

29428



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

"LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO"

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :

EDMUNDO LOPEZ PATIÑO

ASESOR: MAGDALENA PORTA DUCOING



C. U.

FALLA DE ORIGEN

1989



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

INDICE.

pág.

INTRODUCCION.....I

CAPITULO I. EL ESTADO.

1.1. Generalidades.....	1
1.2. Concepto.....	8
1.3. Fines.....	14
1.4. Funciones.....	21
1.4.1. Legislativas.....	27
1.4.2. Ejecutivas.....	28
1.4.3. Judiciales.....	29
1.5. La Función Tributaria del Estado Mexicano.....	30

CAPITULO II. LA FUNCION JURISDICCIONAL DEL ESTADO
MEXICANO EN MATERIA TRIBUTARIA.

2.1. Lo Contencioso Administrativo.....	36
2.1.1. Concepto.....	36
2.1.2. Antecedentes.....	57
2.1.3. Diferencias entre lo Contencioso Adminis- trativo de Plena Jurisdicción y el de A-- nulación.....	68
2.2. Competencia.....	74
2.2.1. Concepto.....	74
2.2.2. Recursos Administrativos.....	77

2.2.3. Tribunal de lo Contencioso Administrati- vo del Distrito Federal.....	97
2.2.4. Tribunal Fiscal de la Federación.....	103
2.3. La Función Jurisdiccional del Estado Mexicano- en Materia Tributaria.....	106
2.3.1. El Tribunal de lo Contencioso Administra- tivo del Distrito Federal.....	113
2.3.2. El Tribunal Fiscal de la Federación.....	120

CAPITULO III. LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO
MEXICANO.

3.1. Generalidades.....	147
3.1.1. Concepto.....	151
3.1.2. Denominaciones.....	156
3.1.3. Formas.....	156
3.2. Antecedentes.....	170
3.3. Distribución del Poder Tributario en México.....	189
3.3.1. Federal.....	194
3.3.2. Estatal.....	195
3.3.3. Municipal.....	204
CONCLUSIONES.....	210
BIBLIOGRAFIA.....	214

N

O

I

C

C

U

D

O

R

T

N

I

INTRODUCCION :

En todos los tiempos y desde su aparición, el Estado ha tenido que cumplir con una serie de fines que le han permitido justificar su existencia.

Esos fines, que básicamente son tendientes a satisfacer los intereses de los gobernados, requieren de una organización tal que lleguen a concretarse plenamente y, por lo tanto, la colectividad que integra al Estado, tenga posibilidades de detentar una sociedad en la que conviva en forma pacífica, y que además esa convivencia sea permanente, continua y duradera.

Para lograrlos, los Estados se han organizado de forma tal que una determinada institución u organización es la encargada de que el fin de que se trate se cumpla satisfactoriamente, en base a funciones que expreso se le han asignado.

Pero esa organización no surge por generación espontánea ni, mucho menos, por un designio divino, sino por necesidades concretas que se palpan en todos los órdenes de la vida y que exigen su debida y oportuna

satisfacción, la cual sólo puede lograrse cuando se cuenta con una estructura económica sólida que garantice que efectivamente la población vea satisfechas sus exigencias.

Para poseer esa estructura económica, el Estado, desde su aparición, ha implementado un sistema por el cual todos y cada uno de sus integrantes contribuyen con una parte de su riqueza al sostenimiento del mismo, pero no considerado éste como un ente individual, sino integrado por una colectividad con fines particulares, pero también con objetivos encaminados a beneficiarla como tal.

Al través de la Potestad Tributaria, por una parte, el Estado impone a sus gobernados la obligación de contribuir a los gastos de éste; gastos que van desde la satisfacción de necesidades de la población (educación, vivienda, servicios públicos, etc.) hasta el pago, en el caso de nuestro país de la deuda externa, o mejor dicho, de los intereses de la misma; coercitivamente que le garantizará, si es procedente, el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

En éste sentido, observamos la trascendencia que para la organización estatal conlleva el poseer no sólo una estructura económica, sino, además, que ésta sea lo más

sana posible. En otras palabras, esto significa que el sistema tributario del Estado debe ser la fuente principal de los ingresos de éste y no los provenientes del crédito, interno o externo.

En nuestro país, desgraciadamente ésta última forma de obtención de ingresos ha sido la que ha predominado, pero no por ello la materia tributaria ha pasado a segundo término. Al contrario, el sistema impositivo se ha consolidado como la piedra angular del sistema económico mexicano, por lo que su regulación exige una legislación acorde a la realidad imperante en el país.

Bajo éste orden de pensamiento, es indudable la necesidad del Estado para imponer a sus gobernados las contribuciones que considere necesarias para hacer frente a sus compromisos, así como las medidas coercitivas para que en caso de incumplimiento, el Estado tenga las herramientas necesarias para hacer cumplir la ley fiscal. Ambas facultades, decíamos líneas arriba, se enmarcan en el tema del presente trabajo, es decir, la Potestad Tributaria del Estado Mexicano.

El poder o potestad tributaria del Estado es la facultad de éste para exigir a sus gobernados una parte de su riqueza para contribuir al gasto público.

En nuestro país es el Poder Legislativo el depositario de la potestad tributaria, siendo el único facultado para emitir leyes de naturaleza fiscal; el Poder Ejecutivo únicamente tiene facultad reglamentaria en dicha materia.

En el presente trabajo, hemos tratado de contemplar los aspectos de la potestad tributaria, es decir, la facultad de imponer contribuciones y la actividad jurisdiccional del Estado, para lo cual, en el Primer Capítulo analizamos los conceptos fundamentales del mismo, tales como su definición, sus fines y sus funciones, encuadrando dentro de éstas últimas las legislativas, las ejecutivas y las judiciales, abordando, por último, el exámen de la función tributaria del Estado.

En el Segundo Capítulo, analizamos la función jurisdiccional del Estado en materia tributaria, planteando como concepto fundamental lo contencioso administrativo, ya que los tribunales fiscales, o sea, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal y el Tribunal Fiscal de la Federación, son de dicha naturaleza.

