

LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO EN MATERIA TRIBUTARIA Y SU IMPORTANCIA PARA LA PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS

Juan Manuel ORTEGA MALDONADO*
Nancy Jazmín PÉREZ RAMÍREZ**

SUMARIO: I. Introducción. II. De la justicia positivista a la justicia material. Los principios generales del derecho como vehículos de transición. III. Los principios generales del derecho en materia fiscal. IV. Fuentes de información.

I. INTRODUCCIÓN

La reforma de 2011 al artículo 1o. constitucional no es solo una “modificación” a la Constitución; es, sin duda, el cambio más importante que esta ha sufrido desde 1917. No es exagerado afirmar que abre la posibilidad de un “nuevo sistema jurídico mexicano”. Baste enumerar algunas de estas razones:

Primero, el Estado mexicano deja de ser el protagonista constitucional; es decir, antes de la reforma, el Estado era prioridad para la Constitución por sobre los ciudadanos; hoy lo son las personas; segundo, la Constitución cede su lugar de privilegio frente a los tratados en materia de derechos humanos; tercero, hoy debe

* Doctor en derecho por la UNAM y doctor en derecho por la Universidad Complutense de Madrid, España. Profesor-investigador de tiempo completo en la Universidad Autónoma del Estado de Morelos.

** Maestra en derecho por la Universidad Autónoma del Estado de Morelos.

hablarse de un “bloque de constitucionalidad” integrado no solo por la carta fundamental, sino también por otros instrumentos jurídicos; cuarto, las soluciones a los problemas reales pasan primero por revisar si la normatividad aplicable respeta o no los derechos humanos, y quinto, a partir de ahora existe un control difuso de los derechos humanos; cualquier autoridad está obligada a respetarlos, etcétera.

Estamos convencidos de que la adaptación a este nuevo estado de cosas solo se puede lograr acudiendo a la “justicia material” y no a la “justicia positivista” que hasta ahora hemos postulado.

También estamos persuadidos de que para lograrlo, el único instrumento viable que tenemos es acudir al expediente que nos ofrecen los principios generales del derecho. En efecto, los principios generales del derecho constituyen la vía idónea para lograr la “promoción, respeto, protección y garantía de los derechos humanos”. Trataremos de evidenciar que esta técnica es más útil en materia fiscal que en otras disciplinas jurídicas. Ese es el objetivo de este trabajo.

II. DE LA JUSTICIA POSITIVISTA A LA JUSTICIA MATERIAL. LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO COMO VEHÍCULOS DE TRANSICIÓN

El movimiento codificador del siglo XVIII representó la cúspide de la corriente legalista. El movimiento codificador significó, sin duda, la conquista no solo de la voluntad popular, sino el inicio de una etapa hasta ese entonces distinta de seguridad.

Sin embargo, a poco se verá que la situación no era tan estridente ni tan prometedora como parecía. “La instauración del Estado Legislador, llevada a término por la Revolución Francesa, trajo la pretensión nueva de reducir el derecho a un conjunto sistemático y cerrado de normas positivas y la exclusión en él, de toda referencia al valor material de la justicia, que única-

mente al legislador, y no al aplicador del derecho, correspondía atender”.¹

Sin el menor atisbo de duda, la escuela exegética pertenece a este periodo. Recuérdense, por ejemplo, las palabras de Bugnet al decir: “No conozco el derecho civil, sólo enseño el Código de Napoleón”;² o aquella otra atribuida a Demolombe, cuando afirma: “Mi divisa, mi profesión de fe es la siguiente: ¡Los textos ante todo! Tengo por objeto interpretar, explicar el Código de Napoleón mismo, considerado como la ley viva, como la ley aplicable y obligatoria”.³

“El derecho positivo únicamente está contenido en los artículos de los códigos, pero puede ser que los textos no hablen de ellos mismos. Un texto no vale nada por sí mismo, sino únicamente por la intención del legislador que se considera traducida por aquél”.⁴ Esta corriente interpretativa postula la presencia real del legislador en la ley. De tal manera que interpretar la ley consistirá en “reconstruir fielmente lo que el autor del texto legislativo habría pretendido”.⁵

Y las citas podrían seguir dándose. Sin embargo, creemos poder concluir que la doctrina de esta escuela se reduce a proclamar la omnipotencia jurídica del legislador; es decir, del Estado, de allí este rasgo distintivo. También le atribuye al legislador una especie de infalibilidad en la vida social. Únicamente en casos verdaderamente extremos se autorizaba al intérprete a recurrir a los principios generales del derecho; sin embargo, esto es prácticamente impensable.

¹ García de Enterría, Eduardo, *op. cit.*, p. 17.

² Bonnacase, Julien, *La escuela de la exégesis en derecho civil*, trad. de José María Cajica, vol. XII, México, Cajica, 1944, p. 141.

³ Citado por Nino, Carlos Santiago, *Consideraciones sobre la dogmática jurídica*, México, UNAM, 1984, p. 23.

⁴ Lastra Lastra, José Manuel, *Fundamentos de derecho*, México, McGraw-Hill, 1988, p. 49.

⁵ Vernengo, R. J., *La interpretación jurídica*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1977, p. 68.

Pronto se advirtió que la tipificación de supuestos de hecho por el legislador no puede jamás agotar todas las situaciones posibles en la vida social, cuyo desarrollo es incesante. Ante esto, la doctrina adopta artificiosamente la teoría de “las lagunas de la ley”, mediante la cual pretende cerrar el círculo del positivismo.

Es decir, estas lagunas se integran mediante un proceso deductivo de las propias leyes codificadas, mediante una estricta lógica, sin acudir a ningún principio material de justicia, sin acercarse a los principios generales del derecho, todo con objeto de no romper la unidad y homogeneidad del sistema jurídico. Es el dogma de completividad del ordenamiento jurídico, que postula la posibilidad de lagunas en normas singulares, mas no en el derecho.⁶

Decíamos que es esta última postura la que cierra el círculo del positivismo jurídico, porque para él no existen “lagunas jurídicas”, ya que el Estado dicta las normas jurídicas positivas en y dentro de las cuales toda la conducta humana está prevista.⁷

Empero, en sistemas como el nuestro, en que expresamente son llamados en defecto de ley “exactamente aplicable al caso”, otras fuentes subsidiarias del derecho, no producidas por el Estado, como los principios generales del derecho, tal como lo establece el artículo 14, en su cuarto párrafo, de la Constitución federal, la ficción de la completividad del derecho no es posible, y por lo mismo, este no puede entenderse o aplicarse por uno solo de sus elementos: la ley.

⁶ La teoría pura del derecho es la que ha marcado la pauta en este sentido. Kelsen es su mejor representante. Dice el autor austriaco: “...no hay conducta humana que no pueda ser juzgada desde un punto de vista jurídico o a la cual no sea aplicable el derecho positivo, nacional o internacional. De aquí resulta que un orden jurídico no puede tener lagunas” (Kelsen, Hans, *Teoría pura del derecho*, Buenos Aires, Eudeba, 1960, pp. 44 y 45).

⁷ Dice este autor: “donde se pretende ver una laguna, no hay en rigor de verdad otra cosa que una divergencia entre el derecho positivo y otro ‘derecho’ considerado mejor o más justo. Solo la comparación de estos dos ‘derechos’ hace aparecer una insuficiencia del derecho positivo” (Kelsen, Hans, *op. cit.*, pp. 172 y 173).

