

## BIBLIOGRAFÍA

- Dolores BEATRIZ CHAPOY BONIFAZ FERNÁNDEZ Y CUEVAS, José Mauricio, *Derecho constitucional tributario* ..... 643

*Comisión mercantil* Es el último contrato analizado por el autor (por desgracia aparecen diversas hojas en blanco que nos impiden conocer la opinión del tratadista); quiero destacar la comisión verbal y los derechos y obligaciones de las partes,

En resumen, Díaz Bravo merece el reconocimiento de los mercantilistas por su obra, que si bien adolece de algún defecto (la inclusión de citas bibliográficas dentro del texto) —*peccata minuta*—, cuenta con muchos méritos, como son, además de los mencionados, cuestionar diversas instituciones jurídicas y ubicar cada contrato dentro de nuestra realidad jurídico-económica.

Soyla H. LEÓN TOVAR

FERNÁNDEZ Y CUEVAS, José Mauricio, *Derecho constitucional tributario*, México, Dofiscal Editores, 1983, 154 pp.

El libro es un estudio pragmático de los aspectos constitucionales de la tributación, realizado exclusivamente sobre el texto constitucional, numerosas sentencias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y escasas menciones a leyes. La obra evidentemente está destinada a personas interesadas en temas fiscales; pero no a estudiosos del derecho —aunque sea muy útil a éstos por el acopio de sentencias que contiene.

El autor no se exhibe en erudición jurídica —lo cual no significa que carezca de ella—, omite el análisis doctrinario de los problemas que presenta, no se remite a la autoridad de ningún reconocido maestro, considera innecesario glosar las sentencias que transcribe, y ni siquiera incluye bibliografía.

Es una obra llana, con un mínimo de términos técnicos —sencillamente explicados— para ilustrar a quienes deben trabajar con leyes fiscales, acerca de las bases constitucionales de las mismas y de la interpretación que la Suprema Corte de Justicia ha dado a los conceptos que al respecto contiene la Constitución, al margen de cualquier discusión superflua sobre ellos.

La conducta de un órgano estatal es irregular sólo en tanto que la norma es creada, o el acto ejecutado, contra las prescripciones de la norma superior que los determina y establece; según la propia Constitución, verificar si dicho acto o norma se ajusta a los principios constitucionales es facultad exclusiva de la Suprema Corte.

Por controvertibles que sean sus decisiones, es fútil disentir de la

opinión manifestada por ella, por lo que considera el autor irrelevante y ociosa la tarea de indagar la constitucionalidad de leyes o actos fuera de la interpretación asignada por ese tribunal, única que legalmente tiene el carácter de creadora o constitutiva de derecho. La jurisprudencia de la Suprema Corte es de observancia obligatoria en la resolución de casos futuros; mientras dicho tribunal no señale que una ley o un acto son inconstitucionales, son constitucionales.

En la primera parte de la obra hace el autor consideraciones respecto a temas básicos del derecho constitucional, y la segunda analiza los preceptos constitucionales aplicables a la materia tributaria.

Entiende el autor por Constitución al conjunto de normas —fuente de validez de una pluralidad de preceptos— que establecen los órganos del Estado mexicano, las relaciones entre éstos, los procesos fundamentales de creación de las reglas que integran el orden jurídico nacional, y también, hasta cierto grado, el contenido de las leyes futuras.

Con la expresión poder tributario alude a un caso particular de la función básica del orden jurídico, consistente en la facultad otorgada por la Constitución para producir y aplicar normas jurídicas generales mediante las cuales se obliga a una determinada conducta al particular, consistente en efectuar ciertas prestaciones de dar al Estado, enlazando la conducta contraria a la aplicación de sanciones.

El ámbito personal de validez de la norma jurídica en la Constitución comprende única y exclusivamente a sujetos que de acuerdo con la misma poseen una calidad jurídica específica, la de mexicanos; pero de conformidad con la Ley de Nacionalidad y Naturalización, se incluye en ese deber a los extranjeros y a las personas morales extranjeras, que están obligadas a pagar las contribuciones ordinarias y extraordinarias.

La Constitución no concede facultad omnímoda para establecer exacciones. Para ilustrar acerca de las limitaciones establecidas a los órganos estatales —no privativas de la materia fiscal; pero también aplicables a ella—, el autor transcribe numerosas sentencias de la Suprema Corte recaídas en juicios sobre violación de garantías, en los que se señalan los alcances de éstas en materia fiscal.

