo anterior la tesis emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXIV, Noviembre de 2006, página 188, que a la letra dice:

“DERECHOS POR USO O APROVECHAMIENTO DE CUERPOS RECEPTORES DE LAS DESCARGAS DE AGUAS RESIDUALES. EL ARTÍCULO 285, FRACCIÓN I, DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.- El citado artículo, al establecer que para los efectos de la determinación presuntiva del derecho por uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales, se calculará considerando indistintamente el volumen de agua residual que aparezca en el permiso de descarga respectivo o, en su defecto, el que corresponda al volumen señalado en el título de asignación, concesión, autorización o permiso para la explotación, el uso o aprovechamiento de aguas nacionales que origina la descarga, viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior, toda vez que tratándose de derechos por uso de bienes del dominio público de la Nación el establecimiento de las cuotas correspondientes debe atender a las unidades de consumo o utilización conforme a la naturaleza de los bienes y al beneficio obtenido. Ello es así, porque la mecánica prevista en el referido artículo 285, fracción I, no atiende a la descarga real de agua ni al beneficio concreto e individualizado que recibe el gobernado, sino que le impone el pago del derecho sobre un volumen del líquido determinado presuntivamente.

Amparo directo en revisión 1201/2006. Hidrogenadora Yucateca, S.A. de C.V. 20 de septiembre de 2006. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Andrea Nava Fernández del Campo”.

En el citado precedente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación señaló que tratándose de Derechos por uso de bienes del dominio público de la Nación, el establecimiento de las cuotas correspondientes debe atender a las unidades de consumo o utilización conforme a la naturaleza de los bienes y al beneficio obtenido, es decir, que para que pueda existir la causación de los citados Derechos, debe justificarse la utilización de los bienes del dominio público de la Nación y que además exista un beneficio obtenido por el particular; elementos los anteriores que no se respetan en la redacción del artículo 276 de la Ley Federal de Derechos vigente, de ahí que se sostenga que éste resulta violatorio de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

A mayor abundamiento, el hecho generador contemplado en la parte final del artículo 276 de la Ley Federal de Derechos, consistente en la simple posibilidad de que se pueda contaminar el subsuelo o los acuíferos, sin que necesaria y de manera real se realice dicha contaminación para que nazca la obligación de pagar los Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de

descargas, lo cual resulta contrario a la naturaleza jurídica de las contribuciones denominadas “Derechos”, las cuales se generan básicamente en dos supuestos conforme al artículo 2º fracción IV, del Código Fiscal de la Federación: 1º.- Cuando el particular recibe de parte del Estado un servicio en sus funciones de derecho público y 2º.- Cuando el particular “usa o aprovecha” bienes del dominio público de la Nación.

Es decir, para que exista la obligación de pagar Derechos al Estado en esta segunda hipótesis, es necesario que el particular use o aproveche bienes del dominio público de la Nación, y no bajo la mera posibilidad de que se pueda contaminar el subsuelo o los acuíferos, sin que necesariamente se dé en realidad dicha contaminación y sin que exista un beneficio para el particular.

Además, ello también resulta contrario al espíritu de la Ley Federal de Derechos, la cual en su artículo 1º, en la parte conducente a la letra señala: *“Los derechos que establece esta ley, se pagarán por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación”*

En efecto, el artículo 1º de la Ley Federal de Derechos, con toda claridad señala que los Derechos regulados en dicha Ley, única y exclusivamente se deberán pagar cuando los particulares efectivamente usen o aprovechen bienes del dominio público de la Nación y no ante la mera expectativa de que se pueda contaminar el subsuelo o los acuíferos.

Tal y como se señaló con anterioridad, con base en las consideraciones expuestas, si sometemos el artículo que se analiza al estudio del control difuso de la Constitución que puede realizar el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, considerando a éste como la facultad de analizar si los preceptos de las leyes fiscales o administrativas respetan los parámetros constitucionales, es evidente que dicho Tribunal debe ordenar la desaplicación del citado artículo en contra de los gobernados al ser contrario a los derechos fundamentales reconocidos por la Constitución.

Efectivamente, en el juicio contencioso administrativo, la competencia específica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es en materia de legalidad y, por razón de su función jurisdiccional, este tribunal puede ejercer control difuso; sin embargo, si el actor formula conceptos de nulidad expresos, solicitando al tribunal

administrativo el ejercicio del control difuso respecto de determinada norma, de existir coincidencia entre lo expresado en el concepto de nulidad y el criterio del Tribunal, éste puede desaplicar la disposición respectiva, expresando las razones jurídicas de su decisión.

Lo anterior encuentra apoyo en la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que se encuentra visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 5, Abril de 2014, Tomo I, página 984, la cual textualmente dispone lo siguiente:

“CONTROL DIFUSO. SU EJERCICIO EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Si bien es cierto que, acorde con los artículos 1o. y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las autoridades jurisdiccionales ordinarias, para hacer respetar los derechos humanos establecidos en la propia Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, pueden inaplicar leyes secundarias, lo que constituye un control difuso de su constitucionalidad y convencionalidad, también lo es que subsiste el control concentrado de constitucionalidad y convencionalidad de leyes, cuya competencia corresponde en exclusiva al Poder Judicial de la Federación, a través del juicio de amparo, las controversias constitucionales y las acciones de inconstitucionalidad. La diferencia entre ambos medios de control (concentrado y difuso), estriba en que, en el primero, la competencia específica de los órganos del Poder Judicial de la Federación encargados de su ejercicio es precisamente el análisis de constitucionalidad y convencionalidad de leyes, por tanto, la controversia consiste en determinar si la disposición de carácter general impugnada expresamente es o no contraria a la Constitución y a los tratados internacionales, existiendo la obligación de analizar los argumentos que al respecto se aduzcan por las partes; en cambio, en el segundo (control difuso) el tema de inconstitucionalidad o inconventionalidad no integra la litis, pues ésta se limita a la materia de legalidad y, por ello, el juzgador por razón de su función, prescindiendo de todo argumento de las partes, puede desaplicar la norma. Ahora bien, en el juicio contencioso administrativo, la competencia específica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es en materia de legalidad y, por razón de su función jurisdiccional, este tribunal puede ejercer control difuso; sin embargo, si el actor formula conceptos de nulidad expresos, solicitando al tribunal administrativo el ejercicio del control difuso respecto de determinada norma, de existir coincidencia entre lo expresado en el concepto de nulidad y el criterio del tribunal, éste puede inaplicar la disposición respectiva, expresando las razones jurídicas de su decisión, pero si considera que la norma no tiene méritos para ser inaplicada, bastará con que mencione que no advirtió violación alguna de derechos humanos, para que se estime que realizó el control difuso y respetó el principio de exhaustividad que rige el dictado de sus sentencias, sin que sea necesario que desarrolle una justificación jurídica exhaustiva en ese sentido, dando respuesta a los argumentos del actor, pues además de que el control difuso no forma parte de su litis natural, obligarlo a realizar el estudio respectivo convierte este control en concentrado o directo, y transforma la competencia genérica del tribunal administrativo en competencia específica. Así, si en el juicio de amparo se aduce la omisión de estudio del concepto de nulidad relativo al ejercicio de control difuso del tribunal ordinario, el juzgador debe declarar ineficaces los conceptos de violación respectivos, pues aun cuando sea cierto que la Sala responsable fue omisa, tal proceder no amerita que se conceda el amparo para que se dicte un nuevo fallo en el que se ocupe de dar respuesta a ese tema, debido a que el Poder Judicial de la Federación tiene competencia primigenia respecto del control de constitucionalidad de normas generales y, por ello, puede abordar su estudio al dictar sentencia. Si, además, en la demanda de amparo se aduce como concepto de violación la

inconstitucionalidad o inconventionalidad de la ley, el juzgador sopesará declarar inoperantes los conceptos de violación relacionados con el control difuso y analizar los conceptos de violación enderezados a combatir la constitucionalidad y convencionalidad del precepto en el sistema concentrado.

CONTRADICCIÓN DE TESIS 336/2013. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero del Trigésimo Circuito y Primero en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Sexto Circuito. 22 de enero de 2014. Cinco votos de los Ministros Sergio A. Valls Hernández, Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Luis María Aguilar Morales. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Guadalupe Margarita Ortiz Blanco”.

Con base en lo expuesto, si bien es cierto que por medio del juicio de amparo tramitado ante el Poder Judicial de la Federación, los gobernados pueden obtener una declaratoria de inconstitucionalidad de una ley o de determinados artículos, ya que tal y como lo señala Jorge Carpizo y Miguel Carbonell en la obra “Derecho Constitucional”, el juicio de amparo es un instrumento procesal que busca la preservación y, en su caso, el restablecimiento del orden constitucional.²¹⁴

Igual de cierto es, que a través del procedimiento contencioso administrativo los gobernados tienen a su alcance, por medio del control difuso de la Constitución, la posibilidad de que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al resolver un conflicto sometido a su potestad, pueda decretar que un precepto legal es contrario a los derechos fundamentales reconocidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y por ende ordenar la desaplicación de éste en favor del demandante.

De ese modo, en forma general el objetivo del juicio de garantías es que el tribunal de amparo declare inconstitucional un acto de autoridad o precepto legal, igual de cierto es, que dentro del procedimiento contencioso administrativo puede argumentarse y probarse exhaustivamente que el acto de determinada autoridad administrativa se dictó con apoyo en artículos que violan el régimen jurídico pertinente, es decir, que transgreden los estándares previstos en la Constitución e infringen derechos fundamentales, de modo que puede obtenerse la desaplicación de dichos numerales.²¹⁵

²¹⁴ CARPIZO Jorge y Carbonell Miguel. *Ob. Cit.* Pág. 67

²¹⁵ TRON Petit Jean Claude. *Ob. Cit.* Pág. 267

En ese sentido, con base en las consideraciones expuestas, consideramos que dentro del caso que se analiza, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, estaría obligado a ordenar la desaplicación del numeral en estudio, a fin de que sean respetados los derechos fundamentales del gobernado.

Por otro lado, tenemos que el artículo en análisis podría estar apartado de los principios rectores de los Derechos (*los cuales citamos anteriormente*), ya que abre la opción de que se causen Derechos sin que propiamente se haya utilizado un bien nacional como cuerpo receptor de aguas residuales; o dicho de otro modo, que se causen Derechos sin que el Estado haya prestado un servicio o llevado a cabo una contraprestación.

Aunado a lo expuesto, en los términos que se encuentra redactado el artículo, deja dudas o no define que debemos entender por el término “subsuelo”, que viene a constituir un elemento esencial para la causación de la contribución que regula el mismo.

1. Propuesta.

Una vez que observamos el texto de dicho numeral y demostramos como éste resulta violatorio de lo dispuesto por los artículos 14, 16 y 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, nos permitimos realizar la siguiente propuesta, a fin de que puedan ser solventadas dichas violaciones constitucionales.

Resulta indispensable, para satisfacer los principios constitucionales de las contribuciones, que dentro del artículo 276 de la Ley Federal de Derechos, se elimine la “presunción de contaminación” como un hecho generador del pago de Derechos, toda vez que tal y como se señaló anteriormente, los Derechos que prevé la ley de la materia, se causan por el “uso o aprovechamiento de bienes nacionales”, lo que evidentemente no da cabida a presunciones o meras expectativas como hechos generadores de dicha contribución.

Ante ello, se propone eliminar la parte del numeral donde se menciona que la “posibilidad” de que sea contaminado un bien nacional genera el pago de Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes nacionales como cuerpos receptores de descargas, ya que tratándose de Derechos de esas características, el establecimiento de las cuotas

correspondientes debe atender a las unidades de consumo o utilización conforme a la naturaleza de los bienes y al beneficio obtenido, es decir, que para que pueda existir la causación de los citados Derechos, debe justificarse la utilización de los bienes del dominio público de la Nación y que además exista un beneficio obtenido por el particular.

La anterior propuesta se estima que resulta viable, ya que de conformidad con el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, las disposiciones que establezcan cargas a los particulares (como ocurre en el caso que nos ocupa), son de aplicación estricta, de ahí que sea imprescindible que la redacción del numeral que se analiza se ajuste a los parámetros constitucionales.

F. PORQUE EL ARTÍCULO 276 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS VIGENTE, ES ANTINOMIA DE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, SEGURIDAD Y CERTEZA JURIDICA.

Antes de pronunciarnos en el sentido de porque el artículo 276 de la Ley Federal de Derechos vigente, es antinomia de principios constitucionales, es preciso indicar que dicho precepto, en su última parte, señala como hecho generador para el pago de los Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de descargas de aguas residuales, las descargas o infiltraciones de aguas residuales en terrenos que sean bienes nacionales o que puedan contaminar el subsuelo.

Efectivamente, dicho numeral dispone lo siguiente:

“Artículo 276. Están obligados a pagar el derecho por uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales, las personas físicas o morales que descarguen en forma permanente, intermitente o fortuita aguas residuales en ríos, cuencas, cauces, vasos, aguas marinas y demás depósitos o corrientes de agua, así como los que descarguen aguas residuales en los suelos o las infiltren en terrenos que sean bienes nacionales o que puedan contaminar el subsuelo o los acuíferos, en términos de lo dispuesto en esta Ley”.

Como se puede advertir, dicho numeral contempla como hecho generador del tributo la contaminación del subsuelo; sin embargo, en ningún momento define que debemos

entender por dicho término, lo que lo convierte en un concepto jurídico indeterminado o no definido en la ley.

En ese sentido, consideramos que dicha indefinición si afecta la esfera jurídica de los contribuyentes, por las razones legales siguientes.

Como se apuntó en párrafos que anteceden, desde el punto de vista doctrinal, el principio de legalidad tributaria consiste en que ninguna autoridad fiscal puede emitir un acto o resolución que no sea conforme a una ley expedida con anterioridad, es decir, que los órganos del estado solo pueden hacer lo que la ley les permite.²¹⁶

Dentro de la obra “Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García”, se menciona que el principio de legalidad tributaria consiste en que los sacrificios patrimoniales impuestos por el Estado a los gobernados sólo pueden ser mediante una ley, por ser la expresión de una voluntad soberana, de ahí que tiene la virtud de obligar al tiempo que permite, en su caso, la apertura de los mecanismos revisores de la jurisdicción.²¹⁷

Al referirse a dicho principio, Adolfo Arrijoa Vizcaino, señala que la Constitución constituye el postulado básico del derecho fiscal, relativo a que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y regule, lo que conlleva a referirnos al célebre aforismo latino “nullum tributum sine lege”²¹⁸

Para el autor José Casás, el principio de legalidad constituye una garantía en favor de los gobernados, puesto que opera como una restricción al ejercicio del poder público, en cuanto a que toda actuación de la administración debe fundarse en una ley formal.²¹⁹

Por su parte, el principio de seguridad jurídica es explicado de una forma muy clara y precisa por Hugo Carrasco Iriarte, en el sentido de que dentro el derecho administrativo y tributario, se exige un alto grado de desarrollo y protección, ya que los

²¹⁶ CARRASCO Iriarte Hugo. *Ob. Cit.* Pág. 14

²¹⁷ BÉJAR Rivera Luis J. *Coord. Ob. Cit.* Pág. 49

²¹⁸ ARRIJOA Vizcaino Adolfo. *Ob. Cit.* Pág. 259

²¹⁹ CASÁS José O. *Derechos y Garantías Constitucionales de los Contribuyentes*. Editorial de la Universidad de Navarra. España. 2002. Pag. 232

tributos son uno de los instrumentos de mayor intervención directa en la esfera de la libertad y propiedad de los gobernados, razón por la cual éstos exigen al Estado que sus situaciones jurídicas tributarias se encuentren previstas de tal forma que puedan tener una expectativa precisa de sus derechos y deberes según lo dispuesto en la ley, así como de las obligaciones que les corresponden en su calidad de contribuyentes.²²⁰

Luego entonces, tenemos que el sistema tributario, al igual que el sistema jurídico en general, debe contener postulados que den seguridad a su estructura y de su aplicación a las personas subordinadas, so pena de que la omisión o insuficiencia generaría incertidumbre, confusión y excesos por parte de los servidores públicos en perjuicio de los contribuyentes.²²¹

En síntesis con ello, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido el criterio de que para la satisfacción del principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no sólo debe establecerse el gravamen en la ley, sino que también deben consignarse, de modo expreso, sus elementos esenciales, como son el sujeto, el objeto, la base, la tasa o tarifa, para evitar que su aplicación quede al arbitrio de las autoridades administrativas, o que se cobren derechos imprevisibles o a título particular.

De ese modo, es por lo que se estima que el numeral de trato genera un estado de incertidumbre jurídica, desde el momento en que la Ley Federal de Derechos, es omisa en señalar, especificar o determinar lo que se debe entender por “subsuelo”, de modo que, los particulares carecen de elementos reales para conocer si sus descargas pueden llegar a contaminarlo, por el simple hecho de que la ley en ningún momento refiere que debemos entender por “subsuelo”.

Por su parte, el estado de indefensión al que hicimos referencia en párrafos que anteceden, se surte desde el momento en que la Ley Federal de Derechos, le permite a las autoridades administrativas el determinar los alcances del término “subsuelo”, así como decidir lo que se debe entender por él. Ello es así, dado que los términos en los que se redactó el artículo 276 de la Ley Federal de Derechos, permiten a la autoridad administrativa decidir

²²⁰ CARRASCO Iriarte Hugo. *Ob. Cit.* Pág. 14

²²¹ BÉJAR Rivera Luis J. *Coord. Ob. Cit.* Pág. 43

por mutuo propio, cuando existió una contaminación al subsuelo, y por ende, queda en su libre albedrío decidir cuándo deben ser pagados los Derechos correspondientes, o incluso, someter al gobernado a una liquidación de contribuciones por los supuestos Derechos omitidos.

Efectivamente, en los términos que el legislador redactó el artículo 276 de la Ley Federal de Derechos, y en general la totalidad de dicha legislación, constituyen una oportunidad, sin límite alguno, para que las autoridades administrativas, específicamente la Comisión Nacional del Agua, pueda decidir libremente que particulares deben pagar Derechos y quienes no, puesto que la definición de “subsuelo” queda al libre albedrío de los órganos del Estado, y por consecuencia queda a su criterio quienes deben pagar Derechos o a quien quieren sancionar mediante la emisión de una liquidación.

Ello es así, ya que si pugnamos por validar la constitucionalidad del artículo 276 de la Ley Federal de Derechos, sería como permitir que la Comisión Nacional del Agua pueda decidir libremente si desea sancionar a un particular que descarga un millón de metros cúbicos de agua en el suelo, o bien, sancionar a quien riega el césped de su domicilio o aún más, llegar al extremo de sancionarnos por tirar el líquido de un recipiente en el piso, puesto que queda a criterio de la autoridad el “decidir” si dichas acciones contaminan o no el subsuelo, puesto que la ley es omisa en definir que debemos entender por dicho término, o cuando menos exponer los elementos que lo componen, situación que se traduce en una violación a los derechos fundamentales de los gobernados.

Bajo dichas premisas, es claro que el artículo 276 de la Ley Federal de Derechos, es antinomia de principios constitucionales, ya que la mencionada legislación en ningún momento define que es el subsuelo, además de que ni siquiera hace un intento por precisar los elementos que lo constituyen, quedando así la autoridad administrativa en una libertad absoluta para decidir que es el subsuelo, y por ende decidir cuándo se contamina éste, lo que evidentemente no respeta los principios de legalidad, seguridad y certeza jurídica tutelados por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Si atendemos lo que el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define respecto del término “subsuelo”, encontramos lo siguiente:

Subsuelo.

1. Terreno que está debajo de la capa labrantía o laborable o en general debajo de una capa de tierra.
2. Parte profunda del terreno a la cual no llegan los aprovechamientos superficiales de los predios y en donde las leyes consideran estatuido el dominio público, facultando a la autoridad gubernativa para otorgar concesiones mineras.²²²

De lo anterior, tenemos que conceptualmente la palabra subsuelo se define como el terreno que está debajo de la capa labrantía o laborable o en general debajo de una capa de tierra, o bien la parte profunda del terreno a la cual no llegan los aprovechamientos superficiales de los predios.

En ese sentido, podemos apreciar que no cualquier persona de entendimiento ordinario puede saber lo que significan los términos “capa labrantía”, “capa laborable”, “aprovechamientos superficiales” y por consecuencia tampoco pueden saber lo que significa “subsuelo” o los alcances y elementos de dichos términos, de modo que, por ese simple hecho, la palabra subsuelo debió ser definida y especificada en la Ley Federal de Derechos, lo cual en la especie no ocurre, de ahí que se sostenga que el artículo 276 de la citada Legislación es antinomia de principios constitucionales.

Bajo dichas circunstancias, estimamos que la redacción actual del artículo 276 de la Ley Federal de Derechos, permite que la autoridad administrativa pueda decidir libremente lo que significa “subsuelo”, y de esa forma decidir unilateralmente si se tipifican los supuestos previstos para el pago de Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes nacionales como cuerpos receptores de descargas de aguas residuales, y en consecuencia poder sancionar a un particular.

En ese sentido, tenemos que el artículo 276 de la Ley Federal de Derechos, viola el principio de legalidad, en el sentido de que no define cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imposables de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la base de la contribución, dado que queda al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa el decidir lo que es el “subsuelo”.