En otras palabras, el derecho no puede reducirse solo a la ley como su elemento definidor, no puede considerarse como la “voluntad del Estado”, pues de lo contrario dejaría fuera todo el sistema de fuentes formales subsidiarias llamadas a aplicarse justamente en la hipótesis de una ausencia o una deficiencia de esa voluntad, y además, olvida que el derecho está conformado por elementos no jurídicos, por más que Kelsen se cansara de decir lo contrario.

Nos adherimos a la teoría que postula la existencia de un derecho conformado por elementos positivos creados por el Estado, por un lado, y elementos materiales de justicia, por el otro.

Si el derecho efectivamente se entendiera como un mero sistema de mandatos del Estado, no habría duda alguna de que prácticamente serían escasas las lagunas, y de haberlas, su interpretación se agotaría en la búsqueda de la voluntad del legislador. Geny se encargó de realizar una implacable y decisiva crítica de esta postura.⁸

Sin embargo, como se ha dicho, estas posturas radicales del positivismo han sido saludablemente superadas en otros países, especialmente los europeos, y hoy la mayoría de la doctrina y la legislación acepta que el intérprete maneje, al desnudar al derecho, conceptos de justicia material, que le permitan efectuar una interpretación evolutiva⁹ acorde a la cada vez más mudable vida social.

De ahí que precisamente las nuevas corrientes interpretativas postulen una autonomía entre la voluntad estatal y la adaptabilidad de la ley al tiempo, de suerte que esta pueda ser vista como

⁸ Geny postuló a fines del siglo pasado el método de interpretación denominado “de la libre investigación científica”, para quien, si bien acepta que es necesario descubrir el pensamiento del legislador, no acepta que sea la única fuente del derecho, sino que también debe basarse en los siguientes criterios: el principio de la autonomía de la voluntad, el orden y el interés público, y el justo equilibrio de los intereses privados y públicos.

⁹ En feliz expresión, Carnelutti ha dicho: “No sólo la interpretación puede evolucionar, sino que no puede dejar de evolucionar” (Carnelutti, *Teoría general del derecho*, trad. española, Madrid, 1941, p. 313).

algo sustancial y más profundo que una simple formalidad letrista. Tal vez la confusión de que el principio de legalidad comprende únicamente el respeto a la ley, se deba a que “si bien la Administración está sometida a todas las fuentes del derecho, también lo es que en ese bloque jurídico, la ley formal, por su importancia, predomine sobre las demás”.¹⁰

Es decir, la ley contiene mucho más que solo palabras, pues si así fuera no podría relativizar el entorno que la rodea; sería incapaz de adaptarse a la movilidad social, y como el proceso de creación de la ley es por naturaleza lento, haría mella en la vida social, provocaría una parálisis comunitaria. Este mecanismo interno de adaptabilidad de la ley lo dan precisamente los principios generales del derecho. Sencillamente la interpretación sería una arbitrariedad más sin la existencia de estos principios.

Con esto, la posición de los tribunales como meros “aparatos de subsunción legal”,¹¹ tiene que ser abandonada, y junto a ella los extremos del positivismo al que nos referimos.

Hoy debe concebirse que en la aplicación del derecho por los tribunales se produce necesariamente una cierta creación jurídica, pues se entiende que en toda interpretación judicial se presenta necesariamente una conformación valorativa de la norma. Esto es, al aplicar la ley no solo se toma en cuenta su letra, sino su sentido esencial.

Si a esto agregamos que dentro de todo ordenamiento jurídico, por más estricto y formal que parezca (como el penal o el fiscal), existen gran cantidad de “cláusulas generales”, “normas en blanco”, “conceptos jurídicos indeterminados”, “conceptos normativos”, “directivas”, “estándares de conducta”, “discreción o apreciación del juez”, “equidad”, y otras invocaciones que au-

¹⁰ Carretero Pérez, Adolfo, “La teoría de los actos separables”, *Revista de Administración Pública*, Madrid, núm. 61, enero-abril, 1970, p. 84.

¹¹ Bachoff, citado por García de Enterría, Eduardo, *op. cit.*, p. 21. A propósito del tema, Enterría también cita a Bockelmann, quien afirma: “La aplicación de la ley por el juez debía funcionar como un aparato automático, con la única particularidad de que el automatismo no es mecánico, sino un automatismo lógico: el juez debía ser un esclavo de la ley”.

torizan a los jueces a introducir cierta estimativa personal derivada de su experiencia o conocimiento no jurídico, tal empresa no puede abordarse sin prescindir de los principios generales del derecho, que permiten elegir el criterio interpretativo correcto.

No en vano ha dicho en forma gráfica Esser, que

la elaboración judicial de la ley no aparece ya como un simple apéndice de la ley, y como una prótesis pudorosamente oculta de sus imperfecciones (que es y sigue siendo en el fondo, la consideración que merece para la concepción jurídica de la codificación), sino como una parte funcionalmente normal y necesaria de la creación en general de conceptos jurídicos.¹²

Se ha dicho que el último golpe fatal a la glorificación de los códigos y, por ende, a la corriente legalista, es la desvalorización moral y social de la ley como técnica de gobierno. Escribe Enterría:

El advenimiento de “el reino de la ley” fue saludado así como la autora de una época nueva y luminosa en la que la “alineación” del individuo en la sociedad (que había hecho de aquél un ser “encadenado” desde los orígenes mismos de la historia) quedaría definitivamente rota, y fundando con ello la posibilidad de un hombre nuevo. Aquellas ideas y estas esperanzas se han quemado del todo desde que fueron propuestas. La sociedad actual no las comparte ya, y, mucho menos, ocurre todavía que, como un resultado de la experiencia histórica inmediata, ha comenzado a ver en la ley algo en sí mismo neutro, que no sólo no incluye en su seno necesariamente la justicia y la libertad, sino que con la misma naturalidad puede convertirse en la más fuerte y formidable amenaza para la libertad.

Más adelante concluye: “Hoy la ley es más cada vez, en las complejas sociedades actuales, un simple medio técnico de la organización burocrática, sin conexión con la justicia”.¹³

¹² Para nosotros no existe duda de que los tribunales no solo interpretan el derecho escrito, sino que son verdaderas fuentes de creación de la ley.

¹³ García de Enterría, Eduardo, *op. cit.*, pp. 27 y 28.

En igual sentido se ha pronunciado De Vega García cuando afirma: “La ley ha dejado de ser la regla general y abstracta del comportamiento humano, para pasar a convertirse en medida concreta, en acto de confirmación política, y a menudo, en puro convenio con los propios grupos de intereses privados”.¹⁴

Como quiera que esto sea así —sin ceder en estos extremos peligrosos de desvalorización de la norma—, lo cierto es que tanto las nuevas ideologías políticas como el papel que desempeñan los grupos de presión en la formación y aplicación de la ley en nuestro país han sido decisivas para quebrar la autoridad anteriormente atribuida a esta¹⁵ y a los tribunales aplicadores de la misma.

Con todo, no es de extrañar que la aplicación real y efectiva del derecho se ve algunas veces forzada no solo a considerar una justicia extralegal, sino que además, y lo que es más importante para nuestro estudio, resulta indispensable una apelación constante a los principios generales del derecho; es decir, a un “orden material de valores”¹⁶ para la técnica del control, de la interpretación y de la aplicación judicial de las leyes.¹⁷

Todo ello está conduciendo al pensamiento jurídico occidental, especialmente en la mayoría de los países europeos, a una concepción sustancialista y no meramente formal del derecho,

¹⁴ Vega García, Pedro de, *Estudios político constitucionales*, México, UNAM, 1987, p. 295.