Dentro del capítulo en cuestión, examinamos a los recursos administrativos por formar parte de la actividad jurisdiccional, aún y cuando sea dirimidos por la autoridad administrativa. Asimismo, nos ocupamos de los tribunales de referencia destacando algunas de sus características y, finalmente, abordamos la función jurisdiccional del Estado en materia tributaria, en cuyo análisis resaltamos aspectos tales como la importancia de los recursos administrativos; si los tribunales fiscales son de anulación o de plena jurisdicción; si estos realmente observan los principios procesales de igualdad y equidad entre las partes, etc.

En el Tercero y último Capítulo, examinamos la potestad tributaria del Estado tratando de determinar la forma en cómo se ejercita en los tres niveles de gobierno : federal, estatal y municipal, no sin antes mencionar su definición, denominación, formas y sus antecedentes.

En éste último capítulo manejamos los conceptos Federalismo, Soberanía o Autonomía de las Entidades Federativas y la Libertad Municipal, así como el principio de la Distribución de Competencias, sin los cuales no hubiésemos estado en posibilidades de

determinar las facultades que en materia impositiva tienen los niveles de gobierno antes mencionados.

Edmundo López Patiño

Ciudad Universitaria, octubre 07, 89

C A P I T U L O I

E L E S T A D O

I. EL ESTADO.

1.1. Generalidades.

No son pocos los autores que sobre el Estado han escrito. Al contrario. La gran cantidad de tratadistas que al respecto han expresado sus ideas, han sido muchos y todos ellos en muy diversos sentidos, dependiendo, claro está de su ideología, de sus intereses políticos y, aún más, hasta por los compromisos que de tal carácter puedan contraer.

La afirmación anterior tiene su justificación, consistiendo ésta en que el Estado es tan amplio y complejo y presenta tantas variantes que necesariamente esa abundante doctrina que sobre él existe, como mencionábamos, se justifica, no implicando eso que sobre la figura en cuestión esté todo dicho. No, de ninguna manera. Sobre el Estado hay mucho más de que hablar, toda vez que siendo una ficción jurídica y siendo el Derecho tan cambiante, necesariamente deberá haber una constante transformación del ente que nos ocupa.

Pero si bien es cierto lo anterior, también lo es el hecho de que en el Estado hay características que son

inherentes a él y tan lo son que las encontramos expuestas y contenidas en todas y cada una de las definiciones que sobre el particular han expresado los autores que se han dedicado a su estudio, según lo veremos más adelante.

Dada la complejidad de la figura que nos ocupa, nos gustaría hacer mención en forma breve de los métodos sugeridos por algunos autores para abordar el estudio del Estado. Al respecto, el maestro Héctor González Uribe nos dice que "no es difícil encontrar la respuesta al cuestionarnos sobre la realidad, por lo menos inmediata, del Estado, toda vez que para obtener dicha respuesta bastaría con apegarnos a un método empiriológico de apreciación fenoménica, o bien, a uno empiriológico científico, para continuar con el filosófico o de reflexión fundamental, para pasar después al método histórico". (1)

Por su parte, Adolfo Posada afirma que es factible alcanzar a conocer científicamente al Estado cuando se trata de un conocimiento reflexivo, objetivo, metódico y sistemático "mediante un esfuerzo encaminado a realizar

(1) González Uribe, Héctor, Teoría Política, Porrúa, México, 3a. edición, 1980, p. 16.

la interpretación racional de los fenómenos políticos".

(2)

Sobre el particular, el tratadista Georg Jellinek afirma que "toda investigación que se haga hoy sobre los fenómenos fundamentales del Estado, debe comenzar por fijar los principios metodológicos, partiendo de los resultados de la nueva teoría del conocimiento y de las investigaciones realizadas en lógica". (3)

De las ideas expuestas podemos encontrar un común denominador, consistente en que los autores citados afirman que el conocimiento del Estado es posible, ya desde un punto de vista estrictamente práctico, o bien, desde otro puramente científico o, mejor aún, una mezcla de ambos. Lo importante, pues, de tener un método para lograr el conocimiento del Estado, ya no digamos en forma absoluta, lo cual es muy difícil, sino por lo menos tener las bases para emitir opiniones con cierta autoridad, es básica. Cabe hacer notar que en forma general las ciencias sociales han adolecido de un verdadero método que le permitan al investigador, encontrar las verdades reales que les deban corresponder.

12) Posada, Adolfo, Tratado de Derecho Político, Madrid, Tomo I, 5a. edición, 1935, p. 26.

13) Jellinek, Georg, Teoría General del Estado, Argentina, 2a. edición 1978, p. 20.

Los tiempos modernos exigen métodos que logren satisfacer las exigencias de los investigadores, métodos que efectivamente están surgiendo y que se avocan a tratar de definir los conceptos fundamentales, tarea primaria de todo aquel que se dedica al estudio de una figura de tipo social como lo es, en nuestro caso, el Estado, para después, y una vez satisfecho dicho compromiso, ir al detalle que es en donde el investigador pone todo su interés, pues es en donde va a encontrar la verdad respecto del objeto de su trabajo.

Hechos los comentarios acerca de los diversos métodos que se pueden aplicar para efectos de estudiar al Estado, permítasenos, ahora, hacer un breve recorrido por la historia para enterarnos de cuáles han sido las diversas denominaciones que él mismo ha recibido. Así, podemos decir que el ser humano; al momento de sentir la necesidad de organizarse para dar satisfacciones a sus más elementales requerimientos, siente a su vez, la necesidad de crear un ente, de dar origen a algo que le pudiera facilitar precisamente, la consecución de esos satisfactores que le permitirían subsistir. Esa necesidad de organización surge, también, como consecuencia del deseo del hombre considerado como comunidad, de poder vivir en convivencia con todos y cada uno de los

integrantes de su núcleo social. Era indispensable que esa convivencia fuera real, palpable y que tuviera como característica fundamental el que fuera pacífica y continua. Solamente de esa forma podía concebirse la vida comunal del ser humano.