²²² <http://lema.rae.es/drae/?val=subsuelo>

De ese modo, y sin en afán de buscar legislaciones que tengan que definir cada concepto que emplean (*como se manejó en las posturas que avalan los conceptos indeterminados*), estimamos que dentro del artículo 276 de la Ley Federal de Derechos, o bien en algún otro numeral, si debió definirse el término subsuelo, ya que es precisamente la diversidad de áreas geográficas en el país, lo que hace indispensable que se determine claramente en la ley lo que debemos entender por “subsuelo”, ya que es de todos conocido que las características del suelo son totalmente diversas de un Estado a otro, puesto que el tirar agua en el suelo tiene efectos completamente distintos en cada región; es decir, no tiene el mismo efecto el verter agua en los suelos del Estado de México, que el hacerlo en las zonas desérticas del país, de ahí que se estime que el artículo 276 de la Ley Federal de Derechos, es antinomia de principios constitucionales, puesto que no define el término subsuelo, ni mucho menos lo que se entiende por tal.

Dicho situación la consideramos preocupante, puesto que la redacción del artículo 276 de la Ley Federal de Derechos, deja en total y absoluta libertad a la Comisión Nacional del Agua para decidir o elegir los particulares que desea que paguen Derechos, o bien sancionarlos por no hacerlo, ya que como se dijo, dicha autoridad tendría la libertad de decidir si la persona que vertió agua en el suelo del Estado de México puede o no llegar a contaminar el subsuelo, y también tendría la libertad de decidir si sancionar o no a la persona que realiza la misma acción pero en zonas desérticas del país, lo cual de ningún modo puede ser permitido en un estado de derecho.

Efectivamente, ni en la Ley Federal de Derechos, ni tampoco en la Ley de Aguas Nacionales, se define el término “subsuelo”, ni siquiera se menciona que debemos entender por tal, ni tampoco a qué profundidad se encuentra éste, máxime que conforme a la orografía del territorio nacional, las capas (arena, arcilla, piedras, rocas, etc.) que integra el suelo de nuestro país son muy variadas, pues existen zonas desérticas, otras rocosas, otras tropicales, otras propias para el cultivo, etcétera; por lo cual resulta evidente que el Legislador transgredió el principio de legalidad tributaria al no definir en la Ley Federal de Derechos ni en la Ley de Aguas Nacionales, lo que es el término subsuelo, ni tampoco al señalar a qué profundidad se encuentra, mucho menos al no señalar las características, requisitos o elementos mínimos que deberán considerarse para determinar qué es el subsuelo, máxime que dicho elemento es esencial y estrictamente necesario para la configuración del hecho

imponible de la causación de los Derechos contemplados en el artículo 276 de la Ley Federal de Derechos. Además de que, para cumplir con el principio de legalidad tributaria contenido en la fracción IV, del artículo 31, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe ser el legislador y no la autoridad administrativa quien establezca los elementos esenciales de las contribuciones.

Lo anterior, en concordancia con lo establecido por el Poder Judicial de la Federación, en los criterios que a continuación se citan, cuyos datos de identificación y localización serán especificados en la parte final de cada uno de los criterios, mismos que refieren lo siguiente:

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN.- El Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que en materia de legalidad tributaria la reserva de ley es de carácter relativo, toda vez que dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal y materialmente legislativa, sino que es suficiente que los elementos esenciales de la contribución se describan en ella, para que puedan ser desarrollados en otros ordenamientos de menor jerarquía, ya que la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales nunca podrán contravenir la norma primaria, además de que tal remisión debe constituir un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria. En congruencia con tal criterio, se concluye que el principio tributario de reserva de ley es de carácter relativo y aplica únicamente tratándose de los elementos cuantitativos del tributo, como son la tasa o la base, porque en muchas ocasiones, para cifrar el hecho imponible es indispensable realizar operaciones o acudir a aspectos técnicos, lo que no sucede en relación con los elementos cualitativos de las contribuciones, como son los sujetos y el objeto, los cuales no pueden ser desarrollados en un reglamento, sino que deben preverse exclusivamente en una ley.

Amparo en revisión 1209/2005. Angélica María Soler Torres y coag. 2 de marzo de 2006. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Gustavo Ruiz Padilla.

Amparo en revisión 1272/2005. Francisco Javier Argüello García y coags. 2 de marzo de 2006. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Gustavo Ruiz Padilla.

Amparo en revisión 1967/2005. Óscar Humberto Lomelín Ibarra y coags. 2 de marzo de 2006. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Gustavo Ruiz Padilla.

El Tribunal Pleno, el dieciocho de abril en curso, aprobó, con el número XLII/2006, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a dieciocho de abril de dos mil seis.

Dicho criterio se encuentra visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXIII, Mayo de 2006, página 15.

“TRÁMITE ADUANERO. EL ARTÍCULO 49, FRACCIÓN VII, INCISO C), DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS QUE PREVÉ EL PAGO POR AQUELLAS OPERACIONES QUE SE EFECTÚEN EN TÉRMINOS DE LA LEY ADUANERA EN QUE SE UTILICE LA PARTE II, DE LOS PEDIMENTOS DE IMPORTACIÓN, EXPORTACIÓN O TRÁNSITO, SIN PRECISAR SU OBJETO, VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO).- La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido el criterio de que para la satisfacción del principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no sólo debe establecerse el gravamen en la ley, sino que también deben consignarse, de modo expreso, sus elementos esenciales, como son el sujeto, el objeto, la base, la tasa y la época de pago, para evitar que su aplicación quede al arbitrio de las autoridades exactoras, o que se cobren derechos imprevisibles o a título particular, de manera que la autoridad sólo tenga que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida. Asimismo, por lo que se refiere a los derechos por servicios, el Tribunal Pleno en la tesis de jurisprudencia P./J. 41/96, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo IV, julio de 1996, página 17, de rubro: "DERECHOS TRIBUTARIOS POR SERVICIOS. SU EVOLUCIÓN EN LA JURISPRUDENCIA.", sostuvo que son una especie del género contribuciones que tiene su causa en la recepción de lo que propiamente se conoce como una actividad de la administración, individualizada, concreta y determinada, con motivo de la cual se establece una relación singularizada entre la administración y el usuario, que justifica el pago del tributo. En congruencia con lo anterior, puede concluirse que al prever el artículo 49, fracción VII, inciso c), de la Ley Federal de Derechos que se pagará el derecho de trámite aduanero por aquellas operaciones que se efectúen en términos de la Ley Aduanera, en que se utilice la parte II de los pedimentos de importación, exportación o tránsito, viola el mencionado principio constitucional, en virtud de que no se precisa el objeto del derecho, pues de su texto no se desprende cuál pudiera ser la actividad de la administración, individualizada, concreta y determinada, con motivo de la cual se establezca una relación singularizada entre la administración y el usuario que justifique el pago del tributo, máxime que no se señala en qué casos se debe utilizar la parte II del documento, sino que, por el contrario, prevé el pago de un derecho por el mero uso de un documento y no como contraprestación por un servicio que presta el Estado.

Amparo en revisión 1105/99. Baramin, S.A. de C.V. 8 de agosto de 2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Roberto Javier Ortega Pineda.

Dicho criterio se encuentra visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XIV, Diciembre de 2001, página 201.

“IMPUESTO PREDIAL. EL ARTICULO 66, REFORMADO, DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, QUE PREVIENE LA ACTUALIZACION BIENAL DE LOS VALORES CATASTRALES, ES VIOLATORIO DE LOS ARTICULOS 14, 16 Y 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONALES.- La circunstancia de que el artículo 36, fracción I, de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, disponga que la base del impuesto predial lo es el valor catastral del predio y el artículo 66 de ese propio ordenamiento legal establezca que el valor catastral que fija a cada predio la Tesorería del Distrito Federal, conforme a las disposiciones de esa propia ley, se

aplicará como base gravable del impuesto predial, en los casos en que así lo dispone el título a que dicho numeral corresponde, lejos de demostrar la constitucionalidad del referido artículo 66, reformado por decreto de 21 de noviembre de 1974, en cuanto dispone que "para la actualización bienal de los valores catastrales de predios ya valuados, que no hayan sufrido modificaciones, no se requerirá valuación de los peritos valuadores de la tesorería, pues bastará aplicar los nuevos valores unitarios que menciona el párrafo anterior", pone de manifiesto que el mismo infringe el principio de legalidad impositiva que consagra el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal. En efecto, el principio de legalidad se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, que dispone que las contribuciones que deben pagarse para sufragar los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los Municipios, deben estar establecidas por ley en sentido formal y material. Un reforzamiento de este fundamento se encuentra en el párrafo segundo del artículo 14 constitucional, que contiene la garantía de que nadie puede ser privado de sus propiedades si no es conforme a las leyes expedidas por el Congreso. El principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; esto es, los hechos imponible, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la base de la exacción; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. Ahora bien, como el mencionado artículo 36, fracción I, de la Ley de Hacienda en cuestión dispone que la base del impuesto predial lo es el valor catastral del predio y el artículo 66 reformado establece que en tratándose de predios ya valuados que no hayan sufrido modificaciones, no se requerirá valuación de los peritos valuadores de la tesorería, sino que bastará aplicar los nuevos valores unitarios de tierra y de construcción que la propia tesorería apruebe para regir en el ejercicio fiscal correspondiente, resulta evidente que se deja en manos de la referida autoridad exactora la facultad de fijar el valor catastral de los predios antes mencionados a su discreción y, en consecuencia, la determinación de la base gravable del propio impuesto predial, elemento esencial de éste. Es decir, si la Tesorería del Distrito Federal tiene la facultad de fijar cada dos años los valores unitarios de tierra y de construcción y éstos son los que deben aplicarse para actualizar los valores catastrales de predios ya valuados, que no hayan sufrido modificaciones, es incontrovertible que bastará con que fije a su arbitrio dichos valores, pues no se señala base alguna para hacerlo, para que también a su arbitrio fije el valor catastral de los inmuebles que se encuentran en esas condiciones y, con ello, la base gravable del tributo, en tanto que, como se acaba de precisar, el citado valor catastral constituye la base gravable del impuesto. Además, por vía de consecuencia, el sistema del artículo 66 deja en manos de la propia autoridad exactora la fijación, en cada caso concreto, de la cuota o tarifa de dicho tributo, también elemento esencial de éste, porque como el artículo 41 de la propia ley de hacienda citada establece una tarifa de tasa progresiva, en relación con el valor catastral que se asigna a cada predio, es inconcuso que si la autoridad exactora desea gravar en mayor cantidad a un predio en particular, bastará con que le señale un valor catastral que corresponda al renglón de la tarifa respectiva para que lo logre. Consecuentemente, como el citado artículo 66, reformado, de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, deja en manos de la autoridad exactora la determinación de la base gravable del impuesto predial y la fijación de la tarifa o cuota de dicho tributo, elementos esenciales del mismo, es evidente que por ese motivo viola lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal y, por ende, la garantía de legalidad que en favor del gobernador tutelan los artículos 14 y 16 constitucionales.

Séptima Época, Primera Parte:

Volúmenes 91-96, página 85. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prender de Vera. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 91-96, página 85. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 85. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Volúmenes 91-96, página 85. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 85. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Nota: En el Informe de 1976, la tesis aparece bajo el rubro "PREDIAL, EL ARTICULO 66 DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, REFORMADO POR DECRETO DE 21 DE NOVIEMBRE DE 1974, ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE CONSAGRA EL ARTÍCULO 31, FRACCION IV, DE LA CONSTITUCION FEDERAL, EN CUANTO AL SISTEMA DE VALUACION DE PREDIOS QUE ESTABLECE PARA LOS EFECTOS DEL IMPUESTO."

Dicho criterio se encuentra visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 91-96, Primera Parte, página 167.

“DERECHOS POR SERVICIOS DE RECOLECCIÓN, TRANSPORTACIÓN, TRATAMIENTO Y DESTINO FINAL DE RESIDUOS SÓLIDOS. EL ARTÍCULO 121 DE LA LEY DE HACIENDA DE LOS MUNICIPIOS DEL ESTADO DE QUINTANA ROO QUE LOS PREVÉ, AL NO FIJAR LA TARIFA APLICABLE, VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.- Para cumplir con el principio de legalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe ser el legislador y no la autoridad administrativa quien establezca los elementos esenciales de las contribuciones, a saber: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, lugar, forma y época de pago. Así, el artículo 121 de la Ley de Hacienda de los Municipios del Estado de Quintana Roo, que prevé los derechos por servicios de recolección, transportación, tratamiento y destino final de residuos sólidos, viola dicho principio, pues de esos elementos el legislador sólo fija: a) El sujeto: personas físicas y morales; b) Objeto: prestación de los indicados servicios; y c) Lugar, forma y época de pago: en la Tesorería Municipal, mensualmente, dentro de los primeros cinco días de cada mes, ya que respecto de la tarifa sólo dispone que los Ayuntamientos propondrán a la Legislatura del Estado, a más tardar en el mes de octubre de cada año, con arreglo a los principios de equidad, proporcionalidad, racionalidad y capacidad contributiva, las cuotas y tarifas aplicables a los señalados derechos, lo cual muestra que no fija la tarifa aplicable, privando a los contribuyentes de certidumbre y seguridad jurídica, pues no se les permite conocer de manera precisa la forma en que deben contribuir al gasto público.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO SÉPTIMO CIRCUITO.

Amparo en revisión 255/2010. Eventos Can, S.A. de C.V. 9 de diciembre de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Manuel Vera Sosa. Secretaria: Sandra Barceló González.

Dicho criterio se encuentra visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXXIII, Mayo de 2011, página 1106.

Dentro de los criterios jurisprudenciales aquí citados, podemos observar el criterio de la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el sentido de que para la

satisfacción del principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no sólo debe establecerse el gravamen en la ley respectiva, sino que también deben consignarse, de modo expreso, sus elementos esenciales, como son el sujeto, el objeto, la base, la tasa y la época de pago, para evitar que su aplicación quede al arbitrio de las autoridades administrativas, o que se cobren Derechos imprevisibles o a título particular, de manera que la autoridad sólo tenga que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

Al igual que lo hicimos en los anteriores apartados, sostenemos que si sometemos el artículo que se analiza al estudio del control difuso de la Constitución que puede realizar el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, considerando a éste como la facultad de analizar si los preceptos de las leyes fiscales o administrativas respetan los parámetros constitucionales, es evidente que dicho Tribunal debe ordenar la desaplicación del citado artículo en contra de los gobernados al ser contrario a los derechos fundamentales reconocidos por la Constitución.

Efectivamente, en el juicio contencioso administrativo, la competencia específica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es en materia de legalidad y, por razón de su función jurisdiccional, este tribunal puede ejercer control difuso; sin embargo, si el actor formula conceptos de nulidad expresos, solicitando al tribunal administrativo el ejercicio del control difuso respecto de determinada norma, de existir coincidencia entre lo expresado en el concepto de nulidad y el criterio del Tribunal, éste puede desaplicar la disposición respectiva, expresando las razones jurídicas de su decisión.

Lo anterior encuentra apoyo en la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que se encuentra visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 5, Abril de 2014, Tomo I, página 984, la cual textualmente dispone lo siguiente:

“CONTROL DIFUSO. SU EJERCICIO EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Si bien es cierto que, acorde con los artículos 1o. y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las autoridades

jurisdiccionales ordinarias, para hacer respetar los derechos humanos establecidos en la propia Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, pueden inaplicar leyes secundarias, lo que constituye un control difuso de su constitucionalidad y convencionalidad, también lo es que subsiste el control concentrado de constitucionalidad y convencionalidad de leyes, cuya competencia corresponde en exclusiva al Poder Judicial de la Federación, a través del juicio de amparo, las controversias constitucionales y las acciones de inconstitucionalidad. La diferencia entre ambos medios de control (concentrado y difuso), estriba en que, en el primero, la competencia específica de los órganos del Poder Judicial de la Federación encargados de su ejercicio es precisamente el análisis de constitucionalidad y convencionalidad de leyes, por tanto, la controversia consiste en determinar si la disposición de carácter general impugnada expresamente es o no contraria a la Constitución y a los tratados internacionales, existiendo la obligación de analizar los argumentos que al respecto se aduzcan por las partes; en cambio, en el segundo (control difuso) el tema de inconstitucionalidad o inconventionalidad no integra la litis, pues ésta se limita a la materia de legalidad y, por ello, el juzgador por razón de su función, prescindiendo de todo argumento de las partes, puede desaplicar la norma. Ahora bien, en el juicio contencioso administrativo, la competencia específica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es en materia de legalidad y, por razón de su función jurisdiccional, este tribunal puede ejercer control difuso; sin embargo, si el actor formula conceptos de nulidad expresos, solicitando al tribunal administrativo el ejercicio del control difuso respecto de determinada norma, de existir coincidencia entre lo expresado en el concepto de nulidad y el criterio del tribunal, éste puede inaplicar la disposición respectiva, expresando las razones jurídicas de su decisión, pero si considera que la norma no tiene méritos para ser inaplicada, bastará con que mencione que no advirtió violación alguna de derechos humanos, para que se estime que realizó el control difuso y respetó el principio de exhaustividad que rige el dictado de sus sentencias, sin que sea necesario que desarrolle una justificación jurídica exhaustiva en ese sentido, dando respuesta a los argumentos del actor, pues además de que el control difuso no forma parte de su litis natural, obligarlo a realizar el estudio respectivo convierte este control en concentrado o directo, y transforma la competencia genérica del tribunal administrativo en competencia específica. Así, si en el juicio de amparo se aduce la omisión de estudio del concepto de nulidad relativo al ejercicio de control difuso del tribunal ordinario, el juzgador debe declarar ineficaces los conceptos de violación respectivos, pues aun cuando sea cierto que la Sala responsable fue omisa, tal proceder no amerita que se conceda el amparo para que se dicte un nuevo fallo en el que se ocupe de dar respuesta a ese tema, debido a que el Poder Judicial de la Federación tiene competencia primigenia respecto del control de constitucionalidad de normas generales y, por ello, puede abordar su estudio al dictar sentencia. Si, además, en la demanda de amparo se aduce como concepto de violación la inconstitucionalidad o inconventionalidad de la ley, el juzgador sopesará declarar inoperantes los conceptos de violación relacionados con el control difuso y analizar los conceptos de violación enderezados a combatir la constitucionalidad y convencionalidad del precepto en el sistema concentrado.

CONTRADICCIÓN DE TESIS 336/2013. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero del Trigésimo Circuito y Primero en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Sexto Circuito. 22 de enero de 2014. Cinco votos de los Ministros Sergio A. Valls Hernández, Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Luis María Aguilar Morales. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Guadalupe Margarita Ortiz Blanco”.

De lo anterior, podemos advertir que a partir de la reforma constitucional del 11 de Junio de 2011, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa tiene la facultad para ejercer el control difuso de constitucionalidad, por lo que además del control de legalidad

de los actos de autoridad, dicho tribunal tiene la potestad de examinar si un acto administrativo se funda en una norma jurídica contraria a los derechos fundamentales, y en caso de ser así, proceder a ordenar su desaplicación en protección del gobernado.²²³

Con base en lo expuesto, si bien es cierto que por medio del juicio de amparo tramitado ante el Poder Judicial de la Federación, los gobernados pueden obtener una declaratoria de inconstitucionalidad de una ley o de determinados artículos, ya que tal y como lo señala Jorge Carpizo y Miguel Carbonell en la obra “Derecho Constitucional”, el juicio de amparo es un instrumento procesal que busca la preservación y, en su caso, el restablecimiento del orden constitucional.²²⁴

Igual de cierto es, que a través del procedimiento contencioso administrativo los gobernados tienen a su alcance, por medio del control difuso de la Constitución, la posibilidad de que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al resolver un conflicto sometido a su potestad, pueda decretar que un precepto legal es contrario a los derechos fundamentales reconocidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y por ende ordenar la desaplicación de éste en favor del demandante.

De ese modo, en forma general el objetivo del juicio de amparo es que el tribunal declare inconstitucional un acto de autoridad o precepto legal, igual de cierto es, que dentro del procedimiento contencioso administrativo puede argumentarse y probarse exhaustivamente que el acto de determinada autoridad administrativa se dictó con apoyo en artículos que violan el régimen jurídico pertinente, es decir, que transgreden los estándares previstos en la Constitución e infringen derechos fundamentales, de modo que puede obtenerse la desaplicación de dichos numerales.²²⁵

En ese sentido, con base en las consideraciones expuestas, consideramos que dentro del caso que se analiza, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, estaría obligado a ordenar la desaplicación del numeral en estudio, a fin de que sean respetados los derechos fundamentales del gobernado.

²²³ MOSRI Gutiérrez Magda Z. *Ob. Cit.* Pág. 12 y 13

²²⁴ CARPIZO Jorge y Carbonell Miguel. *Ob. Cit.* Pág. 67

²²⁵ TRON Petit Jean Claude. *Ob. Cit.* Pág. 267

1. Propuesta.

Una vez que observamos el texto de dicho numeral y demostramos como éste resulta violatorio de lo dispuesto por los artículos 14, 16 y 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, nos permitimos realizar la siguiente propuesta, a fin de que puedan ser solventadas dichas violaciones constitucionales.