¹⁵ No en vano y gratuitamente han proliferado un gran número de organizaciones no gubernamentales de derechos humanos y agrupaciones similares, las cuales, reconociendo muchas veces la insuficiencia de la ley o de las instituciones aplicadoras, como instrumentos para eliminar la arbitrariedad, han canalizado y sustituido a estas para la solución de sus demandas.

¹⁶ Vilas Nogueira, José, “Los valores superiores del ordenamiento jurídico”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, Madrid, núm. 12, septiembre-diciembre, 1984, p. 87.

¹⁷ Parece extraño que la doctrina nacional no se haya percatado de esta natural tendencia, que muchos tribunales han empezado a sostener. Son pocas las voces autorizadas que entienden este desgaste del legalismo, especialmente en áreas tan poco flexibles de interpretación como el derecho fiscal.

cuyo motor de arranque son justamente los principios generales del derecho, puestos en juego a través de una jurisprudencia cada vez más penetrante y agresiva en campos antes insospechados, como el derecho fiscal.

Nótese, sin embargo, que la postura en cita no guarda relación alguna con una abstracta e indeterminada invocación de la “justicia”, de la “conciencia moral” o de la “discreción del juez”. Y esto es de suma importancia destacar, pues tales principios son fundamento básico de la seguridad, por lo que sería un contrasentido sostener que los principios generales del derecho constituyen a la vez una forma discrecional de resolver los asuntos.

Lo que decimos es que tales principios son precisamente fuente de certeza en la medida en que, sin descarnarse de lo jurídico, permiten flexibilizar el tecnicismo e inmovilidad en que la ley se halla, así como ponderar su aplicación, como ha venido sucediendo con el principio de proporcionalidad utilizado por la Suprema Corte de Justicia.

En consecuencia, la técnica de los principios generales del derecho está muy lejos de las modernistas corrientes interpretativas, como la del “derecho libre”, la “jurisprudencia de intereses”, el *legal realism*, que en aras de una pretendida búsqueda de valores sustantivos y de romper con las ataduras de la compleja objetividad del derecho, se perdieron, destruyendo a su paso el valor real de la positividad jurídica.

El desarrollo de esta jurisprudencia de principios domina hoy en día el panorama jurídico de estos países. Véase el ejemplo de Francia, que con la riquísima suma de sentencias apoyadas en principios generales del derecho ha logrado superar barreras que desde la perspectiva positivista hubiera sido imposible franquear.

Por desgracia, nuestro país apenas ha iniciado este luminoso camino, titubeando aún en reconocer que la técnica de los principios generales del derecho es, sin duda, un instrumento más que se adiciona a la ley y a los derechos humanos, para cerrar la posible incertidumbre jurídica.

Sumados ya en este juego de los principios generales del derecho, llegamos a la observación de que cuando los diferentes sistemas jurídicos (por ejemplo, el anglosajón y el romano-germánico) son considerados desde el prisma de los principios generales del derecho, sus diferencias resultan apenas perceptibles.

Esto es cierto, pues en el sistema del *common law* el juez es relativamente libre de encontrar las soluciones legales a casos concretos, fundándose en los principios generales de la razón,¹⁸ que no son otros que los principios generales del derecho en los sistemas romanísticos.

En las lagunas de la ley —en sistemas como el nuestro— normalmente se acepta la aplicación analógica de una norma legal o la solución del caso por la aplicación de los principios generales del derecho, y en el sistema del *common law* las lagunas se satisfacen con principios de la razón y del derecho natural.¹⁹

Pero los principios funcionan no únicamente en los casos de insuficiencia legislativa, sino más especialmente en funciones de creación, dirección, orientación y complementación, que es una función propia de los principios en el derecho anglosajón, y que es justamente lo mismo que hemos sugerido a lo largo de este capítulo para nuestro derecho administrativo-fiscal, sin menospreciar el valor de la ley.

Es decir, la “jurisdiccionalización” del procedimiento administrativo-fiscal, por la asimilación de las garantías del procedimiento judicial derivados del uso de principios generales del derecho, hacen aproximarse a tal grado nuestras instituciones jurídicas con las angloamericanas, que así ya no aparecen las abismales diferencias que tan frecuentemente han sido señaladas por la doctrina.²⁰

¹⁸ Rocha Díaz, Salvador, “Estudio comparativo de los principios generales del sistema de *common law* y el sistema latinoamericano”, *Revista de la Facultad de Derecho de México*, México, núm. 107-108, t. XXVII, julio-diciembre de 1977, p. 808.

¹⁹ *Ibidem*, pp. 810 y 811.

²⁰ Real, Alberto Ramón, “Los principios generales de derecho en el derecho administrativo”, *Revista de Derecho Público*, Santiago, núm. 19-20, enero-diciembre de 1976, p. 239.

III. LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO EN MATERIA FISCAL

Todo lo antes mencionado resulta ejemplarmente aplicable en el derecho fiscal, sin duda en mayor medida que en cualquier otra rama del ámbito jurídico. Esto, a nuestro juicio, tiene varias razones fundamentales:

1. *Razones de su importancia*

Primero, por la naturaleza propia del derecho fiscal. Otros derechos permiten una codificación de la totalidad de su materia. Véase por ejemplo al derecho civil y al derecho penal en nuestro país, regulados por sendos códigos civiles y penales, generalmente unitarios y con escasísimas variantes de una entidad federativa a otra. Sin embargo, en el derecho administrativo, y especialmente en el derecho fiscal, esto es casi inimaginable.

El derecho administrativo y el derecho fiscal son el campo más fértil de la legislación contingente y fugaz. Resulta innegable que la materia administrativa es la fuente privilegiada de donde se alimenta el *Diario Oficial de la Federación*. Sin las reformas y adiciones administrativas, posiblemente este medio de difusión oficial no debiera publicarse diariamente, sino con una periodicidad más amplia.

La creciente importancia numérica de la reglamentación administrativa es triple:

En primer lugar, la estrecha cercanía de la administración respecto a la vida social, que hace imposible una petrificación de sus normas de actuación. En segundo lugar, la facultad reglamentaria de que está investido el Poder Ejecutivo, que le permite expedir y aplicar en forma casi automática diversas regulaciones para solucionar problemas específicos de los particulares y de la propia administración, lo que se presenta en infinidad de ocasiones. Y en tercer lugar, la adopción o imposición de medidas para

atender situaciones especialísimas, como casos de desastre o similares; es decir, situaciones singulares y concretas.

Ahora bien, ante este carácter tan volátil de las normas administrativas fiscales, es sumamente difícil, si no es que imposible, crear una jurisprudencia y una ciencia estrictamente positiva o exegética del derecho administrativo y fiscal,²¹ pues ¿acaso sería sustentable una doctrina del derecho administrativo fiscal por la suma de todo ese conjunto incalculable de normas? Ciertamente no.

En nuestra opinión, lo que permite comprender la realidad administrativa, aplicar las normas administrativas en el tiempo y en el espacio, y, en suma, lo que le da calidad de ciencia al derecho administrativo fiscal, no es otra cosa que los principios generales del derecho que operan en esta materia, los cuales, a nuestro juicio, forman una fuerte estructura a la que se adhieren y luego se desprenden las normas administrativas fiscales en la medida en que la administración las coloca o retira según las cambiantes situaciones o necesidades colectivas.