Surge, entonces, el Estado, el cual viene a darle al hombre la certeza de que esa organización tan deseada va a estar garantizada, pero siempre con la condición de que esa colectividad va a estar sujeta a las consecuencias que dicho fenómeno implicaría; consecuencias que desde un punto de vista teórico, de ninguna manera podrían considerarse nefastas para los individuos. Esas consecuencias conllevarían necesariamente, una serie de beneficios que le permitirían que esa organización tan deseada pudiera llevarse a cabo.

Esa organización política fundamental de los hombres ha existido desde siempre. Es como si desde la aparición del ser pensante sobre la tierra, estuviera flotando en el ambiente y, llegado el momento histórico preciso, lo haya capturado. Al respecto, González Uribe nos dice que "en sus rasgos esenciales, el Estado ha existido desde los tiempos más remotos de la evolución humana. Y ha ido recibiendo en el transcurso del tiempo diversos nombres

que nos dan a entender las variadas formas que ha adoptado en su desarrollo múltiple y complejo". (4)

Lo anterior es muy cierto. En la época del esplendor griego, época a la que es indispensable remontarnos, ya se hacía referencia al fenómeno político, que nos ocupa en toda su literatura, claro está, no como Estado, sino que se le conocía como Ciudad, entendida ésta como comunidad de los ciudadanos. Esta comunidad estaba estrechamente vinculada con la tierra o territorio. En Roma se denominaba Civitas. La comunidad ciudadana tenía como concepto más objetivo que en Grecia. La capacidad plena del derecho de ciudadanía se le concedía a aquellos que eran admitidos para formar parte de la comunidad de la ciudad, pero el ciudadano romano lo era respecto de Roma, única y exclusivamente, sin considerar la amplitud que el Imperio había adquirido, fenómeno que trae como consecuencia el que para el Estado romano va a ser elemento esencial, es decir, el Poder.

En la Edad Media se le denominaba como Regno (reino) o Ekklesia, entendiéndose por ésta como una asamblea de fieles en el cuerpo de Cristo. En ésta etapa no existían expresiones generales para designar ni las monarquías ni

(4) González Uribe, Héctor, ob. cit., p. 143

las repúblicas, tanto más que cuanto la verdadera ciencia del Estado comienza en el siglo XVI.

La necesidad de una palabra general que comprendiese la formación total del Estado, se atendió en Italia, en donde comenzó a usarse la palabra Stato, término aplicable a todos los Estados, ya monarquías ya repúblicas, grandes o pequeñas.

De esta forma se da una idea moderna de dicho concepto, mostrándonoslo en ese sentido la célebre frase de Maquiavelo al inicio de su obra "El Príncipe" : "Todos los Estados, todas las Soberanías que tienen autoridad sobre los hombres han sido o son, Repúblicas o Monarquías".

Aún en el siglo XVII, Bodino emplea el término Estado en el sentido de forma de gobierno, hablando así, de Estado aristocrático o Estado popular. En Inglaterra, Shekespeare emplea el término Estado en el sentido técnico del mismo. En este mismo período se habla de Status republicae, expresión abreviada para indicar el Estado total, es decir, los asuntos generales del país.

Para el siglo XVIII se consolida la expresión Estado, entendida como la totalidad de la comunidad política. Sin embargo, dicha expresión conserva un doble sentido, cuyo rastro se deja sentir hasta nuestros días. Así, por ejemplo, se llama Estado a los territorios o provincias que tienen una Constitución particular. Ya para la época que contemplamos, había unanimidad entre los tratadistas acerca del empleo de la palabra Estado.

Jellinek, precursor de la doctrina moderna del Estado, afirma que "no hay término alguno tan útil y fácil como el de Estado, pues no permite que se le de ninguna representación auxiliar que pueda llevarnos a una dualidad en el sentido de éste término sin que de lugar a una confusión". (5)

1.2. Concepto.

La opinión generalizada de los autores en el sentido de cómo debe definirse un concepto, consiste en que tal o cual definición debe tener como principal característica el que la misma sea concreta, pero sin perder de vista todos los elementos que la misma deba contener para que el concepto en cuestión quede lo mejor definido posible.

(5) Jellinek, Georg, ob. cit., p. 28.

En este orden de ideas, y por razones prácticas, daremos, primero, la definición gramatical del Estado, para, posteriormente, mencionar algunas definiciones que del mismo han expresado diversos tratadistas para, por último, tratar de emitir nuestra definición.

La palabra Estado proviene del latín Status y significa "el modo de ser, situación de una persona o cosa". (6) Así, hablamos del estado de salud de una persona, del estado civil de la misma, o del estado físico de los cuerpos. Como más adelante veremos, el sentido gramatical del Estado, también puede ser aplicado en lo que a la política se refiere.

Rafael de Pina define al Estado "como la sociedad jurídicamente organizada para hacer posible, en convivencia pacífica, la realización de la totalidad de los fines humanos", caracterizándolo como "la unidad de un sistema jurídico que tiene en sí mismo el propio centro autónomo y que está, en consecuencia, provisto de la suprema cualidad de persona en sentido jurídico". (7)

(6) Diccionario Larousse Ilustrado, García Pelayo, Eanon, Madrid, 8a. edición, 1984, p. 436.

(7) Pina, Rafael de, Diccionario de Derecho, Porrúa, México, 8a. edición, 1979, p. 250.

Las variantes que la definición del Estado ha sufrido a partir de la Revolución Francesa han sido mínimas, hecho que nos permite afirmar el que siguen siendo válidas definiciones como la siguiente : "El Estado es la organización constitucional de la Nación soberana que vive permanentemente en un territorio". (8)

Según vimos, el concepto gramatical del Estado es más amplio y general que el que realmente interesa para los fines que perseguimos, sin que con esto querramos dar a entender que se oponga al mismo. Al contrario, concuerda con el uso que en la política se le ha dado.

Así nos lo manifiesta Posada en su tratado de Derecho Político, al decir que "la significación amplia del Estado arroja viva luz sobre la idea del Estado de la política. El Estado, en la política, como estado en general expresa la idea de situación, manera de ser o estar políticamente. Cuando ordinariamente se habla de un Estado, se alude más o menos a la manera de ser o de estar constituida políticamente una comunidad humana". (9)

(8) Cueva, Mario de la. La Idea del Estado. Porrúa, México, 2a. edición, 1956, p. 52.