Resulta indispensable para satisfacer los principios constitucionales de las contribuciones, que dentro del artículo 276 de la Ley Federal de Derechos, o bien en algún otro numeral de dicha Ley, sea definido el término “subsuelo”, a fin de que los causantes tengan la certeza jurídica de lo que se entiende por tal concepto, y puedan conocer cuando se está en presencia de una causación de contribuciones derivadas de la contaminación o uso de éste.

En apoyo a dicha propuesta, tenemos lo expuesto por el maestro Juan Carlos Cassagne, quien señala que la existencia de conceptos jurídicos indeterminados puede llegar a significar una libre discrecionalidad para las autoridades administrativas, quienes actuando sin un margen de arbitrio estarían desvinculándose de lo pretendido por el propio ordenamiento jurídico, resultando indispensable la intervención del propio poder judicial.²²⁶

Efectivamente, a fin de respetar los derechos fundamentales de los contribuyentes, resulta indispensable que dentro de la Ley Federal de Derechos, sea definido con claridad lo que se entiende por subsuelo, o cuando menos, se den los elementos que lo componen, ya que no debe pasar desapercibido que dicho término constituye un elemento esencial de la contribución, de modo que debe estar plenamente definido e identificado en la ley. Máxime que de conformidad con el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, las disposiciones que establezcan cargas a los particulares (como ocurre en el caso que nos ocupa), son de aplicación estricta, de ahí que sea imprescindible que la redacción del numeral que se analiza se ajuste a los parámetros constitucionales.

²²⁶ CASSAGNE Juan Carlos. *El Acto Administrativo*. Porrúa. México. 2014. Pág. 109

G. PORQUE EL ARTÍCULO 277-B DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS VIGENTE, ES ANTINOMIA DE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

En este apartado expondremos las consideraciones por las cuales, el artículo 277-B de la Ley Federal de Derechos vigente, es antinomia del principio de equidad tributaria que reconoce la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Como lo vimos anteriormente, el artículo 277-B de la Ley Federal de Derechos vigente, a la letra dice:

“Artículo 277-B. El monto del derecho a pagar se determinará aplicando al volumen descargado durante el trimestre las siguientes cuotas por cada metro cúbico, según corresponda:

I. Por la descarga que realicen las entidades federativas, municipios, organismos paraestatales, paramunicipales y las empresas concesionarias que presten el servicio de alcantarillado en sustitución de las anteriores, atendiendo al tipo de cuerpo receptor aplicarán.

CUERPOS RECEPTORES		
Tipo A	Tipo B	Tipo C
\$1.10	\$1.62	\$2.43

II. Por la descarga que realicen las personas físicas y morales distintas a las señaladas en la fracción I de este artículo, atendiendo al tipo de cuerpo receptor aplicarán.

CUERPOS RECEPTORES		
Tipo A	Tipo B	Tipo C
\$13.60	\$20.00	\$30.00

III. Los contribuyentes a que se refiere la fracción II de este artículo, podrán optar por aplicar las siguientes cuotas a cada metro cúbico descargado atendiendo al tipo de cuerpo receptor en que realicen su descarga y a la actividad que la generó, siempre y cuando presenten previamente la información necesaria para acreditar la cantidad y calidad de sus descargas, que solicite la Comisión Nacional del Agua mediante reglas de carácter general.

Actividad	TIPO DE CUERPO RECEPTOR		
	A	B	C
	\$1.73	\$2.55	\$3.82

<p>Descargas de comercio y servicios asimilables a las de servicios público urbano</p> <p>Generación, transmisión y distribución de energía eléctrica, suministro de gas por ductos al consumidor final; construcción; confección de alfombras y similares; confección de costales y productos textiles recubiertos de materiales sucedáneos; confección de prendas de vestir; confección de accesorios de vestir y otras prendas de vestir no clasificados en otra parte; impresión e industrias conexas; comercio, productos y servicios; transportes, correos y almacenamientos; transporte por ducto; servicios financieros y de seguros; servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles; servicios profesionales, científicos y técnicos; servicios educativos; servicios de salud y de asistencia social; servicios de esparcimiento culturales y deportivos y otros servicios recreativos; servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas; servicios de reparación y mantenimiento; servicios personales, y servicios de apoyo a los negocios</p>			
<p>Descargas preponderantemente biodegradables</p> <p>Cría y explotación de animales, aprovechamiento forestal, pesca y caza; industrias alimentaria, de bebidas y tabaco; industria de la madera; industria del papel, y fabricación de productos de cuero, piel y materiales sucedáneos</p>	\$4.39	\$6.47	\$9.70
<p>Descargas preponderantemente no biodegradables</p>	\$11.13	\$16.39	\$24.58

Minería de minerales metálicos, no metálicos y extracción de petróleo y gas; curtido y acabado de cuero y piel; fabricación de productos derivados del petróleo y del carbón; industria química; industria del plástico y del hule; fabricación de productos a base de minerales no metálicos; industrias metálicas básicas; fabricación de productos metálicos; fabricación de maquinaria y equipo; fabricación de equipo de computación, comunicación, medición y de otros equipos, componentes y accesorios electrónicos; fabricación de accesorios, aparatos eléctricos y equipo de generación de energía eléctrica; fabricación de equipo de transporte; fabricación de muebles, colchones y persianas, y otras industrias manufactureras; manejo de desechos y servicios de remediación			
---	--	--	--

Los contribuyentes cuya actividad que origina la descarga no esté comprendida en la tabla anterior, aplicarán la cuota establecida en este artículo para las descargas preponderantemente no biodegradables.

El monto del derecho a pagar será enterado por el contribuyente en los términos del artículo 283 de esta Ley”.

Como lo hemos venido sosteniendo a lo largo de la investigación, el principio de equidad tributaria se encuentra consignado en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución, el cual a la letra señala:

“ARTICULO 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.”

Conforme al texto constitucional, toda legislación secundaria que establezca la creación de una contribución debe respetar, entre otros principios, los de proporcionalidad y equidad.

Ahora bien, a fin de sustentar nuestra postura en el sentido de que el artículo 277-B de la Ley Federal de Derechos, transgrede el principio de equidad tributaria que protege la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es oportuno remitirnos al estudio de dicho principio desde la perspectiva doctrinal.

En ese sentido, tenemos que la equidad es la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravados, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera; debiendo variar únicamente las tarifas aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar así el principio de proporcionalidad.

Siguiendo con el análisis doctrinal del principio de equidad, Adam Smith sostuvo lo siguiente: *“Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal...En la observancia u misión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición”*.²²⁷

Andrés Sierra Rojas nos señala que la equidad es una igualdad de ánimo que se traduce en un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber, donde las legislaciones deben limitar su excesiva generalidad y dar un trato igualitario a aquellos que se sitúen en una misma situación jurídica.²²⁸

El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación.

Efectivamente, para cumplir con el principio de la equidad, las leyes impositivas deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes del tributo de que se trate, en relación a cada uno de los aspectos de la relación tributaria, es decir, de la

²²⁷ SMITH Adam. *Investigación Sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*. Trad. Gabriel Franco. Fondo de Cultura Económica. México. 1958. Pág. 726 y 727

²²⁸ SIERRA Rojas Andrés. *Ob. Cit.* Pág. 33

hipótesis de causación, sujetos de la relación, objeto gravable, fechas de pago, etcétera; con excepción de la tasa o tarifa, la cual deberá estar permeada del aspecto de progresividad. Por tanto, en síntesis, la equidad consiste en que todos los contribuyentes de una misma contribución deben tener una misma situación de igualdad frente a la ley, o dicho en otras palabras, la ley debe tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Siguiendo con el análisis doctrinal del principio de Equidad, dentro de la obra “Derecho Fiscal” se expone que la Equidad es el trato igual a los iguales en idénticas condiciones, es decir, que las normas impositivas deben reunir las condiciones de abstracción y de generalidad.²²⁹

Al abordar dicho principio, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostuvo que los poderes públicos deben tener en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor; además de que, la conservación de este principio no supone que todos los hombres sean iguales, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas, de modo que el valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

Ahora bien, como se sostuvo en capítulos anteriores, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que tratándose de las contribuciones denominadas “Derechos” por la explotación, uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación, las cuotas correspondientes deben fijarse atendiendo primordialmente a dos parámetros:

1º.- Atendiendo a las unidades de consumo o utilización conforme a la naturaleza de los bienes propiedad del Estado, y

²²⁹ CARRASCO Iriarte Hugo. *Ob. Cit.* Pág. 73

2º.- Atendiendo al beneficio obtenido por el particular.

Un Derecho por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación que no respete los anteriores parámetros, es antinomia de los principios constitucionales.

Confirma lo anterior la tesis emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXIV, Noviembre de 2006, página 188, que a la letra dice:

“DERECHOS POR USO O APROVECHAMIENTO DE CUERPOS RECEPTORES DE LAS DESCARGAS DE AGUAS RESIDUALES. EL ARTÍCULO 285, FRACCIÓN I, DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.- El citado artículo, al establecer que para los efectos de la determinación presuntiva del derecho por uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales, se calculará considerando indistintamente el volumen de agua residual que aparezca en el permiso de descarga respectivo o, en su defecto, el que corresponda al volumen señalado en el título de asignación, concesión, autorización o permiso para la explotación, el uso o aprovechamiento de aguas nacionales que origina la descarga, viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior, toda vez que tratándose de derechos por uso de bienes del dominio público de la Nación el establecimiento de las cuotas correspondientes debe atender a las unidades de consumo o utilización conforme a la naturaleza de los bienes y al beneficio obtenido. Ello es así, porque la mecánica prevista en el referido artículo 285, fracción I, no atiende a la descarga real de agua ni al beneficio concreto e individualizado que recibe el gobernado, sino que le impone el pago del derecho sobre un volumen del líquido determinado presuntivamente.”

Amparo directo en revisión 1201/2006. Hidrogenadora Yucateca, S.A. de C.V. 20 de septiembre de 2006. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Andrea Nava Fernández del Campo.

Con base en lo expuesto, debemos considerar que el principio constitucional de “equidad” se traduce en que las leyes reguladoras de los Derechos deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los usuarios de los servicios correspondientes; y que esta consideración debe referirse fundamentalmente a las cuotas o tarifas conforme a las cuales los Derechos se cobran, a fin de señalar que dichas cuotas o tarifas deben ser iguales para quienes reciban servicios análogos y hagan un uso o aprovechamiento idéntico.

Dicho en otras palabras, se violaría el principio de equidad si a quien está recibiendo el mismo tipo de servicio y está haciendo el mismo uso de él, se le cobra por

concepto de Derechos una cantidad mayor o menor que la que tengan que pagar otras personas que reciban dicho servicio en condiciones análogas.

Por lo tanto, tenemos que la equidad tributaria opera en el caso específico de los Derechos cuando la ley respectiva otorga a todas las personas que reciben el mismo servicio y que obtienen de él un aprovechamiento idéntico, el mismo tratamiento tanto en materia de tarifas o cuotas principalmente, como en lo relativo a fechas y lugares de pago, sanciones.²³⁰

Ahora bien, entrando al fondo del caso que se plantea, tenemos que el legislador en el artículo 277-B, de la Ley Federal de Derechos, señala que el monto del Derecho a pagar por los contribuyentes se determinará aplicando al volumen descargado durante el trimestre, las cuotas por cada metro cúbico, según corresponda. De igual forma, se establecen las cuotas de \$1.10 para cuerpos receptores Tipo A, \$1.62 para cuerpos receptores Tipo B y \$2.43 para cuerpos receptores Tipo C, por la descarga que realicen las entidades federativas, municipios, organismos paraestatales, paramunicipales y las empresas concesionarias que presten el servicio de alcantarillado; las cuotas de \$13.60 para cuerpos receptores Tipo A, \$20.00 para cuerpos receptores Tipo B y \$30.00 para cuerpos receptores Tipo C, por la descarga que realicen las personas físicas y morales.

Siendo importante destacar, que de conformidad con el artículo 278-A de la Ley Federal de Derechos vigente, dentro de los cuerpos receptores tipo “B” o “C” se encuentran diversos ríos, arroyos, presas, lagunas, localizados en las diversas Entidades Federativas del país, cuya lista se encuentra expresa y claramente señalada en dicho numeral.

Ahora bien, sostenemos que el artículo 277-B de la Ley Federal de Derechos vigente es antinomia de principios constitucionales, ya que sin existir ninguna razón lógica, jurídica, técnica o económica que lo justifique, el legislador en el precepto reclamado estableció unas cuotas a pagar totalmente distintas para las personas físicas y morales, respecto de las entidades federativas, municipios, organismos paraestatales, paramunicipales y las empresas concesionarias que presten el servicio de alcantarillado; aunado a que, también estableció una diferenciación según el cuerpo receptor donde se realice la descarga.

²³⁰ ARRIJOJA Vizcaino Adolfo. *Ob. Cit.* Pág. 340

Bajo dichas circunstancias, resulta contrario a los principios constitucionales, por un lado, el establecimiento de cuotas diferentes en atención al sujeto que realiza la descarga, y por otro lado, que se prevean distintas cuotas en atención al cuerpo receptor de las descargas, al no existir razones lógicas, jurídicas, técnicas, ni económicas que lo justifiquen, razón por la cual, el artículo 277-B de la Ley Federal de Derechos, resultan abiertamente violatorio del principio de legalidad y proporcionalidad tributaria, ya que no atienden al beneficio real obtenido por el particular o al grado de utilización de los bienes del dominio público, conforme al criterio de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que citamos anteriormente.

A mayor abundamiento, el artículo 277-B de la Ley Federal de Derechos, también transgrede el principio de equidad tributaria tutelado por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política del país, el cual consiste, medularmente, en que debe existir una igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación y demás consecuencias que lo anterior conlleva, como entre otras, las tarifas o cuotas aplicables.

En efecto, en el caso que nos ocupa, también se transgrede el principio de equidad tributaria, ya que el legislador dentro del numeral que se analiza, no otorga un trato igual a los iguales, es decir, no da el mismo tratamiento jurídico a todas aquellas personas que son sujetos pasivos del pago del Derecho por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores, pues sin existir razones jurídicas, técnicas o económicas que lo justifiquen, establece cuotas diferenciadas atendiendo al tipo de sujeto que realiza la mismas, así como también en atención al cuerpo receptor donde se realizan las mismas, no obstante que los cuerpos receptores tipos “A”, “B” o “C” son todos bienes del dominio público de la Nación.

Por tanto, si todas las personas que realizan las descargas de aguas residuales en los cuerpos receptores tipos “A”, “B” o “C”, son sujetos pasivos del pago de Derechos al Estado, por usar o aprovechar bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores, y además si dichos cuerpos receptores en todos los casos (tipo “A”, “B” o “C”) son bienes del dominio público de la Nación, entonces las cuotas aplicables para el cálculo de

los Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores, deberán ser las mismas para todos aquéllos usuarios que utilicen los cuerpos receptores tipo “A”, “B” o “C”, ya que no existe en la ley ninguna razón lógica, técnica, jurídica o económica, para hacer una diferenciación de cuotas, por lo que en estas circunstancias al tratar el legislador de manera desigual a todos aquéllos contribuyentes que utilizan bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de aguas residuales, como ocurre con el artículo 277-B de la Ley Federal de Derechos, ésta disposición resulta antinomia del principio de equidad tributaria tutelado por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal.

Lo anterior encuentra apoyo en la Jurisprudencia sostenida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo V, Junio de 1977, página 36, misma que señala lo siguiente:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES. El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

Amparo en revisión 321/92. Pyosa, S. A. de C. V. 4 de junio de 1996. Mayoría de ocho votos; unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Constancio Carrasco Daza.

Amparo en revisión 1243/93. Multibanco Comermex, S. A. 9 de enero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos.

Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca.

Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Arballo Flores.

AMPARO EN REVISIÓN 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 42/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete.

De igual forma, resultan ilustrativas al tema de investigación que se analiza, los siguientes criterios del Poder Judicial de la Federación, los cuales se encuentran visibles, en primero de ello, en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXV, Mayo de 2007, página 1765, y el segundo de ellos en el mismo Semanario, Octava Época, Tomo III, Enero-Junio de 1989, página 77, que a la letra dice:

“DERECHOS POR INSCRIPCIÓN O REGISTRO DE DOCUMENTOS RELATIVOS A LA PROPIEDAD O POSESIÓN DE BIENES INMUEBLES. EL ARTÍCULO 79, FRACCIÓN II, DE LA LEY DE HACIENDA PARA EL ESTADO DE COAHUILA DE ZARAGOZA QUE LOS ESTABLECE TOMANDO EN CUENTA EL DISTINTO VALOR DE LOS INMUEBLES OBJETO DE INSCRIPCIÓN, VIOLA LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis de jurisprudencia P./J. 2/98, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VII, enero de 1998, página 41, de rubro: **“DERECHOS POR SERVICIOS. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD SE RIGEN POR UN SISTEMA DISTINTO DEL DE LOS IMPUESTOS.**”, esencialmente estableció que la naturaleza de los derechos por servicios, distinta de la de los impuestos, reclama un concepto adecuado de proporcionalidad y equidad y, por tanto, de acuerdo con la doctrina jurídico-fiscal y la legislación tributaria, por derechos han de entenderse “las contraprestaciones que se paguen a la hacienda pública del Estado, como precio de servicios de carácter administrativo, prestados por los poderes del mismo y sus dependencias a personas determinadas que los soliciten”, de tal manera que para la determinación de las cuotas correspondientes debe tenerse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos. En ese sentido, se concluye que el artículo 79, fracción II, de la Ley de Hacienda para el Estado de Coahuila de Zaragoza, que determina los pagos de los derechos por concepto de inscripción o registro de documentos relativos a la propiedad o posesión de bienes inmuebles en el Registro Público de la Propiedad y de Comercio, viola los principios de equidad y proporcionalidad tributaria previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues de ninguna manera debe tomarse en consideración una base progresiva de diversos montos de derechos, según el distinto valor de los inmuebles objeto de inscripción, sino que las cuotas o tarifas necesariamente deben ser iguales para quienes reciban servicios análogos y hagan un uso o aprovechamiento idéntico.”

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

VIII.1o. J/26

Amparo en revisión 320/2003. Presidente de la Gran Comisión del H. Congreso del Estado de Coahuila de Zaragoza. 6 de febrero de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: Marco Antonio Arroyo Montero. Secretario: José Israel Alcántar Camacho.

Amparo en revisión 322/2004. Congreso del Estado de Coahuila de Zaragoza. 2 de diciembre de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: Julio Jesús Ponce Gamiño, secretario de tribunal autorizado por la Comisión de Carrera Judicial del Consejo de la Judicatura Federal para desempeñar las funciones de Magistrado. Secretario: Jacinto Faya Rodríguez.

Amparo en revisión 276/2006. Fernando José Elizondo Alanís y otro. 11 de diciembre de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: José Manuel de la Fuente Pérez. Secretario: Ramón González Pérez.

Amparo en revisión 4/2007. Subsecretario de Ingresos, en suplencia del Secretario de Finanzas y Presidente de la Junta de Gobierno del Congreso del Estado de Coahuila. 26 de marzo de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: José Manuel de la Fuente Pérez. Secretario: Ramón González Pérez.

Amparo en revisión 14/2007. Subsecretario de Ingresos, en suplencia del Secretario de Finanzas y Presidente de la Junta de Gobierno del Congreso del Estado de Coahuila. 19 de abril de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Gabriel Olvera Corral. Secretario: Gilberto Delgado Pedroza.

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca. Tomo XXV, Mayo de 2007. Pág. 1765. Tesis de Jurisprudencia.

“DERECHOS FISCALES. SUBSISTE LA CORRELACION ENTRE LA PRESTACION DEL SERVICIO PÚBLICO Y EL MONTO DE LA CUOTA.

Pese a que en la legislación vigente en la actualidad se suprimió de la definición de derechos fiscales el concepto de "contraprestaciones" por el servicio público prestado, como precisaba el Código Fiscal de la Federación de 1967, subsiste cuando se trata de una hipótesis la correlación entre la prestación del servicio público y el monto de la cuota, a tal grado que son términos interdependientes y que aquél es supuesto de causación de ésta; dichas características que distinguen a este tributo de las demás contribuciones, permiten considerar, aplicando los principios de equidad y proporcionalidad que establece la fracción IV del artículo 31 constitucional, que debe existir un razonable equilibrio entre la cuota y la prestación del servicio, y que se impone dar el mismo trato fiscal a los que reciben igual servicio, lo que lleva a reiterar en lo esencial los criterios que este alto Tribunal ya había establecido conforme a la legislación fiscal anterior, en el sentido de que el establecimiento de normas que determinen el monto del tributo atendiendo al capital del causante, puede ser correcto tratándose de impuestos, pero no de derechos, respecto de los cuales debe tenerse en cuenta ordinariamente el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio; y de que la correspondencia entre ambos términos no debe entenderse como en derecho privado, de manera que el precio corresponda exactamente al valor del servicio prestado, pues los servicios públicos se organizan en función del interés general y sólo secundariamente en el de los particulares.