La otra razón a la que nos referíamos cuando hablamos de que la técnica de los principios generales del derecho es de suma importancia y de primer orden en el derecho administrativo fiscal, más que en cualquier otra rama del derecho, es la imposibilidad administrativa para verter justicia y seguridad a los administrados si únicamente se atuviera a la legalidad formal, dadas

²¹ Carl Schmitt comenta: “El ritmo de la legislación de un Estado intervencionista no es el mismo que el de un Estado excepcionalmente interviniente, como los del siglo XIX; y al acortarse el tiempo entre la ley y su modificación, se redujo la participación de la ciencia jurídica en la creación y objetivación del derecho positivo... El decreto, el reglamento y la disposición, desplazaron a la ley. Al principio, estas delegaciones quisieron ser detenidas con escrúpulos doctrinarios constitucionales, basados no en textos constitucionales prohibitivos, sino en argumentos que se asentaban en la enseñanza de Locke, el filósofo-jurista fundador del constitucionalismo moderno, según el cual los legisladores no pueden transferir a otras manos el poder de hacer leyes que recibieron del pueblo”. (Citado por Sampay, Arturo Enrique, *Carl Schmitt y la crisis de la ciencia jurídica*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1965).

las formidables posibilidades de actuación que ella tiene sobre estos.

Forsthoff lo dice con inmejorables palabras:

La técnica de la garantía de la libertad legada por el siglo pasado, como una garantía conseguida a través del respeto a formas jurídicas, funciona únicamente bajo la presuposición de que la vida social es fundamentalmente autónoma, pero fracasa frente a una administración que interviene en todos los ámbitos de la vida social.

Por ello, continúa, “no la simple técnica de ciertas formas jurídicas, sino sólo la vinculación a principios jurídicos materiales, puede asegurar hoy, en la medida necesaria, libertad individual y justicia social, legitimando al Estado como Estado de Derecho”. Y en otro lugar: “La idea de que la administración se halla vinculada al derecho sólo en los medios y en los límites que ha de observar, pero no en la dirección y en el fin de su actividad, conduce en último término, a una exclusión sustancial de la Administración del ámbito del derecho”.²²

El tercer aspecto a considerar es la relativa reciente formación del derecho fiscal, con relación al derecho privado, para crear sus propios principios generales. Esto significa que a la vez que el derecho fiscal ha de voltear la mirada para encontrar sus raíces en los principios generales del derecho privado y constitucional, no debe perder de vista que es ya un derecho autónomo que debe crear sus propios principios, por lo cual la técnica de los principios generales del derecho no solo servirá para auxiliar a una mejor impartición de la justicia tributaria, sino especialmente para consolidar la formación del derecho fiscal.

Estos principios deben operar no solo para dar vida a las normas fiscales, y aplicarlas moderadamente, sino justamente allí donde estas normas jurídicas positivas nada dicen, como en los

²² Citado por García de Enterría, Eduardo, *op. cit.*, p. 40.

conceptos jurídicos indeterminados, en los conceptos normativos, en los estándares de conducta, en la discrecionalidad, en los poderes inherentes, en las cláusulas generales, o en donde existe arbitrariedad de las autoridades al permitirse introducir elementos de tipo moral, por ejemplo, para crear un tributo;²³ fenómenos jurídicos más comunes de lo que se ha supuesto en nuestra legislación fiscal, y cuyo relleno se deja precisamente a la administración fiscal.

De no operar estos principios exactamente en los puntos antes referidos, el particular sufrirá — como ya hemos constatado en innumerables ocasiones — una gran arbitrariedad e inseguridad jurídica. Por eso nos parecen acertadas las palabras de Enterría cuando afirma:

En términos absolutos puede decirse que la única posibilidad de una garantía individual y social efectiva frente a los formidables poderes de esta naturaleza de la Administración de hoy, está en la técnica de los Principios Generales del Derecho.²⁴

Finalmente, como cuarto elemento, es el relativo a la naturaleza jurídica propia del derecho fiscal; esto es, un derecho invasivo y excepcional.

²³ Carrillo Flores narra el caso de las casas de baños de la municipalidad de Biarritz, en Francia, en donde el municipio, dueño de los establecimientos de baños de mar, resolvió cobrar la cuota respectiva aun a las personas que no usaran de los servicios del establecimiento. Se pretendió invocar una consideración de moralidad: que así se obligaría a los bañistas a emplear las casetas especiales (pues solían cambiarse en la playa). El Consejo de Estado francés consideró que la realidad era que al amparo de ese motivo de moralidad — inexacto, por demás, dado que los nadadores podían cambiar sus ropas con igual decoro en una caseta del gobierno o en cualquier otro lugar — el municipio quería imponer un gravamen a los bañistas, y anuló la decisión. (Carrillo Flores, Antonio, *La defensa jurídica de los particulares frente a la administración pública*, México, Porrúa, 1939, pp. 150 y 151).

²⁴ García de Enterría, *op. cit.*, p. 41.

Actualmente la mayoría de la doctrina extranjera²⁵ y nacional²⁶ coincide en señalar que las normas tributarias no difieren de las de otros ordenamientos y, que, por lo tanto, deben mantener iguales reglas de interpretación y aplicación. Debo confesar que yo mismo sostenía todavía esta postura en otro lugar.²⁷ Pero nuevas reflexiones nos orillan a modificar esta opinión. Para nosotros, la naturaleza de las normas fiscales se encuentra a medio camino entre las normas ordinarias y las penales. Pueden calificarse —como lo ha hecho la SCJN—²⁸ de “excepcionales”, por distintos motivos, pero especialmente por su peculiar afectación a los derechos de los particulares y su importancia en el sostenimiento del Estado.

Si la distinción entre las normas jurídicas debe encontrarse en el diferente proceso de su creación, en la manera peculiar en cómo se aplican y en la distinta intensidad con la que afectan los

²⁵ Amorós Rica señala: “Las normas tributarias tienen la misma naturaleza que cualquier otra de las que constituyen el ordenamiento positivo... por lo tanto, los problemas de la interpretación de las normas tributarias son análogos a los de las otras normas”. Amorós Rica, Narciso, “La interpretación tributaria”, *Revista de Derecho Privado*, Madrid, enero de 1963. pp. 5 y 6. Vanoni comenta: “...las leyes tributarias no se distinguen en nada de las otras leyes”. Vanoni, Ezio, *op. cit.*, p. 156. De Araujo Falcao dice que en la interpretación de normas tributarias existe “una óptica, una visión o un punto de vista diferentes”. De Araujo Falcao, Amílcar, *La interpretación tributaria*, Buenos Aires, Depalma, 1964, p. 45.

²⁶ Franco Yáñez expresa: “Debe acabarse con la creencia de que el derecho tributario tiene especiales normas interpretativas, como la de que las exenciones deben interpretarse restrictivamente y otras similares”. El profesor sigue diciendo: “...las razones que se han invocado para propugnar interpretaciones en contra o en favor del fisco se apoyan en consideraciones políticas o filosóficas sobre la naturaleza y justificación de los tributos frente al sentimiento de propiedad individual...”. Este mismo autor abunda sobre el punto, y dice: “...ninguna de las razones señaladas para inclinarse a favor del fisco, o al revés, se apoya en características substanciales de las leyes tributarias que no tengan las demás leyes...”, Franco Yáñez, Carlos, *Breves comentarios...*, *cit.*, pp. 672-675.

²⁷ Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Lecciones de derecho fiscal*, México, Porrúa, 2009, p. 156.