(9) Posada, Adolfo, ob. cit., p. 66.

Ahora bien, es abundante la doctrina que afirma que al Estado podemos definirlo desde un punto de vista vulgar o bien, desde un punto de vista científico. Para llegar al primero, tenemos simplemente que voltear a nuestro alrededor para percatarnos que sobre nosotros existe un ente superior que nos fija una serie de derechos y correlativamente un cúmulo de obligaciones : "Sentimos la acción del Estado -nos dice Serra Rojas-, cuando nos agobia con los impuestos, con las cargas administrativas y con múltiples exigencias de todo tipo". (10) Para el concepto científico, es necesario, por un lado, tomar en cuenta datos reales, de hecho, obtenidos por la observación empírica y por la comparación entre formas históricas del Estado; por el otro, la depuración y síntesis de esos datos y el intento de penetrarlos e interpretarlos para lograr una clara representación mental de la realidad política y, finalmente, la apreciación valorativa de esa realidad que apunte, por lo menos, su dimensión axiológica.

Asimismo, de ninguna manera sería admisible dejar de mencionar la teoría expuesta por Jellinek en el sentido de que el Estado puede concebirse, por un lado, desde su aspecto social y, por el otro, en su aspecto jurídico.

(10) Serra Rojas, Andrés, Ciencia Política, Porrúa, México, 1983, 7a. edición, p. 142.

Tomando en cuenta el aspecto social, dicho autor define al Estado como "la unidad de asociación dotada originariamente de poder de dominación y formada por hombres en un territorio", en el aspecto jurídico, el mismo lo define como "la corporación formada por un pueblo, dotada de un poder de mando originario y asentada en un territorio determinado". (11)

Ahora bien, y de acuerdo a nuestro plan de trabajo, es menester proporcionar algunas definiciones que del Estado han aportado algunos tratadistas de la época moderna.

Para Berthelemy, el Estado es "Una sociedad organizada sometida a una autoridad política y ligada a un territorio determinado".

Groppali dice que el Estado "es la persona jurídica que está constituida por un pueblo organizado sobre un territorio, bajo el mando de un poder supremo para fines de defensa, de orden, de bienestar y de superación común".

(11) Jenillek, Georg, ob. cit., p. 155.

"Kelsen afirma que el Estado no es más que un orden normativo y para interpretarlo, lo define como el orden de la conducta humana".

A decir de Herman Heller, "El Estado es una unidad dialéctica de ser y deber ser, de acto y sentido, encarnado en una realidad social". (12)

Para Sánchez Agesta "El Estado es una comunidad organizada en un territorio definido mediante un orden jurídico servido por un cuerpo de funcionarios definido y garantizado por un poder jurídico autónomo y centralizado, que tiende a realizar el bien común en el ámbito de esa comunidad". (13)

Por su parte, González Uribe afirma que "El Estado es una sociedad humana establecida permanentemente en un territorio regida por un poder supremo, bajo un orden jurídico y que tiende a la realización de los valores individuales y sociales de la persona humana". (14)

Para Serra Rojas, "El Estado no es más que una parte de la sociedad humana asentada en un territorio

(12) Citados por Serra Rojas, Andrés, ob. cit., pp 279 y 280.

(13) Sánchez Agesta, Luis, Principios de Teoría Política, Madrid, 1966, p. 83.

(14) González Uribe, Héctor, ob. cit., p. 162.

jurídicamente organizada, bajo la forma de un gobierno independiente que se propone la realización de aquellos fines, que se determinan de acuerdo con sus condiciones históricas". (15)

En nuestro concepto, el Estado es la organización jurídica de una sociedad bajo un poder de dominación que se ejerce en determinado territorio.

1.3. Fines

Vamos a avocarnos al análisis de los fines del Estado, elemento indispensable en él, pues gracias a ellos es en donde encontramos su justificación.

Debemos comenzar por aclarar la noción del concepto fin, dado que el mismo reviste una serie de significados que lo convierten en un término equívoco.

Efectivamente, con la palabra fin aludimos a terminación (sentido temporal), límite (sentido espacial), esencia (sentido ideal) y, en un sentido más general, como propósito, objetivo o, simplemente, una finalidad.

[15] Serra Rojas, Andrés, ob. cit., p. 294.

Es en éste último sentido como debemos usar el término fin, es decir, como causa final. "Desde luego - Según Serra Rojas-, la palabra fin aparece como una meta, plan o programa por conseguir, un propósito útil o indispensable que es necesario perseguir, algo por alcanzar que justifique nuestra acción o que constituya una aspiración individual o colectiva". (16)

Concluimos que el fin es aquello en vista de lo cual se hace una cosa.

En este orden de ideas, mencionemos la célebre frase de Aristóteles al inicio de su Libro Primero de su obra "La Política": "Toda comunidad se constituye en vista de un bien común"; afirmación que basa su celebridad en el hecho de que a partir de ella la cuestión del fin se ha considerado como algo esencial para el concepto del Estado, aunque en los siglos XVII y XVIII, cuando el Derecho Natural Racionalista predominaba, se quiso convertir al fin no en algo que brota natural y espontáneamente de la comunidad, sino en una creación arbitraria de la voluntad humana. "Lo que paso - nos explica González Uribe-, fue que se confundieron las ideas y se tomó una cosa por la otra. No puede negarse -

(16) Ídem, Serra Rojas, Andrés, p. 135.

continúa- que el fin genérico, natural de toda comunidad política, sea el bien común". (17)

De la cita transcrita, se desprende la adhesión de dicho autor al pensamiento aristotélico, también señalado en el párrafo inmediato anterior, pensamiento del cual es indispensable extraer dos conceptos que desde nuestro muy particular punto de vista son de vital importancia. Nos estamos refiriendo, desde luego, al concepto de comunidad política, por un lado y al concepto del bien común, por el otro.