Respecto a los requisitos de fundamentación y motivación de las leyes, dichos ordenamientos están fundamentados cuando las legislaturas actúan dentro de los límites de las atribuciones que la Constitución les confiere; y motivadas cuando las leyes que emiten se refieren a relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas, sin que todas y cada una de las disposiciones que integran estos estatutos deban ser necesariamente materia de una motivación específica.

Se cumple el mandato constitucional de garantía de audiencia al

consagrar en las leyes los procedimientos necesarios para combatir la fijación del impuesto una vez determinado por la autorización fiscal, y para que se oiga a los interesados y se les dé oportunidad de defenderse en todos aquellos casos en que pueden resultar afectados sus derechos. No tiene que haber audiencia previa a la fijación del impuesto —que es establecido unilateralmente por el Estado— ni a los actos de cobro, si bien pueden ser sometidos a revisión posterior.

Corresponde a la autoridad fiscal la obligación de probar la legalidad de los procedimientos seguidos por ella para citar a los contribuyentes y para oír la defensa de sus intereses.

En cuanto a las visitas en el domicilio de los contribuyentes a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, reproduce el autor varias sentencias de amparos en revisión fijando los requisitos para la validez de las actas que al efecto se levanten.

Se ocupa el autor principalmente de los problemas constitucionales relacionados específicamente con la materia tributaria.

La Constitución señala expresamente cuáles son las atribuciones que corresponden a cada una de las autoridades federales, de tal manera que únicamente pueden realizar aquello que les es específicamente concedido. Los órganos estatales tienen un ámbito de poder de carácter residual, en el sentido de que toda facultad no atribuida de manera expresa a la Federación, se estima que les corresponde a aquéllos.

Independientemente de la dimensión lingüística con arreglo a la cual se expresa la Constitución, la Suprema Corte de Justicia de la Nación le ha asignado una especial significación normativa a sus preceptos, considerando la existencia de lo que denomina facultades implícitas, y admitiendo de la misma manera las llamadas facultades concurrentes, entendiéndose por estas últimas aquellas que válidamente pueden ejercer tanto la Federación como los Estados miembros sobre una misma materia.

Esto hace que cada individuo en el territorio nacional, que pertenece simultáneamente a una entidad federativa y a la Federación, deba tributar aún sobre la misma fuente a una comunidad jurídica central, y a una comunidad jurídica local.

Dejando a un lado el hecho de que el sistema actual de coordinación fiscal ha terminado con el problema de la múltiple imposición, el autor se ocupa de este polémico problema. Al respecto recoge abundantes decisiones del multicitado tribunal sobre esta materia.

Conforme a ellas, si son distintos los órganos legislativos —federal y local— que establecen contribuciones sobre el mismo ámbito personal

y material, no hay una auténtica doble imposición, que por lo demás no está prohibida por la Constitución.

Aun cuando se trate de impuestos establecidos por la misma autoridad, una misma fuente de ingreso puede estar gravada por más de un tributo, y aun dos contribuciones pueden ser decretadas por una misma ley —la del impuesto sobre la renta, tocante al impuesto sobre utilidades excedentes—, para captar más recursos, lograr mayor equidad o buscar un fin social extrafiscal.

No estando prohibida por la Constitución la doble imposición, resultaría inconstitucional sólo si se probara que la combinación de los dos gravámenes resulta en una carga desproporcionada e inequitativa.

Conforme a la Constitución, las exigencias de equidad y proporcionalidad funcionan como limitación al poder tributario. Al efecto cita el autor jurisprudencia en el sentido de que aun no encontrándose en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este principio —el de proporcionalidad y equidad— es una violación a una garantía. Compila numerosas sentencias conforme a las cuales la proporcionalidad del impuesto se relaciona con el mayor o menor potencial económico del causante, por lo que el gravamen será más elevado conforme aumente la capacidad contributiva. De este modo, el impuesto progresivo es válido en tanto no resulte exorbitante o ruinoso.

Asimismo inserta diversas resoluciones que establecen que para la legitimidad constitucional de un tributo, es necesario que esté establecido en una ley en la que se señalen los elementos y supuestos de la obligación tributaria.

Por último, para la validez constitucional de un impuesto se requiere que su importe se destine al pago de los gastos públicos, entendiéndose la Suprema Corte que lo que se prohíbe es que se emplee con un fin distinto al mencionado, no que desde su origen por disposición de la ley se aplique a cubrir un gasto especial, siempre que sea en beneficio de la colectividad.

En resumen, de acuerdo con la Suprema Corte de Justicia de la Nación, lo único que prohíbe la Constitución respecto a los impuestos es que sean exorbitantes o ruinosos, que no estén establecidos en una ley o no se dediquen a satisfacer gastos públicos.

Dolores Beatriz CHAPOY BONIFAZ