IX/89

Amparo en revisión 7233/85. Mexicana del Cobre, S. A. 30 de marzo de 1989. Por mayoría de trece votos de los señores ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Azuela Güitrón, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Moreno Flores, Suárez Torres, Chapital Gutiérrez, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez se resolvió modificar la sentencia recurrida y conceder el amparo en forma lisa y llana; el señor ministro Villagordoa

Lozano emitió su voto en el sentido de que debía negarse el amparo; y los señores ministros Alba Leyva y Díaz Romero votaron en favor del proyecto. Ausentes: Castañón León, López Contreras y González Martínez. Impedido: Rocha Díaz. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Ma. del Refugio Covarrubias de Martín del Campo.

Tesis IX/1989, aprobada por el Tribunal en Pleno, en Sesión Privada celebrada el martes once de 1989, por unanimidad de diecinueve votos de los señores ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Rocha Díaz, Azuela Güitrón, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, González Martínez, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, Suárez Torres, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez. Ausente: Presidente del Río Rodríguez. México, Distrito Federal a dieciocho de mayo de 1989.

Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Octava Epoca. Tomo III Primera Parte, Enero a Junio de 1989. Pág. 77. Tesis Aislada.

Por tanto, si sometemos el artículo que se analiza al estudio del control difuso de la Constitución que puede realizar el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, considerando a éste como la facultad de analizar si los preceptos de las leyes fiscales o administrativas respetan los parámetros constitucionales, es evidente que dicho Tribunal debe ordenar la desaplicación del citado artículo en contra de los gobernados al ser contrario a los derechos fundamentales reconocidos por la Constitución.

Efectivamente, en el juicio contencioso administrativo, la competencia específica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es en materia de legalidad y, por razón de su función jurisdiccional, este tribunal puede ejercer control difuso; sin embargo, si el actor formula conceptos de nulidad expresos, solicitando al tribunal administrativo el ejercicio del control difuso respecto de determinada norma, de existir coincidencia entre lo expresado en el concepto de nulidad y el criterio del Tribunal, éste puede desaplicar la disposición respectiva, expresando las razones jurídicas de su decisión.

Lo anterior encuentra apoyo en la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que se encuentra visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 5, Abril de 2014, Tomo I, página 984, la cual textualmente dispone lo siguiente:

“CONTROL DIFUSO. SU EJERCICIO EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Si bien es cierto que, acorde con los artículos 1o. y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las autoridades jurisdiccionales ordinarias, para hacer respetar los derechos humanos establecidos en

la propia Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, pueden inaplicar leyes secundarias, lo que constituye un control difuso de su constitucionalidad y convencionalidad, también lo es que subsiste el control concentrado de constitucionalidad y convencionalidad de leyes, cuya competencia corresponde en exclusiva al Poder Judicial de la Federación, a través del juicio de amparo, las controversias constitucionales y las acciones de inconstitucionalidad. La diferencia entre ambos medios de control (concentrado y difuso), estriba en que, en el primero, la competencia específica de los órganos del Poder Judicial de la Federación encargados de su ejercicio es precisamente el análisis de constitucionalidad y convencionalidad de leyes, por tanto, la controversia consiste en determinar si la disposición de carácter general impugnada expresamente es o no contraria a la Constitución y a los tratados internacionales, existiendo la obligación de analizar los argumentos que al respecto se aduzcan por las partes; en cambio, en el segundo (control difuso) el tema de inconstitucionalidad o inconvencionalidad no integra la litis, pues ésta se limita a la materia de legalidad y, por ello, el juzgador por razón de su función, prescindiendo de todo argumento de las partes, puede desaplicar la norma. Ahora bien, en el juicio contencioso administrativo, la competencia específica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es en materia de legalidad y, por razón de su función jurisdiccional, este tribunal puede ejercer control difuso; sin embargo, si el actor formula conceptos de nulidad expresos, solicitando al tribunal administrativo el ejercicio del control difuso respecto de determinada norma, de existir coincidencia entre lo expresado en el concepto de nulidad y el criterio del tribunal, éste puede inaplicar la disposición respectiva, expresando las razones jurídicas de su decisión, pero si considera que la norma no tiene méritos para ser inaplicada, bastará con que mencione que no advirtió violación alguna de derechos humanos, para que se estime que realizó el control difuso y respetó el principio de exhaustividad que rige el dictado de sus sentencias, sin que sea necesario que desarrolle una justificación jurídica exhaustiva en ese sentido, dando respuesta a los argumentos del actor, pues además de que el control difuso no forma parte de su litis natural, obligarlo a realizar el estudio respectivo convierte este control en concentrado o directo, y transforma la competencia genérica del tribunal administrativo en competencia específica. Así, si en el juicio de amparo se aduce la omisión de estudio del concepto de nulidad relativo al ejercicio de control difuso del tribunal ordinario, el juzgador debe declarar ineficaces los conceptos de violación respectivos, pues aun cuando sea cierto que la Sala responsable fue omisa, tal proceder no amerita que se conceda el amparo para que se dicte un nuevo fallo en el que se ocupe de dar respuesta a ese tema, debido a que el Poder Judicial de la Federación tiene competencia primigenia respecto del control de constitucionalidad de normas generales y, por ello, puede abordar su estudio al dictar sentencia. Si, además, en la demanda de amparo se aduce como concepto de violación la inconstitucionalidad o inconvencionalidad de la ley, el juzgador sopesará declarar inoperantes los conceptos de violación relacionados con el control difuso y analizar los conceptos de violación enderezados a combatir la constitucionalidad y convencionalidad del precepto en el sistema concentrado.

CONTRADICCIÓN DE TESIS 336/2013. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero del Trigésimo Circuito y Primero en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Sexto Circuito. 22 de enero de 2014. Cinco votos de los Ministros Sergio A. Valls Hernández, Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Luis María Aguilar Morales. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Guadalupe Margarita Ortiz Blanco”.

De lo anterior, podemos advertir que a partir de la reforma constitucional del 11 de Junio de 2011, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa tiene la facultad para ejercer el control difuso de constitucionalidad, por lo que además del control de legalidad de los actos de autoridad, dicho tribunal tiene la potestad de examinar si un acto

administrativo se funda en una norma jurídica contraria a los derechos fundamentales, y en caso de ser así, proceder a ordenar su desaplicación en protección del gobernado.²³¹

Con base en lo expuesto, si bien es cierto que por medio del juicio de amparo tramitado ante el Poder Judicial de la Federación, los gobernados pueden obtener una declaratoria de inconstitucionalidad de una ley o de determinados artículos, ya que tal y como lo señala Jorge Carpizo y Miguel Carbonell en la obra “Derecho Constitucional”, el juicio de amparo es un instrumento procesal que busca la preservación y, en su caso, el restablecimiento del orden constitucional.²³²

Igual de cierto es, que a través del procedimiento contencioso administrativo los gobernados tienen a su alcance, por medio del control difuso de la Constitución, la posibilidad de que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al resolver un conflicto sometido a su potestad, pueda decretar que un precepto legal es contrario a los derechos fundamentales reconocidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y por ende ordenar la desaplicación de éste en favor del demandante.

De ese modo, en forma general el objetivo del juicio de amparo es que el tribunal declare inconstitucional un acto de autoridad o precepto legal, igual de cierto es, que dentro del procedimiento contencioso administrativo puede argumentarse y probarse exhaustivamente que el acto de determinada autoridad administrativa se dictó con apoyo en artículos que violan el régimen jurídico pertinente, es decir, que transgreden los estándares previstos en la Constitución e infringen derechos fundamentales, de modo que puede obtenerse la desaplicación de dichos numerales.²³³

En ese sentido, con base en las consideraciones expuestas, consideramos que dentro del caso que se analiza, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, estaría obligado a ordenar la desaplicación del numeral en estudio, a fin de que sean respetados los derechos fundamentales del gobernado.

²³¹ MOSRI Gutiérrez Magda Z. *Ob. Cit.* Pág. 12 y 13

²³² CARPIZO Jorge y Carbonell Miguel. *Ob. Cit.* Pág. 67

²³³ TRON Petit Jean Claude. *Ob. Cit.* Pág. 267

1. Propuesta.

Una vez que observamos el texto de dicho numeral y demostramos como éste resulta violatorio de lo dispuesto por los artículos 14, 16 y 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, nos permitimos realizar la siguiente propuesta, a fin de que puedan ser solventadas dichas violaciones constitucionales.

Resulta indispensable para satisfacer los principios constitucionales de las contribuciones, que dentro del artículo 277-B de la Ley Federal de Derechos, se elimine el establecimiento de cuotas distintas aplicables a sujetos que se encuentran en idénticas situaciones jurídicas, es decir, que se dé un trato igual a aquellos sujetos que realizan una misma actividad, consistente en las descargas de aguas residuales en bienes nacionales. Aunado a ello, también debe eliminarse el trato diferencial que hace el artículo en cita, puesto que señala cuotas distintas según el sujeto que lleve a cabo las descargas, es decir, si se trata de una persona física, una persona moral, una entidad federativa, municipios, organismos paraestatales, paramunicipales, etcétera; lo cual es evidentemente inequitativo.

De ese modo, se propone que dicho artículo debe promover un trato igualitario para aquellos sujetos que realizan una misma actividad, sin importar que sea una persona física, una persona moral, una entidad federativa, municipios, organismos paraestatales, paramunicipales, etcétera; ya que no debemos olvidar que para cumplir con el principio de equidad, las leyes impositivas deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes del tributo de que se trate, en relación a cada uno de los aspectos de la relación tributaria, es decir, de la hipótesis de causación, sujetos de la relación, objeto gravable, fechas de pago, etcétera; con excepción de la tasa o tarifa, la cual deberá estar permeada del aspecto de progresividad.

Por tanto, en síntesis, la equidad consiste en que todos los contribuyentes de una misma contribución deben tener una misma situación de igualdad frente a la ley, o dicho en otras palabras, la ley debe tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Ante ello, consideramos que el citado artículo debe prever una cuota idéntica para aquellos sujetos que descarguen aguas residuales en un mismo bien nacional, independientemente de donde se ubique éste y del sujeto que se trate.

H. PORQUE EL ARTÍCULO 278-A DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS VIGENTE, ES ANTINOMIA DE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, SEGURIDAD Y CERTEZA JURIDICA.

Antes de pronunciarnos en el sentido de porque el artículo 278-A de la Ley Federal de Derechos vigente, es antinomia de principios constitucionales, es preciso indicar que dicho precepto enumera los bienes que son considerados de propiedad de la nación, y hace una relación de éstos definiéndolos como bienes de Tipo A, B y C, según sus características; lo cual sirve de base para calcular la cuota de los Derechos a pagar por las descargas de aguas residuales.

Efectivamente, como lo observamos del estudio del artículo 277-B de la Ley Federal de Derechos, las cuotas para determinar los pagos de los Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes nacionales como cuerpos receptores de descargas de aguas residuales, tienen como base el Tipo de bien en el cual se realizan dichas descargas.

En ese sentido, resulta de suma importancia atender la clasificación de los bienes nacionales, puesto que ello impacta en la cuota que tendrán que pagar los contribuyentes por concepto de Derechos.

Ahora bien, al avocarnos al estudio del texto del artículo 278-A de la Ley Federal de Derechos vigente, destaca que éste no menciona cuales son los bienes que serán considerados en el Tipo A, es más, ni siquiera da los parámetros, elementos o características que deben cumplir los bienes para ser ubicados en el citado Tipo A.

A fin de acreditar que el artículo 278-A de la Ley Federal de Derechos, viola los derechos fundamentales de los causantes, resulta oportuno atender a su contenido, el cual dispone lo siguiente:

“Artículo 278-A.- Los cuerpos de propiedad nacional, receptores de las descargas de aguas residuales, se clasifican como sigue:

CUERPOS RECEPTORES TIPO "A":

Todos los que no se señalan como tipos B o C; así como los suelos y terrenos referidos en el artículo 276 de esta Ley.

Tratándose de las descargas efectuadas desde plataformas marinas o fuentes móviles se aplicarán las cuotas establecidas para los cuerpos receptores tipo A.

CUERPOS RECEPTORES TIPO "B":

Aguascalientes: Río San Pedro en los municipios de Aguascalientes, Rincón de Romos, Jesús María, San Francisco de los Romo, Pabellón de Arteaga, Tepezala y Cosío; Ríos Malpaso, Manzano, La Labor y Calvillo, Arroyos Rincón Verde, Ojocaliente y Cebolletas en el municipio de Calvillo; Río Blanco y Río Prieto en el municipio de San José de Gracia; Río Pabellón en los municipios de Pabellón de Arteaga y Rincón de Romos; Arroyos, El Saucillo, El Túnel y Las Burras en el municipio de Rincón de Romos; Río Santiago y Arroyo Ojo Zarco en el municipio de Pabellón de Arteaga; Río Morcinique en los municipios de Jesús María y Aguascalientes; Arroyos Las Víboras, San Nicolás, La Escondida, Salto de Montoro (Las Venas), La Pileta (Peñuelas), y La Chavena en el municipio de Aguascalientes; Arroyos La Concepción y San José de Guadalupe en el municipio de Jesús María; Arroyo Piedras Negras en el municipio de Asientos; Río Chicalote en los municipios de Asientos, San Francisco de los Romo y Jesús María; Arroyo San Francisco en los municipios de Aguascalientes y El Llano; Río Gil en los municipios de Jesús María y Calvillo.

Baja California: Arroyos Doña Petra, Aguajito, Ensenada, San Carlos, Las Ánimas, El Gallo, Cuatro Milpas, El Sauzal, El Carmen, San Vicente, Salado, San Rafael, San Telmo, Santo Domingo, Las Escopetas, Aguachiquita, Nueva York, San Simón, El Socorro, El Rosario, La Misión y Las Amarillas en el municipio de Ensenada; Arroyos Las Palmas, San Pablo, San José y Cañada Joe Bill y Río Tecate en el municipio de Tecate; Arroyos Las Palmas, Sainz, La Meza, México Lindo, Sánchez Taboada, Lázaro Cárdenas, Camino Verde, Agua Caliente, Matanuco, El Florido, Cerro Colorado, Presidentes, Gato Bronco, Sistema Álamo, Alamar, La Pechuga, Aviación o Pesteje, Aguaje de la Tuna, Cañón del Sol, Matadero, E. Zapata, Sistema Centro, Los Laureles, San Antonio de los Buenos, Río Tijuana en el municipio de Tijuana; Ríos Nuevo, Colorado y Hardy y Arroyo Las Amarillas en el municipio de Mexicali; Arroyos Guagatay y El Descanso en el municipio de Playas de Rosarito; Bahías San Francisquito o Luis Gonzaga, De Los Ángeles, Camalú, Todos Santos, San Quintín y San Felipe Punta Estrella en el municipio

de Ensenada; Costa de Tijuana en el municipio de Tijuana; Bahía de San Felipe-Punta Estrella y Golfo de Santa Clara en el municipio de Mexicali; Costa de Rosarito en el municipio de Playas de Rosarito.

Baja California Sur: Arroyos San José de Gracia, La Purísima, San Isidro, Paso Hondo, Comondú, Santo Domingo y Las Bramonas en El municipio Comondú; Arroyos La Paz, San Bartolo, Los Gatos y San Antonio en el municipio de la Paz; Arroyos Boca de la Sierra, San Bartolo, Agua Caliente, Miraflores, Caduaño y San Jorge en el municipio de Los Cabos; Arroyos San José de Magdalena, Santa Águeda, Las Parras y Liguí en el municipio de Loreto; Bahías Santa María, San Juanico, Las Barrancas, La Poza Grande y Magdalena, Punta Santo Domingo y Puerto San Andresito en el municipio Comondú; Bahías Tortugas, San Cristóbal, Asunción, San Hipólito, Ballenas, Santa Inés, Santa Rosalía, San Bruno, Concepción y Santa Ana, Puerto Escondido, Ensenada La Escondida, Punta Malarrimo y Punta Abreojos en el municipio de Mulegé; Bahías Santa Marina, Las Almejas, La Paz, La Ventana, Los Muertos, Las Palmas y Plutarco Elías Calles, Ensenadas San Juan de La Costa y Las Cruces, Punta Pescadero, Boca El Carrizal y Punta Lobos, en el municipio de la Paz; Bahías Migriño, San Lucas y San José del Cabo, Boce de La Vinorama, Cabos Pulmo, La Ribera y Los Frailes en el municipio de los Cabos; Bahías Loreto, Juncalipito y Liguí, Ensenadas Blanca, Agua Verde y Tembabichi, Puerto Escondido, en el municipio de Loreto.

Campeche: Río Champotón en el municipio de Champotón; Laguna de Silvituc en el municipio de Calakmul; Río Palizada en el municipio de Palizada; Ríos Mamantel y Candelaria en los municipios de El Carmen y Escárcega; Río Chumpán en el municipio de El Carmen; Acuífero de la Península de Yucatán en los nueve municipios del Estado; Zona Costera del Estado de Campeche en los municipios de El Carmen, Tenabo, Hecelchakán, Calkiní, Champotón y Campeche.

Coahuila: Río Bravo en los municipios de Ocampo, Acuña, Jiménez, Piedras Negras, Nava, Guerrero e Hidalgo; Arroyo Las Vacas en el municipio de Acuña; Río San Diego en los municipios de Zaragoza y Jiménez; Río San Rodrigo en los municipios Zaragoza, Jiménez y Piedras Negras; Arroyo el Tornillo en el municipio de Piedras Negras; Río Escondido en los municipios de Zaragoza, Nava y Piedras Negras; Río San Juan de Sabinas en los municipios de Múzquiz y San Juan de Sabinas; Río Álamos en los municipios de Múzquiz y San Juan de Sabinas; Río Sabinas en los municipios de San Juan de Sabinas, Sabinas, Progreso y Juárez; Río Salado de los Nadadores en los municipios de Lamadrid, Sacramento, Nadadores, San Buenaventura, Escobedo, Progreso y Juárez; Río Salado en el municipio de Juárez; Río Monclova en el municipio de Monclova; Río Nazas en los municipios de Torreón, Francisco I. Madero y San Pedro de las Colonias; Río Aguanaval en los municipios de Torreón, Matamoros y Viesca; Tanques Genty y Aguilereño en el municipio de Viesca.

Colima: Arroyos San José y Punta de Agua en el municipio de Manzanillo, Arroyo Zacualpan en el municipio de Comala; Río Colima en los municipios de Cuauhtémoc y Villa de Álvarez.

Chiapas: Río Grijalva y sus afluentes en los municipios de Berriozábal, La Concordia, Tzimol, Venustiano Carranza, Socoltenango, Acala, Totolapa, Chiapilla, Tuxtla Gutiérrez, San Fernando, Chicoasén, Osumacinta, Copainalá, Ocozocoautla de Espinoza y Tecpatán; Ríos Santo Domingo y Grijalva en el municipio de Chiapa de Corzo; Río Sabinal y sus afluentes en el municipio de Tuxtla Gutiérrez; Río Frío en los municipios de San Cristobal de Las Casas, San Lucas y Chiapilla; Río La Venta-Soyatenco en los municipios de Cintalapa, Jiquipilas y Ocozocoautla de Espinoza; Río Santo Domingo en los municipios de Villacorzo, Villaflores, Chiapa de Corzo y Suchiapa; Río Coatán en los municipios de Tapachula y Mazatán; Acuífero Cintalapa en los municipios de Cintalapa y Jiquipilas; Acuífero Tuxtla en los municipios de Tuxtla Gutiérrez, Chiapa de Corzo, Suchiapa, Berriozábal y Acalá; Acuífero Comitán en los municipios de Comitán de Domínguez, Las Margaritas, La Independencia, Altamirano y Teopisca; Acuífero San Cristóbal en los municipios de San Cristóbal de Las Casas e Ixtapa; Acuífero Arriaga-Pijijiapan en los municipios de Arriaga, Tonalá y Pijijiapan; Acuífero Acapetahua en los municipios de Mapastepec, Acapetahua, Villa Comaltitlán, Acacoyagua y Escuintla; Acuífero Soconusco en los municipios de Tapachula, Suchiate, Metapa, Tuxtla Chico, Mazatán, Huixtla y Frontera Hidalgo; Mar Muerto en los municipios de Arriaga y Tonalá.

Chihuahua: Río Conchos en los municipios de Carichi, Nonoava y Bocoyna; Río Casas Grandes en el municipio de Ignacio Zaragoza; Río Santa María en el municipio de Bachíniva; Río Papigochi en el municipio de Temosachi; Río San Pedro en el municipio de Cusihuiriachi; Río Mayo en los municipios de Chinipas y Moris; Río Chinipas en los municipios de Chinipas, Guazapares y Uruachi; Río Urique en los municipios de Batopilas, Guachochi y Urique; Río San Miguel en los municipios de Balleza, Batopilas, Guachochi y Morelos, Ríos Sinaloa, Mohinora y Chinatu en los municipios de Guadalupe y Calvo; Río Septentrión en los municipios de Temorís y Urique; Río Moris en los municipios de Ocampo y Moris; Río Candameño en el municipio de Ocampo; Ríos Balleza, Porvenir y Agujas en el municipio de Balleza; Río Nonoava en el municipio de Nonoava; Río Los Loera en los municipios de Guadalupe y Calvo; Río Oteros en el municipio de Bocoyna; Río Batopilas en los municipios de Batopilas y Guachochi; Río Verde en los municipios de Guerrero y Temosachi; Ríos Aros y Tutuaca en los municipios de Temosachi y Madera.