Al respecto debemos recordar que al tratar el punto relativo al concepto del Estado, nos pudimos percatar de que éste es una comunidad política en toda la extensión de la palabra. El ser humano es un ser político por naturaleza (*zoon politikon*), de acuerdo con Aristóteles y su deseo de agruparse para integrar una comunidad así nos lo demuestra, constituyendo, consecuentemente, el Estado, sustentado en un orden jurídico necesario y permanente que asegure la convivencia social, pacífica y continua. Las acciones organizadas deben ir encaminadas a la obtención de ciertos propósitos. Una institución política, como lo es por excelencia el Estado, que no

[17] González Uribe, Héctor, ob. cit., p. 279.

haya sido creada para cumplir con determinadas metas o finalidades es algo que no se puede concebir, es algo inútil. Lo mismo sucede con todas aquellas creaciones del ser humano en donde se da la asociación de varios de ellos, tales como sindicatos, sociedades civiles, etc., en las que predomina el bien común sobre el bien particular.

Hagamos referencia, ahora, al concepto del bien común. Este concepto implica dos elementos generales, a saber :

a) La idea de bien, es decir, todos los bienes materiales e inmateriales susceptibles de satisfacer necesidades; y

b) La palabra común, o sea, la finalidad que se persigue se extiende a toda la comunidad sin que ninguna persona deba ser excluida de ella.

A pesar de la definición gramatical de cada una de las palabras que componen el concepto bien común, algunos autores afirman que no es posible que sobre el mismo puedan establecerse definiciones que puedan considerarse definitivas, dado que todas y cada una de las sociedades son distintas unas de otras, así como también se presenta

la diversidad entre los miembros que integran una determinada sociedad.

Sobre el particular, Emilio García Estébanez nos dice: "Tal sociedad y el bien común que la define es sólo ideal por el momento. En la sociedad concreta actual, coexisten diversas tendencias, intereses varios; el mismo concepto de bien común no está aún perfectamente definido, su contenido y su significado es distinto para las diversas sociedades y para los distintos miembros de una misma sociedad. No existe un bien que realmente finalice la actividad política de todos y cada uno de los individuos que constituyen la sociedad, o de todas y cada una de las sociedades que forman la gran cosmópolis humana. Es decir, en la sociedad real y concreta no existe un bien común, sino que coexisten diversos fines" (18)

En otro orden de ideas, algún sector de la doctrina ha propuesto una serie de clasificaciones para avocarse al estudio de los fines del Estado. Jellinek nos dice que éstos se estudian desde un punto de vista objetivo y desde un punto de vista subjetivo. Respecto del primero, afirma, se trata de determinar cuál es el fin del Estado

(18) García Estebanes, Emilio, *El Bien Común y La Moral Política*, Reuss, Madrid 1952, p. 141.

dentro de la economía de la historia con respecto al destino que tiene el Estado dentro de la acción de la humanidad. También determina el fin que tiene o ha tenido en la historia un Estado determinado. El punto de vista subjetivo, se pregunta sobre el fin que tiene el Estado, en un momento dado, para aquellos que forman parte de él y, por consiguiente, para los individuos y para el conjunto de la comunidad". (19)

Por otra parte, existe la teoría que niega, por un lado, toda finalidad al Estado, es decir, que éste no tiene un fin determinado, sino que el fin existe en sí mismo y, por contra, existen aquellas teorías que afirman que el Estado tiene diversos fines que realizar.

Asimismo, existen teorías absolutas y las relativas. Las primeras suponen la perfección del Estado al considerarse una finalidad que es común a todos los Estados. Las segundas se refieren a los fines como imposición a la actividad del Estado por su propia naturaleza.

Una última clasificación considera los fines exclusivos y los fines concurrentes del Estado. Los

(19) Ob. cit., p. 647.

primeros son aquellos que la Constitución o la legislación en general señalan como fines que sólo el Estado debe atender, con exclusión de cualquier particular. Los segundos, son aquellas actividades que el Estado no puede asumir totalmente por tener limitaciones de diversa naturaleza.

De lo expuesto concluimos que el Estado, siendo una creación del ser humano, es decir, una creación artificial de la sociedad, se debe suponer que no tiene otros fines que los propiamente humanos, o sea, debe dar satisfacción a todos y cada uno de los requerimientos que le sean exigidos por el grupo que le dió origen para, de esta forma, estar en posibilidades de encontrar su justificación. Si el Estado no responde debidamente a esas exigencias, entonces su existencia no tendrá razón de ser, toda vez que la misma no se justificaría.

Asimismo, el Estado como obra humana, ha sido construído paulatinamente para atender fines sociales, no para servir a los fines de un determinado sector de una comunidad ni, mucho menos, a una persona en particular, el momento en que se dé una situación adversa a la mencionada, se desvirtuará la auténtica naturaleza de la

institución, convirtiéndose ese Estado en un Estado totalitario.

1.4. Funciones.

Una vez precisado el concepto del fin, al igual que los diversos fines que el Estado tiene, vamos a analizar las funciones del mismo; muy importantes y significativas, toda vez que constituyen la piedra angular de la organización política fundamental que nos distrae.

Cabe en estos momentos señalar que una cosa son los fines del Estado y, otra muy distinta, las funciones que el mismo desempeña. Estas últimas consisten, a decir de González Uribe, en "las actividades que el Estado desarrolla en su campo específico, para cumplir precisamente las exigencias de su fin".(20)

Al respecto Serra Rojas nos dice que para realizar sus fines o propósitos, el Estado ejerce ciertas funciones y "se entiende por éstas las diferentes formas que reviste la actividad del Estado". (21)

(20) Ob. cit., p. 280.

(21) Ob. cit., p. 280.

Gabino Fraga sostiene que "el concepto de función se refiere a la forma de la actividad del Estado. Las funciones -continúa-, constituyen la forma de ejercicio de las atribuciones". (22)

De las definiciones antes transcritas, encontramos en ellas un común denominador : al hablar de función, nos referimos al sentido dinámico del Estado, al ejercicio de una actividad orientada al cumplimiento de sus fines. Así, pensamos que la función del Estado es, precisamente, la realización o puesta en práctica de una serie de fines con características muy semejantes y que se ejercitan con una determinada periodicidad.