²⁸ Fundamento jurídico quinto de la ejecutoria que resolvió la contradicción de tesis 15/99

derechos de los particulares, entonces, es claro que las normas fiscales en México son normas “excepcionales” a las demás, en mayor o menor grado. Por lo menos eso sucede en nuestro sistema jurídico.

En efecto, aquí en México el proceso de creación de las normas tributarias es excepcional en el sentido de que no sigue el mismo derrotero que el resto de las normas. El único facultado para presentar las iniciativas es el Ejecutivo Federal; la Cámara de Diputados es la que primero se aboca a su conocimiento, discusión y aprobación. El Ejecutivo tiene facultades extraordinarias en materia fiscal establecidas en el artículo 131 de la Constitución. El Ejecutivo y el Senado pueden modificar algunos de los elementos esenciales de los impuestos mediante la suscripción de tratados internacionales, sin cumplir con el procedimiento constitucional establecido para otras normas ordinarias.

Además, respecto de su aplicación, en algunos ordenamientos locales las normas tributarias son las únicas que no pueden someterse a plebiscito, referéndum o iniciativa popular;²⁹ y en el artículo 107, fracción II, de la Constitución federal se prevé que contra las normas generales en materia tributaria no puede darse una declaratoria general de inconstitucionalidad.

Por cuanto hace a la peculiar forma de cómo afectan los derechos de los particulares las normas fiscales, baste decir que las garantías de los contribuyentes reconocidas en la Constitución federal son apenas superadas en número por las garantías del orden penal. En cambio, las garantías o derechos de las personas en el ámbito civil son escasas. Si pudiéramos trazar una línea vertical que midiera la intensidad con la cual cada disciplina jurídica afecta la esfera de derechos de los particulares, en la parte más baja hallaríamos a las normas del orden privado, y en la parte más alta a las normas penales; las normas fiscales, por su parte, se encontrarían equidistantes entre unas y otras.

²⁹ Leyes de participación ciudadana del Distrito Federal, Estado de México, Morelos, Michoacán, Puebla, etcétera, en todas ellas se indica esa prohibición.

En otros países, especialmente los europeos, de donde suelen abreviar la doctrina y la jurisprudencia nacionales, las leyes fiscales carecen de las características antes apuntadas para nuestro país. Allá, el proceso de creación de la norma tributaria no tiene las exigencias que nuestro marco constitucional establece; allá, la declaración general de inconstitucionalidad se surte incluso para las normas fiscales; allá no se tiene un precepto como el artículo 5 del CFF, que obliga a “aplicar las normas que regulan cargas, excepciones, infracciones y sanciones en forma estricta”;³⁰ de hecho, se rechaza total y abiertamente esa regla (se dice que si son normas de igual naturaleza que otras no hay razón para una aplicación estricta, y por eso se siguen las reglas de interpretación que contienen los códigos civiles); allá, existe la figura del “fraude a la ley”, por el que se hace prevalecer el fondo sobre la forma; allá, se tiene muy claro que el fisco no puede aplicar una multa y paralelamente iniciar un proceso por la comisión del delito por fraude fiscal; allá, los principios de reserva de ley, seguridad jurídica y de legalidad se entienden y aplican en forma distinta; allá, la regla de que las normas que regulan exenciones son “excepcionales” no es aplicable, como acá; allá se ha alcanzado un nivel democrático distinto al nuestro, etcétera.

Las circunstancias son otras, y por lo tanto aquella doctrina y aquella jurisprudencia, que responden a unas motivaciones diferentes, no pueden introducirse en México —como se ha hecho— sin analizar sus consecuencias. Los riesgos de no contar con una doctrina y una línea jurisprudencial consolidada sobre este punto obligan a tomar en préstamo figuras jurídicas que no se ajustan a nuestra realidad.

³⁰ Por ejemplo, la Ley General Tributaria española establece: “Artículo 12. Interpretación de las normas tributarias. 1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil. 2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda”.

Son aquellas las razones que orillaron al legislador nacional a redactar el artículo 5o. del CFF en los términos actuales. El numeral reconoce, por un lado, la proximidad de las normas fiscales con las penales, y por eso arbitra un criterio de “aplicación estricto” (muy cercano al principio de tipicidad penal) cuando se trata de normas relacionadas con cargas fiscales, excepciones a esas cargas, infracciones y sanciones. En otro sentido, confiesa la cercanía de las normas fiscales con las civiles, y por eso admite “cualquier método de interpretación jurídica” para las “otras disposiciones fiscales”, asimilando la naturaleza de ambas.

La doctrina y la jurisprudencia nacionales han querido ubicarse machaconamente entre uno y otro lado de la balanza. Unos defendiendo que las normas fiscales son “cuasipenales”, y por ello exigen mayores límites al fisco y criterios de interpretación y aplicación más estrictos; y, los otros, por el contrario, apegados mayoritariamente a la doctrina y a la jurisprudencia españolas, defienden la similitud de esencia entre las normas fiscales y las del resto del ordenamiento. En ambos casos se pasa por alto que, como en todo, los oscuros y fríos inviernos o las blancas y resplandecientes primaveras no son siempre las mejores estaciones, sino algunas veces hay que apostar a los grises y melancólicos otoños.

La incertidumbre sobre el método de interpretación y aplicación que debe prevalecer en materia fiscal en México no hace sino vacilar a muchos. Ello explica la zigzagueante jurisprudencia nacional, la cual, por un lado, apuntala criterios escrupulosamente respetuosos del principio de aplicación estricta,³¹ y, por el otro, ensaya tesis de vanguardia que rompen con los moldes tradicionales de interpretación fiscal aplicando criterios de extensión ge-

³¹ Novena Época, Segunda Sala, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, XXVI, agosto de 2007, p. 538, Tesis: 2a./J. 157/2007, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa. Tesis que lleva por rubro: “ESTÍMULO FISCAL CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 17, FRACCIÓN II, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2002. NO RESULTA APLICABLE A LOS HELICÓPTEROS”.

nérica sobre elementos esenciales del impuesto,³² que saludamos ampliamente.

Ahora bien, la excepcionalidad que predicamos de las normas fiscales no autoriza, por ese solo hecho, a contar con parámetros de interpretación y aplicación totalmente distintos, sino únicamente a una graduación atemperada, a un matiz diferente de aquellos cánones interpretativos y aplicativos de uno y otro extremo. Se trata de mediar entre los intereses públicos y la defensa de los derechos humanos. Son normas excepcionales no solo porque pretendan proteger al contribuyente frente a la autoridad de manera singular, sino también lo son porque pretenden proteger los intereses públicos.

Las razones antes anotadas para dar mayor cabida a los principios generales del derecho en materia fiscal, más que en otras disciplina, están plenamente confirmadas en el plano real de la experiencia histórica europea, resultado de dos grandes movimientos jurídicos: primero, lo que podríamos calificar como la “segunda revolución jurídica francesa”,³³ que se inicia con la nueva Constitución francesa de los años cincuenta, pero especialmente con el desarrollo de una jurisprudencia de principios generales de carácter sustantivo que sobre lo casuístico y precedero de las normas señaló y puso en vigencia el Consejo de Estado francés, y después muchos otros países europeos.³⁴

³² Novena Época, Segunda Sala, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, XXIII, marzo de 2006, 271, Tesis: 2a./J. 30/2006, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa. Tesis que lleva por rubro: “LOTERÍAS, RIFAS, SORTEOS, JUEGOS PERMITIDOS Y CONCURSOS. BASE, TASA, MOMENTO DE CAUSACIÓN Y FORMA DE PAGO DEL IMPUESTO PREVISTO EN LA LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE BAJA CALIFORNIA”.