Distrito Federal: Río Magdalena en la Delegación Magdalena Contreras.

Durango: Río Saucedá en los municipios de Durango y Canatlán; Río Nazas en los municipios de Cuencamé, Indé, El Oro, Rodeo, Nazas, Lerdo y Gómez Palacio; Río Santiago en los municipios de Durango, Canatlán y Santiago Papasquiáro; Río Tepehuanes en los municipios de Tepehuanes y Santiago Papasquiáro; Río Ramos en los municipios de Santiago Papasquiáro, El Oro e Indé; Río Sextín (El Oro) en los municipios de Tepehuanes, Guanaceví, San Bernardo, El Oro e Indé; Río San Juan en los municipios de Pánuco de Coronado, San Juan del Río y Rodeo; Río del Peñón o Covadonga en los municipios de Peñón Blanco y Nazas; Arroyo Cuencamé en el municipio de Cuencamé; Río Tamazula en los municipios de Canelas, Tamazula y Topia; Río San Lorenzo en los municipios de Santiago Papasquiáro, Tamazula y Canelas; Río Piaxtla en los municipios de Durango y San Dimas; Río Presidio en los municipios de Durango, Pueblo Nuevo y San Dimas; Ríos El Tunal y Santiago Bayacora en los municipios de Durango y Mezquital; Río Durango en los municipios de Durango y Nombre de Dios; Río Acaponeta en los municipios de Durango y Pueblo Nuevo; Río Humaya en los municipios de Guanaceví, Tepehuanes, Tamazula, Canelas y Topia; Río Florido en los municipios de Hidalgo, Indé, Ocampo y San Bernardo; Arroyo Cerro Gordo en el municipio Hidalgo; Río Mezquital en los municipios de Mezquital y Nombre de Dios, Río Súchil en los municipios de Nombre de Dios, Vicente Guerrero y Súchil; Río Poanas en el municipio de Poanas; Río Baluarte en el municipio de Pueblo Nuevo; Río Verde en el municipio de San Dimas; Río Habitas en los municipios de San Dimas y Tamazula; Río Graseros en los municipios de Súchil, Vicente Guerrero y Nombre de Dios; Arroyos Seco y Acequia Grande en el municipio de Durango; Río Aguanaval en los municipios de Santa Clara, Cuencamé, Poanas, San Juan Guadalupe y Simón Bolívar; Río Los Remedios en los municipios de Otáez y Tamazula; Río San Juan de Camarones en los municipios de Santiago Papasquiáro y Canelas, Río San Gregorio en el municipio de Santiago Papasquiáro; Río El Presidio en el municipio de Otáez; Arroyo San Juan en el municipio de Durango; Arroyos Pánuco y Las Casas en el municipio de Pánuco de Coronado; Arroyo El Gato en el municipio de Nuevo Ideal; Arroyo Guanaceví en el municipio de Guanaceví; Arroyo San Bernardo en el municipio de San Bernardo; Arroyos Las Pilitas y La Unión en el municipio de Indé; Arroyo Coneto en el municipio de Coneto de Comonfort; Arroyos Santa María y La Parrita en el municipio de El Oro; Arroyo Cuevecillas en el municipio de Canelas; Arroyo San Ignacio en el municipio de Tamazula; Río Topia en los municipios de Canelas y Topia; Arroyo Prieto en los municipios de Canatlán y Nuevo Ideal; Río Santa Clara (Río Santiago) en el municipio de Santa Clara; Río La Villa (Nombre de Dios) y Arroyo La Ciénega en el municipio de Nombre de Dios; Arroyo El Álamo en el municipio de Peñón Blanco; Arroyos La Rosilla y Quebrada El Salto en el municipio de Pueblo Nuevo; Arroyo El Mimbres en el municipio de Canatlán.

Estado de México: Río Amanalco en el municipio de Amanalco.

Guanajuato: Río Lerma en los municipios de Acámbaro, Salvatierra, Jaral del Progreso, Salamanca, Valle de Santiago, Pueblo Nuevo, Abasolo, Huanímaro y Pénjamo; Arroyos La Patiña, El Calvillo y Los Castillos en el municipio de León; Arroyos Santa Ana y Llano Largo en el municipio de Guanajuato.

Guerrero: Río La Cofradía en el municipio de La Unión de Isidoro Montes de Oca; Río La Unión y sus afluentes directos: Ríos San Cristóbal y Las Juntas en los municipios de la Unión de Isidoro Montes de Oca y Coahuayutla de José María Izazaga; Río Pantla en el municipio de Teniente José Azueta; Río Ixtapa en los municipios de José Ma. Izazaga y La Unión; Río San Jeronimito en los municipios de Teniente José Azueta y Petatlán; Ríos Petatlán y Coyuquilla en el municipio de Petatlán; Ríos San Luis y Tecpan en el municipio de Tecpan de Galeana; Río Tecpan y su afluente directo el Río Chiquito en los municipios de Tecpan de Galeana y Atoyac de Álvarez; Río Atoyac en los municipios de Atoyac de Álvarez y Benito Juárez; Río Piloncillo afluente del Río Atoyac en el municipio de Atoyac de Álvarez; Río Coyuca y su afluente directo el Río La Hamaca o Aguas Blancas en el municipio de Coyuca de Benítez; Río la Sabana, Arroyos El Camarón, Aguas Blancas, Garita, Costa Azul, Deportivo e Icacos en el municipio de Acapulco de Juárez; Río Papagayo en los municipios de Acapulco de Juárez, San Marcos, Juan R. Escudero y Chilpancingo de los Bravo y sus afluentes: Río Omitlán en los municipios de Juan R. Escudero y Tecoanapa; Río San Miguel en el municipio de Chilpancingo de Los Bravo; Río La Unión en los municipios de Quechultenango, Tlacoapa, Tecoanapa y Acatepec; Río Azul en el municipio de Quechultenango; Río Huacapa en los municipios de Chilpancingo de Los Bravo, Quechultenango y Mochitlán; Ríos Cortés y La Estancia en el municipio de San Marcos; Río Nexpa los municipios de Cruz Grande y Ayutla de Los Libres y sus afluentes directos: Ríos Sauces, Tecoanapa y Tlatenango en los municipios de Tecoanapa y Ayutla de los Libres, Río Ayutla en los municipios de Tecoanapa, Acatepec y Ayutla de los Libres; Río Copala en los municipios de Copala y Cuauhtepic y sus afluentes directos: Río Cuauhtepic en el municipio de Cuauhtepic, Río Concordia en los municipios de Cuauhtepic, San Luis Acatlán y Ayutla de Los Libres, Río Yautepec en los municipios de Cuauhtepic y San Luis Acatlán; Río Marquelia en los municipios de Cuajinicuilapa, Azoyú y San Luis Acatlán y sus afluentes: Río Juchitán en el municipio de Azoyú y Río Chiquito en el municipio de San Luis Acatlán; Río Quetzala en los municipios de Cuajinicuilapa, Ometepec, Igualapa y Metlatonoc y sus afluentes directos: Río Cortijos en el municipio de Cuajinicuilapa, Río Santa Catarina en los municipios de Cuajinicuilapa, Ometepec, Xochistlahuaca y Tlacoachistlahuaca; Río Balsas en los municipios de Copalillo, Mártir de Cuilapa, Eduardo Neri, Cuetzalapa del Progreso, Tepecuacuilco, Apaxtla, San Miguel Totolapan, Arcelia, Tlapehuala, Pungarabato, Coyuca de Catalán, Zirándaro, Coahuayutla y La Unión de Isidoro Montes de Oca y sus afluentes directos: Río Tlapaneco en los municipios de Tlapa de Comonfort, Xalpatláhuac, Alpoyeca,

Huamuxtitlán, Xochihuehuetlán, Olinalá y Copalillo, Río Mitlancingo en los municipios de Atlistac, Olinalá, Ahuacuotzingo y Copalillo, Río Amacuzac en los municipios de Atenango del Río y Copalillo, Río Tlapehualapa o Atzacualoya en los municipios de Zitlala y Copalillo, Río Apango en los municipios de Mártir de Cuilapa y Tixtla de Guerrero; Río Tepecuacuilco en los municipios de Tepecuacuilco de Trujano y Eduardo Neri; Río Cañón del Zopilote en el municipio de Eduardo Neri y su afluente directo el Río Huacapa en los municipios de Eduardo Neri y Leonardo Bravo, Río Cocula o Iguala en los municipios de Cocula, Eduardo Neri e Iguala de La Independencia, y sus afluentes directos Río Ahuehupán en los municipios de Iguala de La Independencia y Teloloapan, Río los Sabinos en los municipios de Cocula, Teloloapan, Iguala de La Independencia e Ixcateopan de Cuauhtémoc; Río Cuetzala en el municipio de Cuetzala del Progreso; Río Coatepec en el municipio de Gral. Heliodoro Castillo; Río Oxtotitlán en los municipios de Teloloapan y Apaxtla; Río Ototlán o Truchas o Tetela en los municipios de Gral. Heliodoro Castillo y San Miguel Totolapan, y su afluente directo el Río Yextla en el municipio de Gral. Heliodoro Castillo; Río Pesoapa en los municipios de Teloloapan, Apaxtla y Arcelia; Río Poliutla o San Pedro o Palos Altos en los municipios de Tlapehuala, Tlalchapa, Arcelia y Gral. Canuto A. Neri, y sus afluentes el Río Santo Niño y Río Arcelia en el municipio de Arcelia; Río Tlalchapa en el municipio de Tlalchapa; Río Ajuchitlán en el municipio de Ajuchitlán del Progreso y sus afluentes: Río Minero en el municipio de San Miguel Totolapan y Río La Esperanza en el municipio de Ajuchitlán del Progreso; Río Amuco o Tamacua o El Coyol en los municipios de Ajuchitlán del Progreso y Coyuca de Catalán y sus afluentes directos: Río Cuirio o Hacienda de Dolores y Río Tarétaro o Las Trojas en el municipio de Coyuca de Catalán; Río Cutzamala en los municipios de Cutzamala de Pinzón y Pungarabato, y sus afluentes: Río Ixtapan y Palmar Grande en el municipio de Cutzamala de Pinzón; Río del Oro o Frío en los municipios de Coyuca de Catalán y Zirándaro, y sus afluentes directos: Río San José y Arroyo El Chivo en el municipio de Zirándaro; Ríos Santa Rita y San Antonio en el municipio de Coahuayutla; Bahías de Zihuatanejo e Ixtapa en el municipio de Teniente José Azueta; Bahía de Puerto Marqués y Bahía de Acapulco en el municipio de Acapulco de Juárez.

Hidalgo: Río Calabozo en el municipio de Huautla; Río Atlapexco en el municipio de Atlapexco; Río Candelaria en el municipio de Tlanchinol; Ríos Candelaria, Chinguiñoso, Malila, Tahuizán y Tecoloco en el municipio de Huejutla de Reyes; Río Claro en los municipios de Juárez, Hidalgo, Molango y Chapulhuacán.

Jalisco: Río Ayuquila o Armería en los municipios de Tolimán, Tuxcacuesco y Zapotitlán; Río Manantlán o San José en el municipio de Autlán; Río Chico o Mezquitic o Bolaños en los municipios de Mezquitic, Villa Guerrero y Bolaños; Río Santiago en los municipios de Ocotlán, Poncitlán, Zapotlán del Rey y Chapala; Canal de Atequiza en los municipios de Chapala, Iztlahuacán de los Membrillos,

Poncitlán, Tlajomulco de Zúñiga y Tlaquepaque; Río San Pedro o Verde en los municipios de Teocaltiche, Villa Hidalgo, Jalostotitlán, Mexxicacán, Villa Obregón, Valle de Guadalupe, Yahualica, Cuquío, Tepatitlán de Morelos, Acatic, Zapotlanejo e Ixtlahuacán del Río; Arroyo Cuixtla en el municipio de San Martín de Bolaños y San Cristóbal de la Barranca; Río Lerma en los municipios de Degollado, Ayotlán, Jamay y La Barca; Ríos Tomatlán y María García en el municipio de Tomatlán; Arroyos Las Amapas y El Nogalito y Ríos Cuale y Mismaloya en el municipio de Puerto Vallarta; Arroyo Chamela y Ríos Cuitzmala y Purificación en el municipio de La Huerta; Río Tecolote o Carmesí en el municipio de Casimiro Castillo; Río Zula o Los Sabinos en los municipios de Tototlán y Ocotlán; Arroyo San Marcos en el municipio de Chapala; Río La Pasión en el municipio de Tizapán El Alto; Río Calderón en los municipios de Tepatitlán y Acatic; Río El Valle en el municipio del Valle de Guadalupe; Río El Jihuite en el municipio de Tepatitlán de Morelos; Río Bramador en los municipios de Tomatlán y Talpa de Allende; Río San Juan de los Lagos en el municipio de San Juan de los Lagos.

Michoacán: Ríos Chilchota y Duero en el municipio de Chilchota; Río Cupatitzio en los municipios de Uruapan y Gabriel Zamora; Río Zitácuaro aguas arriba de La Presa del Bosque en el municipio de Zitácuaro; Río Balsas en los municipios de Arteaga y Lázaro Cárdenas; Río Lerma en los municipios de José Sixto Verduzco, Angamacutiro, Penjamillo, Numarán, La Piedad, Yurécuaro, Tanhuato, Vista Hermosa y Briseñas; Ríos Tirio y Tiripetío en el municipio de Morelia.

Morelos: Río Tembembe en el municipio de Miacatlán (hasta la derivadora Perritos); Río Apatlaco en su parte alta en los municipios de Huitzilac, Cuernavaca y Temixco; Arroyos Chalchihuapan, Zompantle, Ahutlán, Atzingo, El Tecolote, El Mango y El Túnel en el municipio de Cuernavaca; Arroyo Chapultepec en los municipios de Cuernavaca y Temixco; Arroyos Los Arquillos, Pilcaya y El Limón en el municipio de Temixco.

Nayarit: Río Acaponeta en los municipios de Huajicori, Acaponeta y Tecuala; Río San Pedro en los municipios de El Nayar, Huajicori, Ruiz, Rosamorada, Tuxpan y Santiago Ixcuintla; Río Santiago en los municipios de La Yesca, Ixtlán del Río, Jala, Santa María del Oro, El Nayar, Tepic, Santiago Ixcuintla y San Blas; Río Mololoa en los municipios de Santa María del Oro, Xalisco y Tepic; Río Cañas en los municipios de Huajicori y Acaponeta; Bahía de Matanchén en el municipio de San Blas; Ensenada del Toro en el municipio de Compostela.

Nuevo León: Río San Juan en los municipios de Santiago, Cadereyta Jiménez, General Terán, China, General Bravo, Los Ramones, Doctor Coss, Los Aldamas; Río Pilon en los municipios de Galeana, Rayones, Montemorelos; Río Santa Catarina en los municipios de Santiago, Santa Catarina, San Pedro Garza García, Monterrey, Guadalupe,

Juárez, Cadereyta Jiménez; Río La Silla en los municipios de Monterrey, Guadalupe; Ríos Blanquillo y Ramos, Arroyo Mireles en el municipio de Allende; Arroyo La Chueca en el municipio de Santiago; Arroyo Mohinos en el municipio de China; Río Pablillo en los municipios de Galeana, Iturbide y Linares; Río Camacho o Hualahuisés en los municipios de Hualahuisés y Linares; Canal Sotolar en el municipio de Linares; Ríos Salado y Bravo en el municipio de Anáhuac; Río Blanco en los municipios de General Zaragoza y Aramberri.

Oaxaca: Río Manialtepec en los municipios de San Pedro Tututepec y Santo Reyes Nopala; Río Mixteco en el municipio de Huajuapán de León; Río Tehuantepec en los municipios de Santo Domingo Tehuantepec y San Blas Atempa; Acuífero Valles Centrales en la Región Valles Centrales del Estado; Bahías de Huatulco en el municipio de Santa María Huatulco; Bahía de Salina Cruz y Golfo de Tehuantepec en el municipio de Salina Cruz; Bahía La Ventosa en el municipio de Salina Cruz, Océano Pacífico en las costas de Puerto Escondido en el municipio de San Pedro Mixtepec.

Puebla: Río Pantepec en los municipios de Pantepec y Metlaltoyuca; Río Acalmán en los municipios de Naupan, Tlacuilotepec, Tlaxco, Honey, Pahuatlán y Jalpan; Río San Marcos en los municipios de Naupan, Tlacuilotepec, Xicotepec, y Jalpan; Río Necaxa en los municipios de Nuevo Necaxa, Tlaola, Zihuateutla y Jopala, Río Amixtlán en los municipios de Zihuateutla, Xicotepec, Jalpan y Venustiano Carranza; Río Cozapa en los municipios de Tlaola, Tlapacoya y Jopala; Río Agrio en los municipios de Zacatlán y Chignahuapan; Río Ajajalpan en los municipios de Chignahuapan, Zacatlán, Tepetzintla, Ahuacatlán, Chiconcuautla, Tlapacoya, San Felipe Tepatlán, Hermenegildo Galeana y Jopala; Río Zempoala en los municipios de Tetela de Ocampo, San Esteban Cuautempan, Huitzilán, Zapotitlán de Méndez, Zoquiapan, Atlequizayan, Caxhuacan, Huehuetla, Tuzamapan de Galeana y Tenampulco; Río Apulco en los municipios de Ixtacamaxtlán, Santiago Zautla, Xochiapulco, Zacapoaxtla, Nauzontla, Xochitlán de Vicente Suárez, Cuetzalán del Progreso, Yaonahuac, Ayotoxco de Guerrero y Tenampulco; Río María de la Torre en los municipios de Teziutlán, Xiutetelco, Hueytamalco y Acateno; Río Tilapa en los municipios de Chichiquila y Quimixtlán; Río Huizilapan en los municipios de Tlachícuca, Chichotla y Quimixtlán; Río Atoyac en los municipios de Tlahuapan, San Miguel Xoxtla, San Juan Cuautlancingo y Puebla y sus afluentes directos: Arroyo Tlapalac en San Miguel Xoxtla; Barranca Guadalupe, Barranca del Conde, Barranca San Jerónimo en el municipio de Puebla; Arroyo Rabanillo en los municipios de San Pedro Cholula y Puebla; Arroyo Zapatero en los municipios de San Andrés Cholula y Puebla; Río San Francisco, Arroyo Maravillas y Barranca Xaltonac en el municipio de Puebla; Río Alseca en el municipio de Puebla y sus afluentes directos: Barranca San Sebastián, Barranca Manzanilla, Barranca San Antonio en el municipio de Puebla y Barranca San Diego

en los municipios de Amozoc y Puebla; Río Nexapa en los municipios de San Nicolás de los Ranchos y Nealtican; Río Axamilpa en los municipios de Ixcaquixtla y Tepexi de Rodríguez; Río Atoyac (cuenca baja) en los municipios de Tzicatlacoyan, Atoyatempan, Huatlatlahuaca, Coatzingo, Ahuatlán, Cuayuca de Andrade, Tehuiztingo, Chiautla de Tapia y Santa María Cohetzala.

Querétaro: Río Jalpan en los municipios de Jalpan de Serra, Pinal de Amoles y Arroyo Seco; Río Extoraz, en los municipios de Tolimán, Peñamiller, Pinal de Amoles y Jalpan de Serra; Río Tolimán en los municipios de Colón y Tolimán; Arroyo Arenal en el municipio de Querétaro; Río Huimilpan en los municipios de Huimilpan, Querétaro y Corregidora; Río Santa María en los municipios de Arroyo Seco y Jalpan de Serra; Río Querétaro en los municipios de Querétaro y El Marqués.

Quintana Roo: Arroyos Huay Pix y Milagros, Lagunas Milagros, Guerrero y Bacalar, Bahía de Chetumal y Río Hondo o Azul o Santa María en el municipio Othón P. Blanco; Arroyos "Canal Nizuc" y "Canal Playa Linda" en el municipio de Benito Juárez.

San Luis Potosí: Río Verde en los municipios de Armadillo de Los Infante, San Nicolás Tolentino, Villa Juárez, Cerritos, Guadalcázar, Rioverde, Rayón, Cárdenas, Santa Catarina, Ciudad Fernández, San Ciro de Acosta, Lagunillas, Tamasopo, Villa de Zaragoza, Santa María del Río, Alaquines y Ciudad del Maíz; Ríos Gallinas y Tamasopo en los municipios de Cárdenas, Rayón, Tamasopo, Ciudad Valles y Aquismón; Río Valles en los municipios de El Naranjo, Ciudad Valles, Ciudad del Maíz y Tamuín; Río Tampaón en los municipios de Tamasopo, Aquismón, Ciudad Valles y Tamuín; Río Coy en los municipios de Aquismón, Tancanhuitz de Santos, Tanlajás y Ciudad Valles; Río Amajac en el municipio de Tamazunchale; Río Moctezuma en los municipios de Tamazunchale, Axtla de Terrazas, Coxcatlán, Tampamolón de Corona, San Vicente Tancuayalab, Tamuín, Tanquián de Escobedo, Huehuetlán, Tancanhuitz de Santos, San Martín Chalchicuautla, Xilitla y Tanlajás; Río Choy en el municipio de Tamuín; Río Santa María en los municipios de Tierra Nueva, Santa María del Río, Villa de Reyes, Lagunillas, Aquismón, Santa Catarina, Zaragoza, Río Verde y San Ciro de Acosta.