En cuanto a la forma de ejercitarse, el Estado, según hemos visto, es un ente, que si bien nos lo encontramos en nuestra vida diaria, también es cierto que es un bien inmaterial, que no se puede tocar. Pero más cierto es aún, el hecho de que el Estado tiene una serie de órganos al través de los cuales es posible que lleve a cabo sus actividades, así, puede cumplir con sus fines.

(22) Fraga, Gabino, Derecho Administrativo, Porrúa, México, 24a. edición, 1985, p. 242.

En efecto, las funciones se ejercen por medio de los órganos del Estado teniendo todos y cada uno de ellos una serie de derechos y obligaciones exclusivas que sólo pueden llevar a cabo, es decir, tienen una esfera de competencia determinada; queriendo decir con esto que un fin específico sólo puede llevarse a la práctica por medio de las funciones que a un órgano determinado le corresponda conocer. De esta forma tenemos, entonces, que el ejercicio de las funciones del Estado, por la necesidad de atribuírseles a diversos órganos, nos plantea un complejo sistema de distribución de competencias.

Hemos hecho referencia a un concepto que resulta básico para el punto que nos ocupa. Nos referimos a la distribución de competencias, concepto que, a su vez, nos obliga a contemplar la importantísima tesis de la División de Poderes. "El estudio de la teoría de las funciones del Estado -según Gabino Fraga-, requiere como antecedente indispensable el conocimiento, aunque sea en forma sumaria, de la teoría de la División de Poderes, que es de donde aquella deriva". (23)

(23) Fraga, Gabino, ob. cit., p. 28.

Sin pretender abundar sobre dicha teoría por no ser la finalidad del presente trabajo, haremos una exposición sumaria de la misma, como lo mencionó el autor citado.

Desde la época de Aristóteles se contemplaba ya el aspecto de las funciones del Estado, siendo dicho filósofo el que, después de un severo análisis de más de 150 tipos de gobierno de su tiempo, concluyó que legislar, administrar y juzgar son tareas fundamentales del Estado, correspondiendo las mismas a instituciones diversas, Lo mismo opinaron Polibio, Cicerón, Santo Tomás de Aquino, Marsilio de Padua y Maquiavelo, quienes hacían referencia a la necesidad de separar al Poder Ejecutivo del Legislativo. Durante la Edad Media, ésta concepción se pierde de vista, especialmente en las monarquías absolutas, teniendo como claro ejemplo la francesa.

En el siglo XVII, John Locke, precursor del constitucionalismo inglés, pone de relieve nuevamente la necesidad de la División de Poderes, reconociendo como tales al legislativo, al ejecutivo y al federativo.

Un siglo después se da, gracias a Montesquieu, una teoría sistemática y dogmática de la división de poderes, expuesta en el Capítulo VI del Libro XI de su

célebre obra "El Espíritu de las Leyes", en donde determinó las ventajas y beneficios que, para evitar, los abusos del poder, se derivan de la separación de los poderes fundamentales del Estado.

Ahora bien, en qué consisten esas ventajas y beneficios. Podemos señalar básicamente, que la división de los poderes trae consigo una limitante que impide los excesos del poder, es decir, se impide que un poder exceda los límites de su competencia en perjuicio de otro o de los gobernados; asimismo, el gobernado puede tener la certeza de su situación jurídica y, por último, la separación de poderes conlleva una especialización de los órganos del Estado en cuanto a la realización de sus funciones, con lo cual, aquellos se vuelven más aptos al momento de desempeñar las tareas que les han sido encomendadas.

Bajo éste tenor podemos afirmar sin temor a equivocarnos, que en la actualidad el Estado se caracteriza por tener una serie de funciones específicas que le permitan lograr los fines para los cuales fue creado. En este sentido opina González Uribe, al afirmar que "el Estado de Derecho contemporáneo a llegado a adquirir una serie de funciones típicas que derivan de su

ser esencial y que no pueden dejar de existir, so pena de dejar de hacerlo y, por lo tanto, dejar incumplido ese fin e incluso desaparecer el Estado en sí mismo". (24)

Según habíamos concluido al analizar los fines del Estado, éste es el responsable del orden, la justicia y el bien común de la sociedad que le ha sido encomendada. Luego entonces debe encontrar la fórmula para encontrar dichos fines. Para ello debe legislar, es decir, crear y mantener actualizado todo un ordenamiento jurídico que sea justo, equitativo e imparcial, pero más que nada efectivo al momento de aplicarse; debe, asimismo, dar satisfacción a todas y cada una de las exigencias del grupo que le dió vida, es decir, debe administrar teniendo como principales canales de actuación el decreto y la prestación de servicios públicos; finalmente debe vigilar que los conflictos suscitados entre particulares, así como los que surgen entre estos con el Estado, sean resueltos por la vía pacífica, es decir, conforme al régimen de derecho que al efecto se implante.

Consecuentemente, encontramos que las funciones primordiales del Estado son legislar, administrar y juzgar, las cuales analizaremos a continuación.

(24) González Uribe, Héctor, ob. cit., p. 171.

1.4.1. Funciones Legislativas.

Un sector de la doctrina afirma que la función legislativa del Estado puede verse desde un punto de vista formal y desde un punto de vista material. Formalmente puede definirse, según Gabino Fraga, como "la actividad que realiza el Estado por conducto de los órganos que de acuerdo con el régimen constitucional forman el Poder Legislativo". Materialmente el mismo autor la define como "el acto que crea, modifica o extingue una situación jurídica, concreta y general".

(25)

En un sentido formal, Serra Rojas la define como "aquella que se encomienda formalmente al Poder Legislativo Federal", en tanto que, materialmente afirma que "es una actividad creadora del derecho objetivo del Estado, subordinada al orden jurídico y consiste en expedir las normas que regulan la conducta de los individuos y la organización social y política". (26)

(25) Fraga, Gabino, ob. cit., pp. 37 y 42.

(26) Serra Bojas, Andrés, ob. cit., p. 566.