³³ La primera es el cambio del absolutismo al imperio de la ley, exactamente en la Revolución armada de 1789 con la consecuente coronación de la codificación.

³⁴ En un interesante estudio, Laubadère refiere que no fue sino en la década de los años cuarenta cuando el Consejo de Estado francés empieza a emplear y a designar con el nombre de “principios generales del derecho”, precisamente a los principios que utilizaba para resolver casos en ausencia de textos. También dice que esto no significa que antes este organismo no empleara tales principios,

En segundo lugar, por toda una corriente de doctrina, que se pronuncia por una justicia sustentada más en los principios generales del derecho, que en la regla estricta y rigorista.³⁵

Este desarrollo ha logrado ir depurando y filtrando los verdaderos principios generales del ordenamiento fiscal. Esto último se ha logrado gracias al abandono del método exegético, que hasta hace poco había sido privilegiado en la interpretación y aplicación del derecho fiscal.³⁶

Resulta sorprendente observar cómo el derecho fiscal, para consolidar su autonomía, hubo de desconocer la paternidad del derecho administrativo, y éste, a su vez, del derecho civil; y ahora, ya consolidada aquella autonomía, regresa al terruño y se reconoce formado de diversos principios generales derivados del derecho privado y constitucional. Por eso, el artículo 5o. del Código

sino que no los designaba así. En su opinión, este cambio no solo fue formal, sino sustantivo, pues "...hasta la época en que el Consejo de Estado se puso a emplear esa expresión, buscaba siempre relacionar los principios generales que aplicaba, con los textos; sin aplicar literalmente dichos textos, tenía no obstante la preocupación de ampararse de alguna manera detrás de textos legislativos que consideraba como fuente o expresión de los principios que aplicaba y que sólo constituían el desarrollo de texto escritos. Y esto constituía una cierta traba a la posibilidad de desarrollar dichos principios generales del derecho... A partir del momento en que el Consejo de Estado separó completamente los principios generales, de toda preocupación de buscar textos, pudo, evidentemente, darles mucho más alcance o extensión". (De Laubadère, André, *op. cit.*, p. 1).

³⁵ "...Los trabajos de Clavero Arévalo y García de Enterría son muy destacables, como también lo son los substanciosos párrafos destinados al tema por los modernos tratados y manuales de la materia, de Marienhoff, Diez, Fiorini, Garrido Falla, Villar Palasi, Cretella Junior, Canassi..." (Real, Alberto Ramón, "Los principios generales de derecho en el derecho administrativo", *Revista de Derecho Público*, Santiago, núm. 19-20, enero-diciembre, 1976, p. 235).

³⁶ Insistimos en que estos planteamientos teóricos y prácticos rigen actualmente el mundo jurídico europeo, mas no en México. Acotación que se hace, pues a pesar de que son novedosos, como se verá más adelante, empiezan a incurrir también en ciertos excesos, cuando nosotros ni siquiera hemos iniciado esta segunda etapa. Habría que preguntarse si será necesario discurrir primero por esta segunda etapa antes de entrar a una "tercera", que ya algunos autores llaman de "sobriedad jurídica", en donde no prevalece ni la ley ni los principios generales de derecho.

Fiscal de la Federación, más sabio que los propios legisladores que lo crearon, señala que el Código Civil es la fuente de donde habrá de suplirse el derecho fiscal, reconociendo implícitamente que tarde o temprano el “hijo pródigo habría de regresar”.

Este retorno a los principios se entiende también si coincidimos en que el derecho fiscal no posee ni ha poseído nunca una existencia aislada e independiente, y sí ha constituido siempre, aunque algunas veces pretendiera desconocerlo, una porción del ordenamiento jurídico de cada época,

manteniendo con las otras ramas jurídicas relaciones de jerarquía y subordinación, como sucede con el derecho constitucional, o bien relaciones de interferencia, como es el caso de sus vínculos con los derechos civil y comercial... es evidente que hay un fondo común conformado por el conjunto de los principios generales del ordenamiento, los cuales, al fundarse en el respeto de la persona humana o en la naturaleza de las cosas, encierran la concepción del derecho natural.³⁷

Desde la fecha anotada, en Francia, los principios generales del derecho no han hecho más que ganar terreno, perdiendo, en consecuencia, todo carácter polémico en la doctrina, asumiendo un lugar común en su jurisprudencia. Esta epidemia por los principios poco a poco ha permeado de diversas formas³⁸ otros ordenamientos jurídicos de diversos países europeos, por lo que la situación hoy día no es muy distinta a la experiencia francesa, logrando impulsar expresas declaraciones legales y constitucionales.³⁹

³⁷ Cassagne, Juan Carlos, *op. cit.*, pp. 15 y 16.

³⁸ Una de las formas más fáciles de introducir este “contagio por, y de los principios” fue sin duda adoptarlos como fuente en la Comunidad Económica Europea para la solución de los problemas jurídicos. En ese sentido resultan sumamente interesantes los casos narrados por Walter van Gerven en su artículo “Fuentes del derecho de la comunidad: los principios generales de derecho”, *Foro Internacional*, México, núm. 2, vol. XXXIII, abril-junio de 1993.

³⁹ Hay, sin embargo, ciertas posturas doctrinales que advierten sobre la pérdida de importancia de los principios generales del derecho en la medida en

2. *El caso latinoamericano*

Punto aparte merecen citarse las aventuras latinoamericanas y mexicanas en este terreno,⁴⁰ pues su utilización generalizada apenas se avizora.⁴¹ Tengo la impresión de que este retraso en la aplicación de principios, que tienen actualmente los países americanos respecto a los europeos, se debe a tres razones fundamentales:

que se constitucionalizan. “Y ello porque con la adopción de los principios en los textos constitucionales toca a su fin una de las motivaciones que indujeron a inventar el concepto de principios generales del derecho. De un lado, si hay identidad de contenido entre los principios constitucionales y los principios generales, estos últimos pierden toda existencia que no sea la verbal. De otro, en caso de contradicciones entre ellos, prevalecerá el principio constitucional. Puede darse una tercera hipótesis: que en la legislación estén presentes principios ni idénticos ni contingentes, sino distintos de los constitucionales, en cuyo caso habría de concederles la función de los antiguos principios generales” (Igartúa, J., “Sobre principios y positivismo legalista”, *Revista Vasca de Administración Pública*, 1986, p. 28).

⁴⁰ Por ejemplo, hay una tesis del ministro Genaro Góngora Pimentel, de muy reciente elaboración, en la que haciendo uso de estos principios generales abandona una aplicación letrista y absurdamente rigorista de la ley, para asumir un carácter sustantivo y material en la aplicación de la misma. La tesis a la que aludimos aparece publicada en el *Informe 1987*, parte III, p. 27, que lleva por rubro: “RECURSO DE QUEJA. ES PROCEDENTE EN CONTRA DE RESOLUCIONES DICTADAS DURANTE EL TRÁMITE DE INCIDENTES DE REPOSICIÓN DE AUTOS, AUN CUANDO NO HAYA SIDO ADMITIDA LA DEMANDA DE AMPARO, CON FUNDAMENTO EN PRINCIPIOS GENERALES DE DERECHO”.