Sinaloa: Río Fuerte en los municipios El Fuerte y Ahome; Ríos Culiacán, San Lorenzo y Tamazula en el municipio de Culiacán; Río Humaya en los municipios Badiraguato y Culiacán; Río Cañas en el municipio de Escuinapa; Río Sinaloa en los municipios de Sinaloa y Guasave; Río Baluarte en el municipio de Rosario; Río Piaxtla en el municipio San Ignacio; Río Elota en el municipio de Elota; Bahía de Mazatlán y Río Presidio en el municipio de Mazatlán.

Sonora: Río Colorado en el municipio de San Luis Río Colorado; Río Sonoyta en el municipio General Plutarco Elías Calles; Río Altar en

los municipios de Sáric, Nogales, Tubutama, Atil, Oquitoa y Altar; Río Magdalena y sus afluentes, Arroyos Cocóspera, Coyotillo, Bambuto y Los Alisos, en los municipios de Imuris, Benjamín Hill, Nogales, Santa Cruz, Trincheras, Magdalena y Santa Ana; Río Asunción y sus afluentes Arroyos Seco, El Sasabe y El Plomo en el municipio de Caborca; Río Sonora y sus afluentes Río San Miguel de Horcasitas, Río Zanjón y Río Bacanuchi en los municipios de Aconchi, Arizpe, Bacoachi, Banamichi, Baviácora, Benjamín Hill, Cananea, Carbo, Cucurpe, Hermosillo, Opodepe, Rayón, San Felipe de Jesús, San Miguel de Horcasitas y Ures; Río Matape y sus afluentes en los municipios de La Colorada, Empalme, Guaymas, Mazatán y Villa Pesqueira; Río Yaqui y sus afluentes: Ríos Bavispe, Aros, Nacori, Sahuaripa, Agua Prieta, Fronteras, Negro, Chico, Bacanora, Moctezuma y Suaqui y sus Arroyos más importantes en los municipios de Agua Prieta, Arivechi, Bacadehuachi, Bacanora, Bacerac, Bacum Bavispe, Cajeme, La Colorada, Cumpas, Divisaderos, Fronteras, Granados, Guaymas, Huachineras, Huasabas, Moctezuma, Naco, Nacozari de García, Nacori Chico, Onavas, Quiriego, Rosario, Sahuaripa, San Ignacio Río Muerto, San Javier, San Pedro de la Cueva, Soyopa, Suaqui Grande, Tepache, Villa Hidalgo, Villa Pesqueira y Yécora; Río Mayo y sus afluentes Arroyos Los Cedros y Quiriego en los municipios de Álamos, Navojoa, Etchojoa Huatabampo, Navojoa, Quiriego y Rosario; Arroyo Cocoraque en los municipios de Benito Juárez y Quiriego; Río San Pedro en los municipios de Cananea, Naco y Santa Cruz; Río Santa Cruz en los municipios de Nogales y Santa Cruz; Drenes Agrícolas, Dren T-O, Yavaros, Moroncárit, Las Ánimas, Dren K y Dren L en los municipios de Etchojoa, Huatabampo y Navojoa; Drenes Agrícolas del Valle del Yaqui en los municipios de Bacum, Benito Juárez, Cajeme, Etchojoa, Guaymas y San Ignacio Río Muerto; Canales de Riego, Canal Principal Alto en los municipios de Benito Juárez, Cajeme y Navojoa; Canal Principal Bajo en los municipios de Benito Juárez y Cajeme; Canal Principal Bajo en los municipios de Benito Juárez y Cajeme; Canal Principal Margen Izquierda en los municipios de Etchojoa, Huatabampo y Navojoa; Zona Costera en el tramo comprendido desde el Golfo de Santa Clara hasta la Bahía San Jorge en los municipios de San Luis Río Colorado y Puerto Peñasco: Bahías Kino, Kumkaak y San Agustín en el municipio de Hermosillo; Bahía de Lobos en el municipio de San Ignacio Río Muerto; Bahías de Guaymas, San Carlos y Guásimas en el municipio de Guaymas; Bahía de Empalme en el municipio de Empalme; Bahías Santa Bárbara, Huatabampito y Yavaros en el municipio de Huatabampo.

Tabasco: Ríos Carrizal y Grijalva en el municipio del Centro; Río Puxcatán en los municipios de Macuspana y Tacotalpa; Río Tacotalpa en el municipio de Tacotalpa; Río Teapa de La Sierra en el municipio de Teapa.

Tamaulipas: Río Barberena en los municipios de Aldama y Altamira; Dren San Mamerto en los municipios de Jiménez y Abasolo, Río Bravo

en los municipios de Nuevo Laredo, Guerrero, Camargo, Mier, Miguel Alemán, Gustavo Díaz Ordaz, Reynosa, Río Bravo y Matamoros; Canal Soliseño en el municipio de Matamoros; Río Conchos en los municipios de Burgos, San Fernando y Méndez; Arroyo Burgos en el municipio de Burgos; Río Pilon en los municipios de Mainero, Villagrán, Hidalgo, San Carlos y Padilla; Río Purificación en los municipios de Güémez e Hidalgo; Río San Marcos en los municipios de Victoria y Güémez; Río Soto La Marina en el municipio de Soto La Marina; Río Tigre en los municipios de Aldama y Altamira; Río Guayalejo en los municipios de Jaumave, Llera, El Mante, Xicoténcatl y González; Río Sabinas en los municipios de Jaumave, Llera y Xicoténcatl; Río Frío en los municipios de Gómez Farías y El Mante; Río Mante, Arroyo Las Cazuelas, Dren Oriente y Canal Principal K-O en el municipio de El Mante; Río Tamesí en los municipios de González, Altamira y Tampico; Arroyo El Coyote en el municipio de Nuevo Laredo; Río San Juan y Dren Puertecitos en el municipio de Camargo; Dren Rancherías en los municipios Miguel Alemán y Camargo; Dren Huizache en los municipios de Camargo y Díaz Ordaz; Drenes El Anhelito y La Rosita, Ramal II del Dren Río Bravo, Desalinador Ramal 5.67 Izquierdo en el municipio de Reynosa; Dren El Morillo en los municipios de Río Bravo y Reynosa; Drenes Río Bravo, E-123, E-119 y Emisor Marginal en el municipio de Río Bravo; Drenes SR-14+400, 1+343, Valle Hermoso, Guadalupe, Agrícola 522, Anáhuac, Principal y Colector en el municipio de Valle Hermoso; Drenes Emisor Marginal, Principal, E-30, E-32 Izquierdo, Agrícola 2-26920, Agrícola E-25, Las Vacas y 20 de Noviembre en el municipio de Matamoros; Dren Las Blancas en los municipios de Matamoros y Valle Hermoso; Canales Lateral 25+600 y Principal Margen Derecha, Drenes Ebanito, Ramal IV y Contadero en el municipio de Abasolo; Ríos Blanco y Carrizal en el municipio de Aldama; Río Barberena en los municipios de Aldama y Altamira; Dren San Mamerto en los municipios de Jiménez y Abasolo; Arroyo El Olmo y Bordo El Saladito en el municipio de Victoria; Canal Sublateral 6+425, Canal Lateral 12+790 y Dren I en el municipio de Xicoténcatl; Arroyo Santa Bárbara en el municipio de Ocampo; Arroyo El Cojo en el municipio de González; Canal Guillermo Rodhe en los municipios de Camargo, Díaz Ordaz, Reynosa y Río Bravo; Canal Anzaldúas en los municipios de Reynosa, Río Bravo y Valle Hermoso; Canal Principal en el municipio de Abasolo; Acuífero Zona Norte en los municipios de Camargo, Reynosa, Río Bravo y Valle Hermoso; Acuífero Méndez en los municipios de Méndez, San Fernando y Burgos; Acuífero Hidalgo-Villagrán en los municipios de Hidalgo, Villagrán y Mainero; Acuífero de San Carlos-Jiménez en los municipios de San Carlos y Jiménez; Acuífero Victoria-Guémez en los municipios de Victoria y Güémez; Acuífero Palmillas-Jaumave en los municipios de Palmillas y Jaumave; Acuífero Tula-Bustamante en los municipios de Tula y Bustamante; Acuífero Llera-Xicoténcatl en los municipios de Llera y Xicoténcatl; Acuífero Ocampo-Antiguo Morelos en los municipios de Ocampo, Antiguo Morelos y Nuevo Morelos; Zona costera en los municipios de Matamoros, Altamira, Ciudad Madero, Tampico, San Fernando, Soto

La Marina y Aldama; Marismas en el municipio de Altamira; Marismas de Tierra Negra en el municipio de Ciudad Madero; Río Álamo en el municipio de Mier; Arroyo El Coronel en el municipio de Guerrero; Arroyo El Buey en el municipio de Miguel Alemán y Arroyo San Juan en el municipio de Hidalgo.

Veracruz: Río Pánuco y afluentes directos en los municipios de Pánuco y Pueblo Viejo; Río Tempoal y afluentes directos en los municipios de Platón Sánchez, Tempoal, El Higo y Tantoyuca; Río Chicayán y afluentes directos en el municipio de Pánuco; Río Calabozo y afluentes directos en los municipios de Tantoyuca y Chicontepec; Río Túxpam y afluentes directos en los municipios de Tuxpan y Temapache; Río Vinazco y afluentes directos en los municipios de Huayacocotla, Texcatepec, Tlachichilco, Ixhuatlán y Chicontepec; Río Cazonos y afluentes directos en los municipios de Cazonos de Herrera, Poza Rica de Hidalgo y Coatzintla; Río Tecolutla y afluentes directos en los municipios de Tecolutla, Gutiérrez Zamora y Papantla; Río Nautla (Río Bobos) y afluentes directos en los municipios de Nautla y Martínez de la Torre; Río Misantla y afluentes directos en el municipio de Misantla; Río San Juan y afluentes directos en los municipios de Villa Azueta, Tlacotalpan, San Juan Evangelista, Hueyapan de Ocampo, Juan Rodríguez Clara, Isla, San Andrés Tuxtla y Santiago Tuxtla; Río Jamapa y afluentes directos en los municipios de Calchualco, Alpatláhuac, Huatusco, Ixhuatlán del Café, Tepatlaxco, Zentla, Adalberto Tejeda, Soledad de Doblado, Manlio Fabio Altamirano, Jamapa, Medellín y Boca del Río; Río Coatzacoalcos y afluentes directos excepto el Arroyo Teapa en los municipios de Olutla, Ixhuatlán del Sureste, Coatzacoalcos, Jesús Carranza, Hidalgotitlán, Texistepec, Nanchital de Lázaro Cárdenas del Río y Minatitlán; Río Huazuntlán y afluentes directos en los municipios de Soteapan, Mecayapan, Pajapan y Chinameca; Río Tonalá y afluentes directos en los municipios de Las Choapas y Agua Dulce; Río Usapan y afluentes directos en los municipios de Las Choapas, Minatitlán, Moluacán e Ixhuatlán del Sureste; Río Colipa y afluentes directos en los municipios de Vega de Alatorre, Colipa y Yecuatla; Río Pantepec y afluentes directos en el municipio de Temapache; Ríos Tomata e Itzapa en el municipio de Tlapacoyan; Río Atoyac y afluentes directos en el municipio de Paso del Macho; Río Moctezuma y afluentes directos en el municipio de El Higo; Río Huazuntlán y afluentes directos en los municipios de Coatzacoalcos y Minatitlán; Río Huitzilapan y afluentes directos en el municipio de Ixhuacán de Los Reyes; Ríos Ahuacatlán, Huehueyapan y Cinco Palos en el municipio de Coatepec; Río Suchiapa en el municipio de Coatepec; Ríos Ocotla, Tezizapa y Yurivia en el municipio de Mecayapán; Ríos Socoyolapa y Pixquiac y afluentes directos en el municipio de Tlanelhuayocan; Río La Antigua y afluentes directos en los municipios de Xalapa, Coatepec, Jalcomulco, Tlaltetela, Totutla, Emiliano Zapata, Apazapan, Paso de Ovejas y La Antigua; Río Actopan en los municipios de Actopan y Úrsulo Galván; Ríos Sedeño y Sordo y afluentes directos en los municipios de Banderilla y Xalapa;

Río Paso de La Milpa y afluentes directos en los municipios de Emiliano Zapata y Actopan; Río Los Pescados y afluentes directos en los municipios de Ixhuacán de Los Reyes, Teocelo, Cosautlán, Coatepec, Tuzamapán, Jalcomulco, Apazapán, Emiliano Zapata, Puente Nacional y La Antigua; Río Juchique en el municipio de Juchique de Ferrer; Playa Norte y Barra de Túxpam y Tecolutla en el municipio de Tecolutla; Playa las Gaviotas en el municipio de Coatzacoalcos; Playa Mocambo en el municipio de Boca del Río; Playas Villa del Mar y Norte en el municipio de Veracruz.

Yucatán: Acuífero en los municipios de Baca, Bokobá, Calotmul, Cansahcab, Cantamayec, Celestún, Cenotillo, Chacsinkin, Chankom, Chapab, Chicxulub Pueblo, Chikindzonot, Chocholá, Chumayel, Cuncunul, Cuzamá, Dzan, Dzemul, Dzilam de Bravo, Dzitás, Dzoncauich, Huhí, Ixil, Káua, Kinchil, Kopomá, Mama, Maní, Mayapán, Mocochoá, Muxupip, Opichén, Quintana Roo, Río Lagartos, Sacalum, Samahil, San Felipe, Sanahcat, Santa Elena, Sinanché, Sucilá, Sudzal, Suma, Tahdziú, Tahmek, Teabo, Tekal de Venegas, Tekantó, Tekom, Telchac Pueblo, Telchac Puerto, Tepakán, Tetiz, Teya, Tixcacalcupul, Tixméhuac, Tunkás, Uayma, Xocchel, Yaxkukul y Yobain.

Zacatecas: Río Tenayuca en los municipios de Nochistlán y Apulco tramo aguas abajo Presa López Portillo hasta los límites del Estado de Jalisco; Río San Antonio en el municipio de Chalchihuites, en el tramo población de Gualterio hasta su confluencia con el Río San José; Arroyo de Enmedio en el municipio General Enrique Estrada; Río San Pedro en los municipios de Genaro Codina y Ciudad Cuauhtémoc dentro del tramo cabecera municipal de Genaro Codina hasta antes de la Presa San Pedro Piedra Gorda; Acuíferos Sabinas e Hidalgo en los municipios de Chalchihuites y Sombrerete; Acuífero Corrales en los municipios de Chalchihuites, Jiménez del Teúl, Sombrerete y Valparaíso; Acuífero Valparaíso en los municipios de Monte Escobedo, Susticacán y Valparaíso; Acuífero Jerez en los municipios de Jerez, Tepetongo, Susticacán y Fresnillo; Acuífero Tlaltenango-Tepechitlán en los municipios de Momax, Atolinga, Tlaltenango de Sánchez Román, Tepechitlán, General Joaquín Amaro, Teúl de González Ortega y Benito Juárez; Acuífero García de la Cadena en los municipios de Trinidad García de la Cadena, Teúl de González Ortega y Benito Juárez; Acuífero Nochistlán en los municipios de Nochistlán de Mejía y Apulco; Acuífero Jalpa-Juchipila en los municipios de Villanueva, Tabasco, Huanusco, Jalpa, Apozol, Juchipila, Moyahua de Estrada, General Joaquín Amaro, Tlaltenango de Sánchez Román, Tepechitlán, Teúl de González Ortega, Mezquitil del Oro y Nochistlán de Mejía; Acuífero Benito Juárez en los municipios de Zacatecas, Genaro Codina y Villanueva; Acuífero Villanueva en los municipios de Genaro Codina, Villanueva, Jerez y Tepetongo; Acuífero Ojocaliente en los municipios de Cuauhtémoc, Genaro Codina, Luis Moya, Ojocaliente y Guadalupe; Acuífero Villa García en los municipios de Villa García y Loreto; Acuífero de Aguanaval en los

municipios de Fresnillo, Sain Alto y Cañitas de Felipe Pescador; Acuífero Ábrego en los municipios de Sombrerete, Sain Alto y Fresnillo; Acuífero Sain Alto en los municipios de Sain Alto y Sombrerete; Acuífero de El Palmar en los municipios de General Francisco R. Murguía, Miguel Auza, Juan Aldama, Río Grande, Sombrerete y Sain Alto; Acuífero Cedros en los municipios de Melchor Ocampo y Mazapil; Acuífero El Salvador en los municipios de El Salvador y Concepción del Oro; Acuífero Guadalupe en el municipio de Mazapil; Acuífero Garzón en el municipio de Concepción del Oro; Acuífero Camacho Chaires en los municipios de Mazapil y General Francisco R. Murguía; Acuífero El Cardito en los municipios de Mazapil y Villa de Cos; Acuífero Guadalupe de las Corrientes en los municipios de Mazapil, Villa de Cos, General Francisco R. Murguía, Cañitas de Felipe Pescador y Fresnillo; Acuífero Puerto Madero en el municipio de Villa de Cos; Acuífero Calera en los municipios de Fresnillo, Calera, General Enrique Estrada, Morelos, Pánuco y Zacatecas; Acuífero Chupaderos en los municipios de Villa de Cos, Pánuco, Fresnillo, Vetagrande y Guadalupe; Acuífero Guadalupe-Bañuelos en el municipio de Guadalupe; Acuífero La Blanca en los municipios de General Pánfilo Natera, Ojocaliente y Villa González Ortega; Acuífero Loreto en los municipios de Loreto, Ojocaliente, Noria de Ángeles y Villa González Ortega; Acuífero Villa Hidalgo en los municipios de Noria de Ángeles, Loreto, Pinos, Villa González Ortega y Villa Hidalgo; Acuífero Pinos en el municipio de Pinos; Acuífero Espíritu Santo, en los municipios de Villa Hidalgo y Pinos; Acuíferos Saldaña y Pino Suárez en el municipio de Pinos.

Todos los Estuarios y Humedales Naturales, y todos los Embalses Naturales o Artificiales, a excepción de los que se clasifican como tipo C.

CUERPOS RECEPTORES TIPO "C"

Aguascalientes: Presa Plutarco Elías Calles en el municipio de San José de Gracia; Presa Abelardo L. Rodríguez en el municipio de Jesús María; Presa Pabellón en el municipio de Rincón de Romos.

Baja California: Presa Emilio López Zamora en el municipio de Ensenada; Presa El Carrizo en el municipio de Tecate; Presa Abelardo L. Rodríguez en el municipio de Tijuana; Acuíferos Río Guadalupe, La Misión, Ensenada, San Quintín y Maneadero; Acuífero Tijuana; Acuíferos Río Colorado y San Felipe en el municipio de Mexicali.

Baja California Sur: Acuíferos Punta Eugenia, Vizcaíno, San Ignacio, Mulegé-B Concepción, San Marcos-Palo Verde, San Bruno, San Lucas y L. Virg-S., Rosas-S-Águeda en el municipio de Mulegé; Acuíferos La Purísima, Mezquital Seco y Santo Domingo en el Municipio de Comondú; Acuífero Santa Rita, Las Pocitas-San Hilario, el Conejo-Los Viejos, Melitón Albañez, Cañada Honda, El Carrizal, Los Planes, Valle La Paz, El Coyote, Todos Santos, Pescadero y

Plutarco Elías Calles en el municipio de La Paz; Acuíferos Migriño, Cabo San Lucas, Cabo Pulmo, San José del Cabo, Santiago y San Bartolo, en el municipio de Los Cabos; Acuífero A.V., Bonfil-Tepentú en los municipios de La Paz y Loreto; Acuíferos Loreto-Puerto Escondido, San Juan Bautista Londo Rosarito en el municipio de Loreto.

Campeche: Laguna de Términos y Sistema Lagunar Adyacente en los municipios de El Carmen y Palizada.

Coahuila: Presa la Amistad en el municipio de Acuña y Presa Venustiano Carranza en los municipios de Progreso y Juárez.

Chihuahua: Presas Chihuahua y El Rejón en el municipio de Chihuahua y Presa Parral en el municipio de Hidalgo del Parral.

Durango: Presa Lázaro Cárdenas en el municipio de Indé; Presa La Rosilla en el municipio de Pueblo Nuevo; Presa La Vieja en el municipio Guadalupe Victoria; Presa Francisco Zarco en los municipios de Cuencamé, Nazas y Lerdo; Presa San Jacobo en el municipio de Cuencamé.

Estado de México: Presa Salazar en los municipios de Lerma y Ocoyoacac; Presa Villa Victoria en el municipio de Villa Victoria; Presas Valle de Bravo y Colorines en el municipio de Valle de Bravo; Presa Santo Tomás en el municipio de Santo Tomás; Presa Madín en los municipios de Naucalpan de Juárez, Jilotzingo y Cuautitlán-Izcalli; Presa Chilesdo en el municipio de Donato Guerra; Presa Tilostoc en el municipio de Valle de Bravo; Presa Tecuán en el municipio de Amatepec.