González Uribe nos dice que "hablamos de una función materialmente legislativa cuando lo que de ella emana son verdaderas leyes, esto es, que establecen situaciones jurídicas generales, permanentes y abstractas para toda la población o sectores considerables de ella y formalmente legislativa cuando la actividad que realizan es llevada a cabo por los órganos especialmente previstos por la Constitución para tal fin". (27)

1.4.2. Funciones Ejecutivas.

También denominadas por la doctrina como funciones administrativas, podemos definir las, también, en el aspecto formal y material. Con un criterio formal, Fraga las define como "la actividad que el Estado realiza por medio del Poder Ejecutivo". Materialmente las define como "aquella que se realiza bajo un orden jurídico y que consiste en la ejecución de actos materiales o de actos que determinan situaciones jurídicas para casos individuales". (28)

Al respecto, Serra Rojas afirma, que formalmente "la función Administrativa es la función típica que la

(27) González Uribe, Héctor, ob. cit., p. 374.

(28) Fraga, Gabino, ob. cit., pp. 53-54.

doctrina y la legislación asignan por regla general al poder ejecutivo federal y materialmente es una función del estado subordinada a la ley, por la cual se crea una situación de derecho subjetivo que fija sus condiciones y límites y puede incluso, revocarse". (29)

1.4.3. Función Judicial.

De acuerdo con Gabino Fraga, la función jurisdiccional está constituida por la actividad desarrollada por el poder que normalmente, dentro del régimen constitucional, está encargado de los actos judiciales, es decir, por el Poder Judicial". (30)

Serra Rojas afirma que la función jurisdiccional "desde un punto de vista formal, alude a la organización constitucional que asigna la tarea de ejercer dicha función al Poder Judicial de la Federación, fundamentalmente para preservar el derecho. Materialmente es una actividad del Estado subordinada al orden jurídico y atributiva, constitutiva y productora de derechos en los conflictos concretos o particulares que se le someten para comprobar la violación de una regla de derecho o de

(29) Serra Rojas, Andrés, ob. cit., p. 568.

(30) Fraga, Gabino, ob. cit., p. 66.

una situación de hecho y adoptar la solución adecuada".

(31)

1.5. La Función Tributaria del Estado Mexicano.

Al analizar en el apartado inmediato anterior las funciones del Estado, veíamos que por su propia naturaleza, éste tiene encomendadas tareas que debe realizar para que la sociedad que lo constituyó pueda encontrar organización y vida. Así, el Estado debe expedir las leyes que rijan la conducta entre los particulares y la actuación del Estado mismo. En este orden de ideas, el Estado tiene también, que realizar una serie de funciones y prestar diversos servicios públicos que los particulares por sí mismos no podrían realizar ni prestar.

El Estado finalmente, debe impartir justicia, resolviendo las controversias que de otra manera tendrían que ser resueltas por los particulares mediante el uso de la fuerza.

Aplicados los principios mencionados en el párrafo inmediato anterior, a la materia tributaria, nos podemos percatar de que todos y cada uno de los órganos que

(31) Serra Rojas, ob. cit., p. 570.

llevan a cabo dichas funciones, también desempeñarán un papel muy importante en la materia mencionada.

En este sentido opina Eduardo Johnson Okhuysen, quien afirma que "el legislativo tendrá la primacía teniendo en su esfera de poder, dar los lineamientos bajo los cuales el ejecutivo debe actuar en materia tributaria y dictando las normas conforme a las cuales el contribuyente debe cumplir con su obligación tributaria; en tanto que el Poder Judicial deberá velar que el sistema jurídico establecido por el Legislativo sea justamente ejercitado por el Ejecutivo en correlación al cumplimiento de las obligaciones del contribuyente". (32)

Antes de continuar con nuestra exposición de las funciones tributarias del Estado mexicano, consideramos necesario hacer alusión a la forma como nuestro país está políticamente constituido, aclarando que no es la intención abundar sobre el particular, toda vez que dicho tema será debidamente analizado en el Capítulo III del presente trabajo.

(32) Johnson Okhuysen, Eduardo A., Equilibrio entre presión fiscal y justicia fiscal, editorial Pac México, 1a. edición, 1983, p. 17.

México ha sido, prácticamente desde el momento que obtuvo su independencia, una República Federal, excepto durante las décadas segunda a la quinta del siglo XIX en que se produjeron formas de organización centralizadas, pero, a partir de 1857, ha prevalecido el sistema federal en nuestro país. La Constitución de 1917, antecedente inmediato de nuestra actual Carta Magna, mantiene vigente dicho sistema.

La naturaleza jurídica del Estado mexicano se encuentra establecida en los artículos 40 y 41 de la Ley Suprema. En efecto, la actual Constitución mexicana dispone que es voluntad del pueblo mexicano convertirse en una República Representativa, democrática y federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos en una Federación establecida según los principios de ésta ley fundamental (art. 40); que el pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivos establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal (41); el supremo poder de la Federación se

divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial (art. 49); el Poder Legislativo está depositado en un Congreso General que se divide en dos Cámaras : una de Diputados y otra de Senadores (art. 50). Los poderes del Congreso General están definidos en el artículo 73, de los cuales nos interesan los siguientes : imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto (fracción VII); impedir que en el comercio de Estado a Estado se establezcan restricciones (fracción IX); legislar en toda la República en materia de hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, instituciones de crédito y energía eléctrica, establecer el Banco de Emisión único t expedir las leyes del trabajo reglamentarias del artículo 123 de la propia Constitución (fracción X); establecer contribuciones : sobre comercio exterior, aprovechamiento y explotación de recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27, sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros, sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, sobre energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal, producción y

consumo de cerveza (fracción XXIX); y para expedir todas las leyes que sean necesarias a efecto de hacer cumplir las facultades anteriores y todas las otras concedidas por ésta Constitución a los Poderes de la Unión (fracción XXX).