⁴¹ Una de las graves dificultades que encontramos para su uso general es el desconocimiento que se tiene respecto a sus alcances y funciones. De ahí nuestro interés por abordar este tema. Esta misma preocupación y esperanza, en su uso, parece desprenderse de lo manifestado por Cassagne desde Argentina, cuando afirma: “La importancia que traduce, en el mundo actual, la función de garantía que cabe exigir a la Administración Pública, a través de la observancia de los principios generales del derecho, es algo que todavía no ha hecho carne aún totalmente en la jurisprudencia, no obstante la existencia de significativos precedentes que permiten vaticinar un desarrollo mayor en el futuro...” (Cassagne, Juan Carlos, *op. cit.*, pp. 9 y 10).

a) “A la escasa disposición de los tribunales hacia los enunciados y construcciones demasiados doctrinales. . .”.⁴²

b) A una necesidad derivada de la implantación de una forma sui géneris de entender la aplicación del derecho. Nos explicamos mejor con ejemplos: el artículo 20, párrafo tercero, de la Constitución alemana, y el artículo 20, párrafo primero, de la española, señalan, palabras más, palabras menos, que “la administración y los tribunales estarán vinculados a la ley y al derecho”, invocación esta última que legitima un amplio y resuelto uso de los principios generales, por lo que la legislación, los tribunales y la propia doctrina se vieron forzados a analizar tales principios.

En cambio, la interpretación que se ha dado a nuestro artículo 14 constitucional, último párrafo, ha amarrado los ánimos doctrinales de conceder a este precepto una interpretación evolutiva y acorde a los momentos actuales de la vida social nacional en materia administrativa y fiscal, pues la letra de este precepto solo permite la aplicación subsidiaria de los principios a falta de ley exactamente aplicable al caso.⁴³

c) A la escasa experiencia que se tiene respecto al manejo de estos principios en la materia fiscal. En efecto, si es de por sí difícil hallar precedentes en la materia civil sobre la aplicación de principios generales, la tarea se complica más cuando lo pretendemos hacer en la materia fiscal, de ahí que los pocos que existan, algu-

⁴² Gardella, Lorenzo A., *op. cit.*, p. 147.

⁴³ Lo que entendemos es que tal precepto obligó a la doctrina nacional a asumir un papel estrictamente positivista en la aplicación del derecho, pero no era para menos si consideramos que la Constitución federal es producto justamente de un movimiento positivista que invadió todos los campos de la vida social a principios de siglo. De ahí que solo a golpe de enjundiosos trabajos doctrinales los tribunales hayan empezado a aceptar que el precepto no puede entenderse en forma tan letrista como aparece. Interpretación que se ha logrado, entre otras razones, gracias a la “segunda revolución jurídica francesa” y al movimiento doctrinal europeo al que nos referimos líneas arriba.

nos en realidad no requerían de la aplicación de los principios,⁴⁴ o el principio empleado fue incorrecto.⁴⁵

Por eso no nos extrañaría que quienes se formaron en un positivismo que no admitía otra verdad que la suya, “resistiéndose a reconocer que el derecho fuera el objeto de la justicia, convir-

⁴⁴ Por ejemplo, en el asunto “United National Pictures, S. de R. L.” resuelto el 28 de abril de 1993, a nuestro juicio el principio general utilizado no era aplicable, sino que en realidad lo que el tribunal hizo era una interpretación sistemática entre diversas fracciones y párrafos de un mismo artículo. Dijo este tribunal: “REVISIÓN FISCAL, PROCEDENCIA DEL RECURSO DE, INTERPUESTO POR LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, NO SE LIMITA AL SUPUESTO CONTENIDO EN EL PÁRRAFO CUARTO DEL ARTÍCULO 248 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, TAMBIÉN PROCEDE CUANDO SE ACTUALIZA EL SUPUESTO DE CUANTÍA CONTEMPLADO EN EL PRIMER PÁRRAFO, O BIEN QUE SIENDO EL ASUNTO DE CUANTÍA INFERIOR O INDETERMINADA, LA AUTORIDAD PUEDA EXPRESAR RAZONES QUE JUSTIFIQUEN LA IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA DEL ASUNTO... *por lo cual se debe seguir el principio general del derecho, que dice, cuando la ley no distingue, no se debe distinguir...*”. Si, como ya dijimos, el tribunal trataba únicamente de explicar los alcances de las fracciones contenidas en el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, relativas al recurso de revisión interpuesto por las autoridades hacendarias, tal interpretación no puede hacerse a través de los principios generales del derecho, sino de una interpretación sistemática.

⁴⁵ Por ejemplo, en el caso Astilleros Unidos de Veracruz, S. A. de C. V. del 10 de septiembre de 1992, el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito señaló: “CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 236. El artículo 236 del Código Fiscal de la Federación, establece... De la correcta interpretación del precepto antes transcrito, permite concluir que entrándose del pronunciamiento de sentencias, si la autoridad omite hacerlo dentro de los sesenta días siguientes a aquel en que se cierre la instrucción en el juicio, el numeral en cita no prevé sanción alguna en beneficio del actor, como la que se pretende en el sentido de que la sala responsable, transcurrido el mencionado plazo ya no pueda emitir su resolución, toda vez que no puede otorgársele al referido precepto legal otra interpretación que la que se advierte de su literalidad, *pues es principio general de derecho que donde la ley no distingue, no es dable al juzgador hacerlo*” (Octava Época, Tribunales Colegiados, tomo XI-enero, p. 233). Estamos convencidos de que el principio general de derecho que este tribunal debió emplear era el de estricta aplicación penal, que también surte efectos para todas las hipótesis en que se pretenda imponer una pena o sanción: *sine lege, sine poena*. En otras palabras, no puede haber pena o sanción sin que esté prevista en un ordenamiento.

tiendo al hombre en un objeto de los instrumentos normativos cuya plenitud se consideraba un dogma infalible”,⁴⁶ les será difícil aceptar la propuesta y los fundamentos en que se apoya esta postura, como las demás conclusiones sobre los diferentes temas abordados de este artículo.

También reconocemos que las soluciones que se han explicado pudieran llegar a merecer críticas de autores que han considerado la invocación de los principios generales del derecho como un medio de encubrir, con apariencia de objetividad, políticas jurisprudenciales del tipo del “gobierno de los jueces” en que el magistrado ofrece su propia ideología político-social, disfrazada de juridicidad, a las nuevas concepciones de los representantes del pueblo, investidos por el sufragio democrático, según comenta Real.⁴⁷

3. *Conclusiones y prospectiva de los principios generales del derecho en materia administrativa y fiscal*

La excesiva libertad que trajo consigo la aplicación de los principios generales del derecho en la elaboración de la jurisprudencia en Europa ha hecho al mismo tiempo que esas naciones reaccionen, en nombre del principio de respeto a la ley, a la seguridad y a la certeza del derecho, recordando la absoluta necesidad de una “sobriedad jurídica”.⁴⁸

Ya incluso algunas voces habían extendido el acta de defunción del positivismo, y recordando la expresión histórica famosa, se ha gritado: “El positivismo ha muerto; ¡viva el positivismo!”

Pues bien, esta reacción se ha venido dando desde diferentes frentes y naciones. Así, Forsthoff hace un llamado a combatir la

⁴⁶ Cassagne, Juan Carlos, *op. cit.*, p. 9.

⁴⁷ Real, Alberto Ramón, *op. cit.*, p. 238.