Guanajuato: Presa El Palote en el municipio de León; Presas La Esperanza y La Soledad en el municipio de Guanajuato.

Guerrero: Presa Vicente Guerrero en el municipio de Arcelia; Presa Valerio Trujano en el municipio de Tepecuacuilco de Trujano; Laguna de Tuxpan en el municipio de Iguala de La Independencia; Presa Jaltipan en el municipio de Tixtla.

Hidalgo: Presa Jaramillo y Bordo la Estanzuela en el municipio de Pachuca de Soto.

Jalisco: Lago Chapala en los municipios de Jamay, Ocotlán, Poncitlán, Chapala, Jocotepec, Tuxcueca y Tizapán El Alto; Presa La Joya en el municipio de Zapotlanejo; Presa El Salto en el municipio de Valle de Guadalupe; Presa Calderón en el municipio de Acatic; Presa La Red en el municipio de Tepatlán; Presa El Jihuite en el municipio de Tepatlán de Morelos; Presa Alcalá en el municipio de San Juan de los Lagos; Presa Cajón de Peña en el municipio de Tomatlán.

Michoacán: Lago de Chapala en los municipios de Venustiano Carranza y Cojumatlán de Régules; Presa José María Morelos (La Villita) en el municipio de Lázaro Cárdenas; Presas Cointzio y La Mintzita en el municipio de Morelia; Presa del Bosque en el municipio de Zitácuaro; Presa Barraje de Ibarra en el municipio de Briseñas; Presa El Rosario en el municipio de Angamacutiro; Presas Pucuat, Sabaneta y Agostitlán (Mata de Pinos) en el municipio de Hidalgo; Presa Tuxpan en el municipio de Tuxpan; Lago de Camécuaro, en el municipio de Tangancícuaro; Lago de Cuitzeo en los municipios de Cuitzeo, Huandacareo, Chucándiro, Copándaro, Tarímbaro, Álvaro Obregón, Queréndaro, Zinapécuaro y Santa Ana Maya; Lago de Pátzcuaro en los municipios de Pátzcuaro, Quiroga, Erongarícuaro y Tzintzúntzan; Laguna de Zacapu en el Municipio de Zacapu; Lago Zirahuén en el municipio de Salvador Escalante; Río Balsas en los municipios de Huetamo y San Lucas; Ríos El Marquez y Tepalcatepec en el municipio de Mujica; Río Zicuirán aguas abajo de la Presa Zicuirán en el municipio de La Huacana.

Morelos: Laguna de Tequesquitengo en los municipios de Puente de Ixtla y Jojutla; Laguna de Zempoala en el municipio de Huitzilac.

Nuevo León: Presa el Cuchillo-Solidaridad en el municipio de China; Presa Rodrigo Gómez "La Boca", en el municipio de Santiago; Presa José López Portillo "Cerro Prieto" en el municipio de Linares; Laguna Salinillas en el municipio de Anáhuac.

Querétaro: Presa Jalpan en el municipio de Jalpan de Serra; Presa La Ceja en el municipio de Huimilpan.

Oaxaca: Río Papaloapan tramo Tuxtepec-Veracruz en los municipios de San Juan Bautista Tuxtepec y San Miguel Soyaltepec.

Quintana Roo: Sistema Lagunar Nichupté o Bojórquez o Río Inglés o del Amor o Nizuc en el municipio de Benito Juárez.

San Luis Potosí: Presas Gonzalo N. Santos, El Potosino y San José en el municipio de San Luis Potosí.

Sinaloa: Presa Eustaquio Buelna en los municipios de Mocorito y Salvador Alvarado; Presa Lic. Adolfo López Mateos en el municipio de Badiraguato; Presa Sanalona en el municipio de Culiacán; Presa Lic. José López Portillo en el municipio de Cosalá; Presa Agustina Ramírez en el municipio de Escuinapa; Acuífero Río Fuerte en los municipios de Ahome y El Fuerte; Acuífero Río Sinaloa en los municipios de Sinaloa y Guasave; Acuífero Mocorito en los municipios de Mocorito, Salvador Alvarado y Angostura; Acuífero Río Culiacán en los municipios de Culiacán y Navolato; Acuífero Río San Lorenzo en el municipio de Culiacán; Acuífero Río Elota en el municipio de Elota; Acuífero Río Piaxtla en el municipio de San Ignacio; Acuífero Río Quelite en el municipio de Mazatlán; Acuífero

Río Presidio en los municipios de Mazatlán y Concordia; Acuífero Río Baluarte en el municipio de Rosario; Acuíferos del Valle de Escuinapa, Barra de Teacapan y Río Cañas en el municipio de Escuinapa.

Sonora: Presa Álvaro Obregón en el municipio de Cajeme; Presa Abelardo L. Rodríguez en el municipio de Hermosillo; Presa Lázaro Cárdenas en el municipio de Villa Hidalgo.

Tamaulipas: Presa Falcón en el municipio de Guerrero; Laguna La Nacha en el municipio de San Fernando; Presa Vicente Guerrero en los municipios de Güémez, Padilla y Casas; Lagunas de Champayán y La Puerta en el municipio de Altamira; Laguna del Chairel en el municipio de Tampico; Presa La Patria es Primero en los municipios de Casas y Abasolo; Presa República Española en el municipio de Aldama.

Veracruz: Laguna de la Costa en el municipio de Pánuco; Manantial Ojo de Agua en los municipios de Orizaba e Ixtaczoquitlán; Manantiales La Cañada y Rancho Nuevo en el municipio de Alto Lucero; Manantiales El Pocito, Rincón de las Águilas y Arroyo Escondido en el municipio de Banderilla; Manantiales Los Amelitos, Cerro de Nacimiento y La Poza en el municipio de Altotonga; Manantial Matacatzintla en el municipio de Catemaco; Manantial El Rincón de Chapultepec en el municipio de Coacoatzintla; Manantiales Ojo de Agua, Las Lajas y Los Bonilla en el municipio de Coatepec; Manantial Dos Cruces en el municipio de Comapa; Manantial Las Tortugas en el municipio de Cuitláhuac; Manantial El Chorro en el municipio de Chicontepe; Manantiales El Resumidero, El Chico, de Vaquerías, El Castillo y La Represa en el municipio de Emiliano Zapata; Manantiales Axol, Coxolo y Tepetzingo en el municipio de Huatusco; Manantiales Pozo de Piedra y El Lindero en el municipio de Huayacocotla; Manantiales El Naranjo, Arroyo El Rincón, Arroyo El Pozo y Tezacobalt en el municipio de Ixhuacán de los Reyes; Manantiales Dos Arroyos y Los Berros en el municipio de Ixtaczoquitlán; Manantiales Tlacuilalostoc, Nixcamalonía y Arroyo Tlacuilalostoc en el municipio de Jalacingo; Manantial Corazón Poniente en el municipio de Jilotepec; Manantial Chichahuaxtla en el municipio de Maltrata; Manantial El Coralillo en el municipio de Miahuatlán; Manantiales Las Lajas y La Lima en el municipio de Misantla; Manantial Las Matillas en el municipio de Naolinco; Manantial Piedra Gacha en el municipio de Nogales; Manantial Cofre de Perote en el municipio de Perote; Manantial el Infiernillo en el municipio de Puente Nacional; Manantiales Talixco, El Salto y Piletas en el municipio de Rafael Lucio; Manantiales 1o. de Mayo, Nacimiento de Otapan, Avescoma, Tular I, Tular II, Tres Chorritos y El Caracol en el municipio de San Andrés Tuxtla; Manantiales El Chorro de Tío Jaime y El Balcón en el municipio de Teocelo; Manantiales Río de Culebras y Dos Pocitos en el municipio de Tonayan; Manantial La Represa en el municipio de Villa Aldama; Manantial El Castillo en el municipio de Xalapa; Manantiales Pozo

Santo y Mata de Agua en el municipio de Xico; Río Tonto en el municipio de Tres Valles; Río Tecolapan en los municipios de Ángel R. Cabada, Saltabarranca y Lerdo de Tejada; Río Papaloapan en los municipios de Tres Valles, Otatitlán, Tlacotalpan, Tuxtilla, Chacaltianguis, Cosamaloapan, Amatlán y Tlacojalpan.

Yucatán: Acuífero en los municipios de Abalá, Conkal, Mérida, Kanasín, Tecoh, Timucuy, Tixpéhual, Ucú, Umán y Valladolid.

Zacatecas: Presa José López Portillo (Tenayuca) en los municipios de Nochistlán de Mejía y Apulco.”

Como se puede constatar, el legislador en el citado numeral describió claramente, por Estado o Entidad Federativa, los cuerpos receptores Tipo “B” y Tipo “C”, correspondiendo dichos bienes a diversos arroyos, ríos, presas, lagunas, lagos, que se localizan en todo el territorio nacional en las distintas Entidades Federativas.

Es importante recordar que de conformidad con lo dispuesto en los artículos 3 de la Ley General de Bienes Nacionales, 27, 42 y 132 de la Constitución Federal, se consideran bienes nacionales los siguientes:

Ley General de Bienes Nacionales.

“ARTÍCULO 3.- Son bienes nacionales:

I.- Los señalados en los artículos 27, párrafos cuarto, quinto y octavo; 42, fracción IV, y 132 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;

II.- Los bienes de uso común a que se refiere el artículo 7 de esta Ley;

III.- Los bienes muebles e inmuebles de la Federación;

IV.- Los bienes muebles e inmuebles propiedad de las entidades;

V.- Los bienes muebles e inmuebles propiedad de las instituciones de carácter federal con personalidad jurídica y patrimonio propios a las que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos les otorga autonomía, y

VI.- Los demás bienes considerados por otras leyes como nacionales.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

“Artículo 27: ...

Corresponde a la Nación el dominio directo de todos los recursos naturales de la plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas; de todos los minerales o substancias que en vetas, mantos, masas o yacimientos, constituyan depósitos cuya naturaleza sea distinta de los componentes de los terrenos, tales como los minerales de los que se extraigan metales y metaloides utilizados en la industria; los yacimientos de piedras preciosas, de sal de gema y las salinas formadas directamente por las aguas marinas; los productos derivados de la descomposición de las rocas, cuando su explotación necesite trabajos subterráneos; los yacimientos minerales u orgánicos de materias susceptibles de ser utilizadas como fertilizantes; los combustibles minerales sólidos; el petróleo y todos los carburos de hidrógeno sólidos, líquidos o gaseosos; y el espacio situado sobre el territorio nacional, en la extensión y términos que fije el Derecho Internacional.

Son propiedad de la Nación las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fije **(sic DOF 20-01-1960)** Derecho Internacional; las aguas marinas interiores; las de las lagunas y esteros que se comuniquen permanente o intermitentemente con el mar; las de los lagos interiores de formación natural que estén ligados directamente a corrientes constantes; las de los ríos y sus afluentes directos o indirectos, desde el punto del cauce en que se inicien las primeras aguas permanentes, intermitentes o torrenciales, hasta su desembocadura en el mar, lagos, lagunas o esteros de propiedad nacional; las de las corrientes constantes o intermitentes **(sic DOF 20-01-1960)** y sus afluentes directos o indirectos, cuando el cauce de aquéllas en toda su extensión o en parte de ellas, sirva de límite al territorio nacional o a dos entidades federativas, o cuando pase de una entidad federativa a otra o cruce la línea divisoria de la República; la de los lagos, lagunas o esteros cuyos vasos, zonas o riberas, estén cruzadas por líneas divisorias de dos o más entidades o entre la República y un país vecino, o cuando el límite de las riberas sirva de lindero entre dos entidades federativas o a la República con un país vecino; las de los manantiales que broten en las playas, zonas marítimas, cauces, vasos o riberas de los lagos, lagunas o esteros de propiedad nacional, y las que se extraigan de las minas; y los cauces, lechos o riberas de los lagos y corrientes interiores en la extensión que fija la ley. Las aguas del subsuelo pueden ser libremente alumbradas mediante obras artificiales y apropiarse por el dueño del terreno, pero cuando lo exija el interés público o se afecten otros aprovechamientos; el Ejecutivo Federal podrá reglamentar su extracción y utilización y aún establecer zonas vedadas, al igual que para las demás aguas de propiedad nacional. Cualesquiera otras aguas no incluidas en la enumeración anterior, se considerarán como parte integrante de la propiedad de los terrenos por los que corran o en los que se encuentren sus depósitos, pero si se localizaren en dos o más predios, el aprovechamiento de estas aguas se considerará de utilidad pública, y quedará sujeto a las disposiciones que dicten los Estados.

...

Corresponde también a la Nación el aprovechamiento de los combustibles nucleares para la generación de energía nuclear y la regulación de sus aplicaciones en otros propósitos. El uso de la energía nuclear sólo podrá tener fines pacíficos.”

“**Artículo 42.** El territorio nacional comprende:

...

IV. La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes;”

“**Artículo 132.** Los fuertes, los cuarteles, almacenes de depósito y demás bienes inmuebles destinados por el Gobierno de la Unión al servicio público o al uso común, estarán sujetos a la jurisdicción de los Poderes Federales en los términos que establezca la ley que expedirá el Congreso de la Unión; más para que lo estén igualmente los que en lo sucesivo adquiriera dentro del territorio de algún Estado, será necesario el consentimiento de la legislatura respectiva”.

Ahora bien, a fin de acreditar que el artículo 278-A de la Ley Federal de Derechos, violenta los principios constitucionales de las contribuciones, es importante remitirnos al texto Constitucional, así como a la doctrina, destacando lo siguiente.

El principio de legalidad en materia tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, brinda certeza y seguridad jurídica a todos los gobernados, al permitirles conocer con toda claridad todos los elementos esenciales de una contribución, como lo son los sujetos, el objeto, la base gravable y la tasa o la tarifa.

Al respecto, el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Federal a la letra dice:

“**ARTICULO 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”.

El principio de legalidad tributaria se ve confirmado por los principios de legalidad, seguridad y certeza jurídica consagrados en los artículos 14 y 16 Constitucionales, mismos a la letra señalan:

“Artículo 14.-

...

Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos en que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.”

“Artículo 16.- Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

...”

Desde el punto de vista doctrinal, el principio de legalidad tributaria consiste en que ninguna autoridad fiscal puede emitir un acto o resolución que no sea conforme a una ley expedida con anterioridad, es decir, que los órganos del estado solo pueden hacer lo que la ley les permite.²³⁴

Dentro de la obra *“Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García”*, se menciona que el principio de legalidad tributaria consiste en que los sacrificios patrimoniales impuestos por el Estado a los gobernados sólo pueden ser mediante una ley, por ser la expresión de una voluntad soberana, de ahí que tiene la virtud de obligar al tiempo que permite, en su caso, la apertura de los mecanismos revisores de la jurisdicción.²³⁵

Al referirse a dicho principio, Adolfo Arrijo Vizcaino, señala que la Constitución constituye el postulado básico del derecho fiscal, relativo a que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y regule, lo que conlleva a referirnos al célebre aforismo latino *“nullum tributum sine lege”*²³⁶

En esa misma sintonía, no debemos olvidar que el principio de legalidad no solo exige un apego al texto de la ley, sino que obliga a las autoridades a que sus actos se encuentren debidamente fundados y motivados,²³⁷ es decir, que se expongan con claridad los

²³⁴ CARRASCO Iriarte Hugo. *Ob. Cit.* Pág. 14

²³⁵ BÉJAR Rivera Luis J. *Coord. Ob. Cit.* Pág. 49

²³⁶ ARRIOJA Vizcaino Adolfo. *Ob. Cit.* Pág. 259

²³⁷ CARBONELL Miguel. *Los Derechos Fundamentales en México.* Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México. 2004. Pág. 699

preceptos aplicables al caso concreto y que se señalen los motivos, circunstancias y causas especiales que apoyen dicho acto.

Por su parte, el principio de seguridad jurídica es explicado de una forma muy clara y precisa por Hugo Carrasco Iriarte, en el sentido de que dentro el derecho administrativo y tributario, se exige un alto grado de desarrollo y protección, ya que los tributos son uno de los instrumentos de mayor intervención directa en la esfera de la libertad y propiedad de los gobernados, razón por la cual éstos exigen al Estado que sus situaciones jurídicas tributarias se encuentren previstas de tal forma que puedan tener una expectativa precisa de sus derechos y deberes según lo dispuesto en la ley, así como de las obligaciones que les corresponden en su calidad de contribuyentes.²³⁸

Luego entonces, tenemos que el sistema tributario, al igual que el sistema jurídico en general, debe contener postulados que den seguridad a su estructura y de su aplicación a las personas subordinadas, so pena de que la omisión o insuficiencia generaría incertidumbre, confusión y excesos por parte de los servidores públicos en perjuicio de los contribuyentes.²³⁹

De lo expuesto, queda demostrado que para respetar el principio de legalidad tributaria, es al legislador a quien le corresponde constitucionalmente definir en una ley desde el punto de vista formal y material, con toda claridad todos los elementos esenciales de las contribuciones.

Bajo dichas premisas, tenemos que en los artículos 277-B y 278-A de la Ley Federal de Derechos, se establece que a fin de considerar la base para calcular el Derecho por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de descargas de aguas residuales, se debe considerar el tipo del cuerpo receptor en donde se realice la descarga, clasificándolos como Tipos “A”, “B” y “C”.

Como se pudo observar del texto del artículo 278-A de la Ley Federal de Derechos, el legislador para el caso de los bienes del dominio público de Nación Tipos “B” y “C” si los describe claramente en la Ley, agrupándolos por cada Entidad Federativa del País

²³⁸ CARRASCO Iriarte Hugo. *Ob. Cit.* Pág. 14

²³⁹ BÉJAR Rivera Luis J. *Coord. Ob. Cit.* Pág. 43

(ríos, arroyos, presas, lagunas, lagos, etcétera), respetando con ello el principio de legalidad tributaria; sin embargo, dentro del artículo 278-A, el Legislador no respeta a cabalidad el principio constitucional de legalidad tributaria, ya que en el caso de los bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de descargas de aguas residuales Tipo “A”, el legislador no solamente no los describe en la Ley, sino que se limita a señalarlos mediante la exclusión de los bienes tipos “B” y “C”, sin siquiera señalar mínimamente los requisitos, elementos o características que deberán reunir los bienes del dominio público de la nación como cuerpos receptores de descargas para ser considerados como bienes del Tipo “A”.

Lo anterior, resulta claramente violatorio del principio constitucional de legalidad tributaria en perjuicio de los sujetos pasivos del pago de Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes nacionales como cuerpos receptores de descargas, ya que se le permite a la autoridad administrativa, en el presente caso a la Comisión Nacional del Agua, decidir a su capricho, de manera total y absolutamente arbitraria, cuáles bienes son del Tipo “A”, lo cual sin duda alguna genera un estado de absoluta incertidumbre jurídica para los gobernados, puesto que uno de los elementos de la contribución no fue debidamente precisado en la ley.

En ese mismo orden de ideas, y considerando la redacción actual del numeral que se analiza, pudiese ocurrir que para la autoridad administrativa, todo bien, independientemente si es de propiedad privada o del dominio público de la Nación, al no encontrarse señalado en el artículo 278-A de la Ley Federal de Derechos, como un cuerpo receptor tipo “B” o “C”, pudiese encuadrar en un bien tipo “A”, situación que podría implicar un desconocimiento a la propiedad privada.

Por tanto, consideramos que la omisión del legislador al no señalar con la debida claridad en el artículo 278-A de la Ley Federal de Derechos, los bienes Tipo “A”, ni tampoco al no dar tan siquiera mínimamente los requisitos, elementos o características que deberán reunir los bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de descargas de aguas residuales para ser considerados como bienes del Tipo “A”, origina un estado de incertidumbre e inseguridad jurídica en perjuicio de los sujetos pasivos del tributo.

Con base en las consideraciones expuestas, si sometemos el artículo que se analiza al estudio del control difuso de la Constitución que puede realizar el Tribunal Federal

de Justicia Fiscal y Administrativa, considerando a éste como la facultad de analizar si los preceptos de las leyes fiscales o administrativas respetan los parámetros constitucionales, es evidente que dicho Tribunal debe ordenar la desaplicación del citado artículo en contra de los gobernados al ser contrario a los derechos fundamentales reconocidos por la Constitución.

Efectivamente, en el juicio contencioso administrativo, la competencia específica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es en materia de legalidad y, por razón de su función jurisdiccional, este tribunal puede ejercer control difuso; sin embargo, si el actor formula conceptos de nulidad expresos, solicitando al tribunal administrativo el ejercicio del control difuso respecto de determinada norma, de existir coincidencia entre lo expresado en el concepto de nulidad y el criterio del Tribunal, éste puede desaplicar la disposición respectiva, expresando las razones jurídicas de su decisión.