⁴⁸ García de Enterría, Eduardo, *op. cit.*, p. 47. Más adelante este mismo autor agrega: “...No se trata por eso de olvidar el valor de la ley positiva. . . sino reducir su papel a términos más modestos que los que las tesis metafísicas que están en la base del legalismo histórico pretendían. Simplemente se trata de recordar que el derecho excede necesariamente de la ley...”.

tendencia a reducir la Constitución a un puro sistema de valores, pues al ser interpretada por métodos no jurídicos, como los métodos propios de las ciencias del espíritu o de la moral, tiene como inevitable consecuencia el desformalizar la Constitución, la inseguridad jurídica y la “disolución de la norma en casuística”.

Para concluir, dice: “El Estado de Derecho no es una comunidad de sentimientos y vivencias, sino una estructura institucional, o, para formularlo secamente, un sistema de artificios técnico-jurídicos para la garantía de la libertad legal”.⁴⁹

La oportunidad de estas posiciones ha sido justificada ante el intento inadmisibles de disolver la objetividad del derecho y sus estructuras técnicas en un sistema abierto, retórico e irresponsable de simples juicios éticos o políticos, como lo dice nuevamente Forsthoff, “la superación del positivismo de ningún modo puede implicar el abandono de la positividad del derecho”.⁵⁰

Pero esta objeción no puede tener otro alcance, y debe ser reducida a eso. Hoy día, en Europa, hablar de un sometimiento a la ley no es ya posible desde el momento en que es claro que la interpretación de la ley más simple no es posible abordarla sin principios generales, y que este mismo precepto variará de sentido, como únicamente los principios aclararán, conforme a las situaciones sociales no contempladas por el legislador. “Esto significa que quien aplica el derecho no puede en todos los casos prescindir de valoraciones”.⁵¹ Esto es así, porque “en el análisis de los principios aparece con claridad meridiana la relación entre el razonamiento moral y el razonamiento jurídico”.⁵²

Son acertadas al respecto las palabras de Sala Sánchez cuando afirma: “Hoy la superación del positivismo no puede sostenerse a costa de la seguridad jurídica si se tiene presente que la

⁴⁹ Citado por García de Enterría, Eduardo, *op. cit.*, p. 49.

⁵⁰ *Ibidem*, p. 51.

⁵¹ Hoerster, Norbert, *En defensa del positivismo jurídico*, Barcelona, Gedisa (Estudios Alemanes), 1992, p. 13.

⁵² Dworkin, Ronald, *Los derechos en serio*, trad. de Martha Guastavino, Barcelona, Planeta-Agostini, 1993, p. 15.

historia de las conquistas de la libertad se ha concretado, en gran parte, en el logro de ese valor”.⁵³

No deja de sorprender cómo la ciencia jurídica sigue un movimiento pendular. Primero, desgarrándose por imponer el positivismo en el siglo XIX y todavía a principios del XX; luego, a mediados del siglo XX, impulsados por el Consejo de Estado francés, por reducir su importancia, al privilegiar en forma por demás interesante los principios generales del derecho, llegando al extremo, por algunos teóricos, de pretender su aniquilamiento, y hoy día, a principios del siglo XXI, se busca el segundo renacimiento del positivismo, pero con un papel francamente más modesto del que antes tenía; es decir, colocándolo en un sitio intermedio.

Ahora bien, debe quedar lo suficientemente claro que este suceso hasta hoy únicamente ha operado en Europa, pues recuérdese que en México no hemos aún desarrollado del todo el sistema de los principios generales del derecho en la jurisprudencia; no han fortalecido aún las raíces plantadas para que tales principios sean de uso común en la práctica de nuestros tribunales administrativos y fiscales.

Sin embargo, podemos apostar que en nuestro país tomará carta de naturalización esta nueva tendencia en el uso de estos principios, pues como ya habíamos advertido, la reforma al artículo 1o. constitucional es un feliz anuncio en esa dirección.

Además, también existen indicios que vislumbramos a través de las pocas tesis que se han utilizado para resolver determinados casos. No son meros actos reflejo, sino una verdadera corriente que viene a asentarse en definitiva. Por esta incipiente tendencia, mucho menos entonces podremos hablar en este momento de que nuestra jurisprudencia fiscal ha incurrido en un desdén a la ley, en un desprecio al positivismo por el desbordamiento en el uso de dichos principios. Es más, es posible que dadas las experiencias de aquellos países europeos, de las que podremos abreviar, no tengamos que pasar el tortuoso camino que ellos han

⁵³ Sala Sánchez, Pascual, *Seguridad jurídica y contratación mercantil*, cit., p. 31.

debido transcurrir, sino tener acceso directo a esta etapa de “sobriedad jurídica”.

IV. FUENTES DE INFORMACIÓN

- AMORÓS RICA, Narciso, “La interpretación tributaria”, *Revista de Derecho Privado*, Madrid, enero de 1963.
- BONNECASE, Julien, *La escuela de la exégesis en derecho civil*, trad. de José María Cajica, vol. XII, México, Cajica, 1944.
- CARNELUTTI, Francesco, *Teoría general del derecho*, trad. española, Madrid, 1941.
- CARRETERO PÉREZ, Adolfo, “La teoría de los actos separables”, *Revista de Administración Pública*, Madrid, núm. 61, enero-abril de 1970.
- CARRILLO FLORES, Antonio, *La defensa jurídica de los particulares frente a la administración pública*, Porrúa, México, 1939.
- CASSAGNE, Juan Carlos, *Los principios generales del derecho en el derecho administrativo*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1990.
- DE ARAUJO FALCAO, Amílcar, *La interpretación tributaria*, Buenos Aires, Depalma, 1964.
- DWORKIN, Ronald, *Los derechos en serio*, trad. de Martha Guastavino, Barcelona, Planta-Agostini, 1993.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, *Reflexiones sobre la ley y los principios generales del derecho*, Madrid, Civitas, 1984.
- HOERSTER, Norbert, *En defensa del positivismo jurídico*, Barcelona, Gedisa (Estudios Alemanes), 1992.
- IGARTÚA, J., “Sobre principios y positivismo legalista”, *Revista Vasca de Administración Pública*, 1986.
- KELSEN, Hans, *Teoría pura del derecho*, Buenos Aires, Eudeba, 1960.
- LASTRA LASTRA, José Manuel, *Fundamentos de derecho*, México, McGraw-Hill, 1988.
- NINO, Carlos Santiago, *Consideraciones sobre la dogmática jurídica*, México, UNAM, 1984.
- ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel, *Lecciones de derecho fiscal*, México, Porrúa, 2009.

- REAL, Alberto Ramón, “Los principios generales de derecho en el derecho administrativo”, *Revista de Derecho Público*, núm. 19-20, Santiago, enero-diciembre de 1976.
- ROCHA DÍAZ, Salvador, “Estudio comparativo de los principios generales del sistema de *common law* y el sistema latinoamericano”, *Revista de la Facultad de Derecho de México*, México, núm. 107-108, t. XXVII, julio-diciembre de 1977.
- SALA SÁNCHEZ, Pascual, *Seguridad jurídica y contratación mercantil*, Madrid, Civitas, 1994.
- SAMPAY, Arturo Enrique, *Carl Schmitt y la crisis de la ciencia jurídica*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1965.
- VEGA GARCÍA, Pedro de, *Estudios político constitucionales*, México, UNAM, 1980, 1987.
- VERNENGO, R. J., *La interpretación jurídica*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1977.
- VILAS NOGUEIRA, José, “Los valores superiores del ordenamiento jurídico”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, Madrid, núm. 12, septiembre-diciembre de 1984.