Lo anterior encuentra apoyo en la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que se encuentra visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 5, Abril de 2014, Tomo I, página 984, la cual textualmente dispone lo siguiente:

“CONTROL DIFUSO. SU EJERCICIO EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Si bien es cierto que, acorde con los artículos 1o. y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las autoridades jurisdiccionales ordinarias, para hacer respetar los derechos humanos establecidos en la propia Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, pueden inaplicar leyes secundarias, lo que constituye un control difuso de su constitucionalidad y convencionalidad, también lo es que subsiste el control concentrado de constitucionalidad y convencionalidad de leyes, cuya competencia corresponde en exclusiva al Poder Judicial de la Federación, a través del juicio de amparo, las controversias constitucionales y las acciones de inconstitucionalidad. La diferencia entre ambos medios de control (concentrado y difuso), estriba en que, en el primero, la competencia específica de los órganos del Poder Judicial de la Federación encargados de su ejercicio es precisamente el análisis de constitucionalidad y convencionalidad de leyes, por tanto, la controversia consiste en determinar si la disposición de carácter general impugnada expresamente es o no contraria a la Constitución y a los tratados internacionales, existiendo la obligación de analizar los argumentos que al respecto se aduzcan por las partes; en cambio, en el segundo (control difuso) el tema de inconstitucionalidad o inconventionalidad no integra la litis, pues ésta se limita a la materia de legalidad y, por ello, el juzgador por razón de su función, prescindiendo de todo argumento de las partes, puede desaplicar la norma. Ahora bien, en el juicio contencioso administrativo, la competencia específica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es en materia de legalidad y, por razón de su función jurisdiccional, este tribunal puede ejercer control difuso; sin embargo, si el actor formula conceptos de nulidad expresos, solicitando al tribunal administrativo el ejercicio del control difuso respecto de determinada norma, de existir coincidencia entre lo expresado en el concepto de nulidad y el criterio del tribunal, éste puede inaplicar la disposición respectiva, expresando las razones jurídicas de su decisión, pero si considera que la norma no tiene méritos para ser

inaplicada, bastará con que mencione que no advirtió violación alguna de derechos humanos, para que se estime que realizó el control difuso y respetó el principio de exhaustividad que rige el dictado de sus sentencias, sin que sea necesario que desarrolle una justificación jurídica exhaustiva en ese sentido, dando respuesta a los argumentos del actor, pues además de que el control difuso no forma parte de su litis natural, obligarlo a realizar el estudio respectivo convierte este control en concentrado o directo, y transforma la competencia genérica del tribunal administrativo en competencia específica. Así, si en el juicio de amparo se aduce la omisión de estudio del concepto de nulidad relativo al ejercicio de control difuso del tribunal ordinario, el juzgador debe declarar ineficaces los conceptos de violación respectivos, pues aun cuando sea cierto que la Sala responsable fue omisa, tal proceder no amerita que se conceda el amparo para que se dicte un nuevo fallo en el que se ocupe de dar respuesta a ese tema, debido a que el Poder Judicial de la Federación tiene competencia primigenia respecto del control de constitucionalidad de normas generales y, por ello, puede abordar su estudio al dictar sentencia. Si, además, en la demanda de amparo se aduce como concepto de violación la inconstitucionalidad o inconventionalidad de la ley, el juzgador sopesará declarar inoperantes los conceptos de violación relacionados con el control difuso y analizar los conceptos de violación enderezados a combatir la constitucionalidad y convencionalidad del precepto en el sistema concentrado.

CONTRADICCIÓN DE TESIS 336/2013. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero del Trigésimo Circuito y Primero en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Sexto Circuito. 22 de enero de 2014. Cinco votos de los Ministros Sergio A. Valls Hernández, Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Luis María Aguilar Morales. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Guadalupe Margarita Ortiz Blanco”.

De lo anterior, podemos advertir que a partir de la reforma constitucional del 11 de Junio de 2011, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa tiene la facultad para ejercer el control difuso de constitucionalidad, por lo que además del control de legalidad de los actos de autoridad, dicho tribunal tiene la potestad de examinar si un acto administrativo se funda en una norma jurídica contraria a los derechos fundamentales, y en caso de ser así, proceder a ordenar su desaplicación en protección del gobernado.²⁴⁰

Con base en lo expuesto, si bien es cierto que por medio del juicio de amparo tramitado ante el Poder Judicial de la Federación, los gobernados pueden obtener una declaratoria de inconstitucionalidad de una ley o de determinados artículos, ya que tal y como lo señala Jorge Carpizo y Miguel Carbonell en la obra “Derecho Constitucional”, el juicio de amparo es un instrumento procesal que busca la preservación y, en su caso, el restablecimiento del orden constitucional.²⁴¹

²⁴⁰ MOSRI Gutiérrez Magda Z. *Ob. Cit.* Pág. 12 y 13

²⁴¹ CARPIZO Jorge y Carbonell Miguel. *Ob. Cit.* Pág. 67

Igual de cierto es, que a través del procedimiento contencioso administrativo los gobernados tienen a su alcance, por medio del control difuso de la Constitución, la posibilidad de que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al resolver un conflicto sometido a su potestad, pueda decretar que un precepto legal es contrario a los derechos fundamentales reconocidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y por ende ordenar la desaplicación de éste en favor del demandante.

De ese modo, en forma general el objetivo del juicio de amparo es que el tribunal declare inconstitucional un acto de autoridad o precepto legal, igual de cierto es, que dentro del procedimiento contencioso administrativo puede argumentarse y probarse exhaustivamente que el acto de determinada autoridad administrativa se dictó con apoyo en artículos que violan el régimen jurídico pertinente, es decir, que transgreden los estándares previstos en la Constitución e infringen derechos fundamentales, de modo que puede obtenerse la desaplicación de dichos numerales.²⁴²

En ese sentido, con base en las consideraciones expuestas, consideramos que dentro del caso que se analiza, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, estaría obligado a ordenar la desaplicación del numeral en estudio, a fin de que sean respetados los derechos fundamentales del gobernado.

1. Propuesta.

Una vez que observamos el texto de dicho numeral y demostramos como éste resulta violatorio de lo dispuesto por los artículos 14, 16 y 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, nos permitimos realizar la siguiente propuesta, a fin de que puedan ser solventadas dichas violaciones constitucionales.

Resulta indispensable para satisfacer los principios constitucionales de las contribuciones, que dentro del artículo 278-A de la Ley Federal de Derechos, se señale y defina con la debida claridad cuáles son los bienes Tipo “A”, así como también, deben especificarse los requisitos, elementos o características que deberán reunir los bienes del

²⁴² TRON Petit Jean Claude. *Ob. Cit.* Pág. 267

dominio público de la Nación como cuerpos receptores de descargas de aguas residuales para ser considerados como bienes del Tipo “A”.

Lo anterior es estima así, ya que en los términos que se encuentran redactados los artículos 277-B y 278-A de la Ley Federal de Derechos, el Tipo de bien nacional de que se trate, ya sea del Tipo A, B o C, constituye un elemento esencial de la contribución, puesto que éste determina la cuota para el cálculo de los Derechos a enterar por parte de los contribuyentes, de modo que todos esos bienes deben estar plenamente identificados y descritos en la ley.

Conclusiones.

Primera. A lo largo de la historia del País, y considerando nuestra experiencia en la praxis legal, estimamos que la Administración Pública Federal se encuentra dotada de una serie de privilegios que le permiten ejercer sus facultades de una forma discrecional, y que al ejercerlos en ocasiones invade en forma indebida la esfera jurídica de los contribuyentes, de modo que, es necesario pugnar por una Justicia Administrativa que sea plena y que cada día avance en la búsqueda de una protección más amplia de los derechos fundamentales de los gobernados, tratando de potencializar dichos derechos y no restringirlos.

Segunda. Consideramos que el respeto a los principios constitucionales de legalidad, equidad, seguridad y certeza jurídica, son el bastión central para restringir los actos de las autoridades administrativas en materia tributaria, ya que al ser así, dichas actuaciones deben ceñirse al texto de las leyes aplicables, las cuales fungen como marco de la actividad del Estado.

Tercera. Estimamos que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es un órgano dotado de una verdadera autonomía, que permite garantizar un proceso libre injerencias y por tanto una resolución apegada a derecho, lo contribuye también a una disminución de actos arbitrarios de los entes que conforman el Estado. Aunado a que, a través del control difuso de la Constitución, dicho Tribunal tiene la facultad para decretar que un precepto legal es contrario a los derechos fundamentales reconocidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y por ende ordenar la desaplicación de éste en favor del demandante, situación que significa un gran avance en el ámbito legal.

Cuarta. Atendiendo su redacción actual, consideramos que los artículos 276, 277-B y 278-A, de la Ley Federal de Derechos vigente, resultan violatorios de los derechos fundamentales de los causantes, ya que no respetan los elementos esenciales de los tributos, lo que atenta en contra de los principios de legalidad, equidad, seguridad y certeza jurídica, reconocidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Quinta. A fin de solventar la contravención a principios constitucionales, es necesario que se reformen los artículos 276, 277-B y 278-A, de la Ley Federal de Derechos

vigente, debiéndose indicar, en el primero de ellos, una clara definición del término “subsuelo”, a fin de que los causantes tengan la certeza jurídica de lo que se entiende por tal, y puedan conocer cuando se está en presencia de una causación de contribuciones derivadas de la contaminación o uso de éste. En cuanto al segundo de los numerales, debe eliminarse el establecimiento de cuotas distintas aplicables a sujetos que se encuentran en idénticas situaciones jurídicas, es decir, que se dé un trato igual a aquellos sujetos que realizan una misma actividad, consistente en las descargas de aguas residuales en bienes nacionales, aunado a ello, también debe eliminarse el trato diferencial que hace el artículo en cita, puesto que señala cuotas distintas según el sujeto que lleve a cabo las descargas, es decir, si se trata de una persona física, una persona moral, una entidad federativa, municipios, organismos paraestatales, paramunicipales, etcétera. En relación al último de los preceptos, debe de señalarse y definirse con la debida claridad cuáles son los bienes Tipo “A”, así como también, deben especificarse los requisitos, elementos o características que deberán reunir los bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de descargas de aguas residuales para ser considerados como bienes del Tipo “A”.

Bibliografías.

- AARNIO Aulis. *Derecho, Racionalidad y Comunicación Social. Ensayos sobre Filosofía del Derecho*. Fontamara. México. 1995.
- ACOSTA García Cristian M. *Responsabilidad Patrimonial del Estado*. Novum. México. 2012.
- AGUILERA Portales Rafael E. y otros. *Pensamiento Político Contemporáneo. Una Panorámica*. Porrúa. 2008.
- AGUILERA Portales Rafael E. *Teoría Política y Jurídica. Problemas Actuales*. Porrúa. México. 2008.
- ÁLVAREZ Mario I. *Introducción al derecho*. Mc Graw Hill. México. 1995.
- ARRIOJA Vizcaino Adolfo. *Derecho Fiscal*. 13ª Ed. Themis. México. 1998.
- ATIENZA Manuel. *Las razones del derecho. Teorías de la argumentación jurídica*. UNAM. México. 2005.
- BÉJAR Fonseca José. *Garantías de los Derechos Humanos*. Novum. México. 2014.
- BÉJAR Rivera Luis J. Coord. *Derecho Fiscal Homenaje a Eusebio González García*. Novum. México. 2014.
- BÉJAR Rivera Luis J. y otros. *Derecho Administrativo. Perspectivas Contemporáneas*. Porrúa. México. 2010.
- BENALCÁZAR Guerrón Juan C. *La Ejecución de la Sentencia en el Proceso Contencioso Administrativo*. Novum. México. 2011.

- BETEGÓN Carrillo Jerónimo et al. *Lecciones de teoría del derecho*. McGraw-Hill. Madrid. 1997.
- BOBBIO Norberto. *El Problema del Positivismo Jurídico*. Trad. Garzón Valdés Ernesto. Fontamara. México. 1991.
- BODENHEIMER Edgar. *Teoría del derecho*. Trad. Herrero Vicente. Fontamara. México. 1986.
- BUITRAGO Ignacio J. *Los Tribunales Administrativos y su Aporte a la Consolidación de la Justicia Tributaria*. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. México. 2011.
- BURGOA Ignacio. *El Juicio de Amparo*. 40ª Ed. Porrúa. México. 2004.
- BURGOA Ignacio. *Las Garantías Individuales*. Porrúa. México. 1983.
- CALVO Nicolau Enrique. *Tratado ISR*. Themis. México. 1999.
- CALVO Ortega Rafael. *Derecho Tributario*. Civitas Ediciones. España. 2000.
- CARBONELL Miguel. *Los Derechos Fundamentales en México*. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México. 2004.
- CARBONEL Miguel. *Una Historia de los Derechos Fundamentales*. Porrúa. México. 2010.
- CARPIZO Jorge y Carbonell Miguel. *Derecho Constitucional*. 7ª Ed. Porrúa. México. 2010.
- CARRASCO Iriarte Hugo. *Derecho Fiscal I*. 6ª Ed. Iure Editores. México. 2007.
- CARRASCO Iriarte Hugo. *Lecciones de Práctica Contenciosa en Materia Fiscal*. 5ª Ed. Themis. México. 1995.

- CASÁS José O. *Derechos y Garantías Constitucionales de los Contribuyentes*. Editorial de la Universidad de Navarra. España. 2002.
- CASSAGNE Juan Carlos. *El Acto Administrativo*. Porrúa. México. 2014.
- CASTRO Estrada Álvaro. *Responsabilidad Patrimonial del Estado*. 3ª Ed. Porrúa. México. 2006.
- CASTRO Juventino V. *Garantías y Amparo*. 9ª Ed. Porrúa. México. 1996.
- CHAÍN Castro Gabriela María y otros. *Justicia administrativa*. Universidad Nacional Autónoma de México. México. 2007.
- CORTINA Gutiérrez Alfonso. *Ciencia Financiera y Derecho Tributario*. Tribunal Fiscal de la Federación. México. 1981.
- COVARRUBIAS Rivera Alejandro. *Análisis e Interpretación de las Leyes Fiscales en México*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México. 2012.
- DE JUANO Manuel. *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*. Editorial Molachino. Argentina. 1964.
- DE LA GARZA Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. 14ª Ed. Porrúa. México. 1986.
- DELGADILLO Gutiérrez Luis H. y otros. *Compendio de Derecho Administrativo*. 9ª Ed. Porrúa. México. 2010.
- DÍAZ Elías. *Estado de Derecho y Sociedad Democrática*. 8ª Ed. Taurus. Madrid. 1991.
- DIETERLEN Paulette. *Ensayos Sobre Justicia Distributiva*. 2ª Ed. Fontamara. México. 2001.
- DROMI Robreto. *Derecho Administrativo*. 9ª Ed. Ediciones Ciudad Argentina. Argentina. 2001.

- FERNANDEZ Martínez. Refugio de Jesús. *Derecho Fiscal*. Mc Graw Hill. México. 1998
- FINNIS John y otros. *Humanismo Jurídico Ensayos Escogidos*. Porrúa. México. 2006.
- FIX-ZAMUDIO Héctor. *Concepto y Contenido de la Justicia Administrativa*.
<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1624/9.pdf>.
- FLORES Trejo Fernando. *El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa como Organismo Constitucional Independiente*. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. México. 2011.
- FLORES Zavala Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. 13ª Ed. Porrúa. México. 1993.
- FRAGA Gabino. *Derecho Administrativo*. 30ª Ed. Porrúa. México. 1991.
- GALINDO Sifuentes Ernesto. *Argumentación Jurídica*. Porrúa. México. 2013.
- GALLEGO Anabitarte Alfredo y otros. *Acto y Procedimiento Administrativo*. Marcial Pons Ediciones Jurídicas. Madrid. 2001.
- GARCÍA Belsunce Horacio. *Temas de Derecho Tributario*. Ed. Abeledo Perrot. Buenos Aires. 1995.
- GARCÍA de Enterría Eduardo. *Curso de Derecho Administrativo*. 9ª Ed. Civitas. Madrid. 1999.
- GARCÍA Máynez Eduardo. *Introducción al estudio del derecho*. 52 Ed. Porrúa. México. 2001.
- GIL Valdivia Gerardo. *Derecho Fiscal*. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México. 1981.

GOMEZ Lara, Cipriano. *Teoría General del Proceso*. Editorial Oxford, UNAM, México 2003.

GONZÁLEZ Pérez Jesús. *El Derecho a la Tutela Jurisdiccional*. Civitas. Madrid. 1984.

GONZÁLEZ Pérez Jesús y otro. *Derecho Procesal Administrativo Federal*. Porrúa. México. 2007.

GUASTINI Riccardo. *Estudios Sobre la Interpretación Jurídica*. Porrúa. México. 2000.

HART H. L. A. *El concepto del Derecho*. Abeledo-Perrot. Buenos Aires. s.a. 1980.

KAYE Dionisio J. *Derecho Procesal Fiscal*. Themis. México. 1991.

KELSEN Hans. *Teoría Pura del Derecho*. 15ª Ed. Traduc. Roberto Bernego. Porrúa. México. 2007.

LATORRE Ángel. *Introducción al derecho*. 5ª Ed. Ariel. Barcelona. 1972.

MABARAK Cerecedo Doricela. *Derecho Fiscal Aplicado. Estudio Específico de los Impuestos*. McGraw-Hill. México. 2008.

MALPICA y de la Madrid Luis. *El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a 75 años de la Ley de Justicia Fiscal*. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. México. 2011.

MARGAIN Manautou Emilio. *De lo Contencioso Administrativo, de Anulación o de Ilegitimidad*. 7ª Ed. Porrúa. México. 1988.

MARGAIN Manautou Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. 20 Ed. Porrúa. México. 2008.

MARTÍNEZ Morales Rafael. *Derecho Administrativo*. 2ª Ed. Harla. México. 1997.

- MATILLA Correa, Andry. *Derecho Administrativo y Servicio Público Trazos Inconclusos desde una Perspectiva Histórica*. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México. 2005.
- MOSRI Gutiérrez Magda Z. *Control Difuso de Constitucionalidad y de Convencionalidad y su Aplicación en la Materia Fiscal y Administrativa*. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. México. 2014.
- RABASA Emilio. *Agua: Aspectos Constitucionales*. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México. 2008.
- RAWLS John. *Teoría de la Justicia*. 2ª Ed. Fondo de Cultura Económica. México. 2006.
- REYES Altamirano Rigoberto. *Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. Comentada, anotada y jurisprudencia*. Tax Editores Unidos. México. 2010.
- RÍOS Granados Gabriela. *Derecho Internacional Tributario*. Porrúa. México. 2010.
- RIVERA Fierros Dione. *La muerte del infractor como forma de extinción de la responsabilidad fiscal por infracciones a las leyes fiscales federales*. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. México. 2008.
- SAINZ Moreno Fernando. *Conceptos Jurídicos, Interpretación y Discrecionalidad Administrativa*. Civitas. Madrid. 1976.
- SÁNCHEZ López Jesús Eduardo. *Incumplimiento de Sentencias en el Juicio Contencioso Administrativo*. Flores Editor y Distribuidor. México. 2010.
- SIERRA Rojas Andrés. *Derecho Administrativo*. 17ª Ed. Porrúa. México. 1996.
- SMITH Adam. *Investigación Sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*. Trad. Gabriel Franco. Fondo de Cultura Económica. México. 1958.
- TENA Ramírez Felipe. *Derecho Constitucional Mexicano*. Porrúa. México. 1984.

TRON Petit Jean Claude. *Argumentación en el Amparo*. 3ª Ed. Porrúa. México. 2011.

TRON Petit Jean Claude. *La Nulidad de los Actos Administrativos*. 5ª Ed. Porrúa. México. 2015.

URESTI Robledo Horacio. *Los Impuestos en México*. 2ª Ed. Tax Editores Unidos. México. 2007.

VENEGAS Álvarez Sonia. *Derecho Administrativo Global*. Porrúa. México. 2013.

ZAGREBELSKY Gustavo. *El Derecho Dúctil*. 7ª Ed. Trota. Madrid. 2007.

ZARAGOZA, Martínez, Edith Mariana. *Ética y Derechos Humanos*, UNAM, IURE Editores, México, D.F. 2006,

Revistas.

LARA Márquez Jaime. *Revista del Instituto Peruano del Derecho Tributario*. Núm. 48. *Las Antinomias en el Derecho: El Caso de las Leyes 29214 y 29215*. Instituto Peruano del Derecho Tributario. Perú. 2009.

LERMA González Héctor. *Revista "Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa"* Núm. 3. *La Argumentación Jurídica a la Luz del Maestro Manuel Atienza*. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. México. 2009.

LERMA González Héctor. *Revista "Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa"* Núm. 2. *Positivism, Jusnaturalismo. Hacia un Nuevo Paradigma*. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. México. 2009.

OLMOS Jasso María Teresa y otros. *Revista "Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa"* Núm. 3, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. México. 2010.

Entrevistas.

MARTÍNEZ Carlos Nicolás. Gerente Ambiental del Grupo Empresarial GRUMA. Entrevista realizada el 17 de Marzo de 2015.

VARGAS Guajardo Salvador. Director Jurídico del Grupo Empresarial GRUMA. Entrevista realizada el 13 de Marzo de 2015.

Conferencias

Conferencia de la Barra Mexicana de Abogados, Capítulo Nuevo León. 01 de Abril de 2015.

Páginas Electrónicas.

<http://lema.rae.es>

<http://www.conagua.gob.mx/>

<http://www.fao.org/>

<http://www.eumed.net/textos>

<http://www.oas.org/es>

<http://www.juridicas.unam.mx/publica>

<http://www.juridicas.unam.mx/publica>

<http://www.usergioarboleda.edu.co/civilizar>.

<http://www.universia.net.co>

<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/derhum/>