El Poder Ejecutivo está depositado en un sólo individuo, denominado Presidente de los Estados Unidos Mexicanos (art. 80); las facultades de éste se establecen en el artículo 89, de cuyas fracciones non interesa la I, que determina que es facultad del Presidente promulgar y ejecutar las leyes que emita el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

El Poder Judicial está depositado en una Suprema Corte de Justicia, en Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito y en Juzgados de Distrito (art. 94). Sus facultades se contienen en el artículo 104 constitucional. Para el fin que perseguimos, nos interesa lo dispuesto en la fracción XXIX-H del diverso 73, en el sentido de que el Congreso de la Unión está facultado para 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 y los

particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones.

En México el único que tiene poder tributario es el Poder Legislativo, en tanto que el Ejecutivo únicamente tiene facultades reglamentarias relativas a dicha materia. El Poder Judicial, por su parte, ejercita su función jurisdiccional en materia tributaria desde dos aspectos, a saber, un control judicial, propiamente dicho, y un control constitucional, de los cuales ya hemos comentado lo relativo a su fundamento jurídico en líneas anteriores.

C A P I T U L O I I

LA FUNCION JURISDICCIONAL DEL
ESTADO MEXICANO EN MATERIA -
TRIBUTARIA.

II. LA FUNCION JURISDICCIONAL DEL ESTADO MEXICANO EN MATERIA TRIBUTARIA.

2.1. Lo Contencioso Administrativo.

2.1.1. Concepto.

Después de haber analizado por separado todas y cada una de las funciones del Estado, así como la función tributaria del mismo, contemplemos, ahora, uno de los más importantes aspectos de dicha función, es decir, la función jurisdiccional del Estado mexicano en materia tributaria.

Para su debido análisis, es requisito indispensable tener dominados algunos conceptos que para tal efecto resultan determinantes. Uno de ellos es el denominado contencioso administrativo.

Al iniciar el estudio de dicho concepto, recordemos algunas ideas que hemos externado en el desarrollo del presente trabajo.

El Estado es un ser con el cual constantemente estamos conviviendo, ya cuando nos exige un determinado

comportamiento, ya cuando nos concede un derecho. En ésta marcadísima y constante interrelación, nos encontramos con que en no pocas ocasiones gobernantes y gobernados o ambos, transgreden las normas que el orden jurídico les ha establecido para el logro de la convivencia pacífica y continua. Vemos que cuando se da esa transgresión de normas, surgen una serie de conflictos jurídicos que afectan las relaciones existentes entre particulares, o bien, las que existen entre éstos con sus gobernantes, conflictos que, para evitar vayan más allá de las relaciones mencionadas, son solucionados por tribunales creados premeditadamente por el orden jurídico de que se trate.

En este orden de pensamiento, sabemos que el Estado actúa bajo una doble personalidad : algunas veces realiza funciones de derecho público y en otras actúa en su carácter de particular, es decir, realiza funciones tuteladas por el derecho privado.

Por ser el primer aspecto el que nos interesa, comentemos someramente el segundo de ellos. El Estado, al realizar una operación como una entidad de derecho privado y llegado el caso surge un conflicto con motivo de dicha operación, éste será regulado por las normas de derecho privado correspondientes, las cuales serán

aplicadas por los tribunales que la doctrina ha denominado como ordinarios, es decir, tribunales penales, civiles, mercantiles, etc. El problema, por llamarlo de alguna manera, se presenta cuando el Estado actuando como ente de derecho público, transgrede el orden jurídico en perjuicio de sus gobernados.

Sabemos, asimismo, que en su función de administrador de justicia, el Estado requiere necesariamente de un orden jurídico sano y vigoroso que le permita cumplir con dicha función y, para ello, es necesario que sus gobernados sientan que el Estado de derecho en que se sustenta la sociedad que integran sea sólido pero, más que nada, que les de la certeza jurídica de que sus derechos van a estar garantizados por el Estado mismo. En este tipo de situaciones, los tribunales ordinarios no pueden avocarse, en primera instancia, a la solución de dichos conflictos; pero no por ello los mismos van a dejar de ser atendidos, dejándolos al libre arbitrio de las partes que hayan dado origen a éstos.

Preeviendo este tipo de situaciones, el Estado moderno ha implementado una serie de acciones tendientes a buscar la solución de las mismas. Estas acciones han sido encaminadas a la creación de tribunales que revisten

toda una serie de características que, en cierta forma, los hacen aparecer distintos del resto de los tribunales. Características que van desde el pleno goce de autonomía, hasta una libertad real al momento de emitir sus fallos. "No es posible -nos dice Manuel J. Argañarás-, que el poder público pueda gozar de la enorme prerrogativa de escapar al régimen de las leyes que gobiernan la comunidad política a la que pertenece; por lo que si en el ejercicio de su actividad administrativa falta a la observancia de las leyes y afecta un derecho o un legítimo interés de los gobernados, debe haber un tribunal que dirima el conflicto con el particular afectado e imponga el respeto a la norma violada". (1)

Concordamos plenamente con lo que el maestro Argañarás nos dice, resultando obvio que la solución de los conflictos que surgen entre gobernantes y gobernados no podrán dejarse en manos de los primeros, es decir, de la Administración misma, pues la pretensión del particular no es una gracia que se impetra ni, mucho menos, un favor que la Administración le concede a los particulares, sino un derecho que se exige al amparo que la propia ley le acuerda, por lo que no es concebible que

(1) Argañarás, Manuel J., Tratado de lo Contencioso Administrativo, Tipográfica editora Argentina, Buenos Aires, 1955, p. 24.

la propia Administración pueda ser juez de la contienda dado que fue parte activa al provocarla, y es de explorado derecho el que nadie puede ser juez y parte en un mismo conflicto.

Esos desacuerdos que se suscitan entre el Estado, en el ejercicio de sus funciones, y sus gobernados, es lo que la doctrina ha denominado contencioso administrativo, fenómeno que ha constituido un verdadero obstáculo para la Administración en cuanto a que ha impedido posibles abusos de la misma para con los particulares.

Gramaticalmente la palabra contencioso lleva inmersa la idea de contradicción, litigio, pleito, contienda judicial, o bien, desacuerdo en la valoración de un acto, hecho u omisión. El sentido del concepto administrativo no puede ser otro más que el perteneciente a la Administración Pública. En primera instancia tenemos, entonces, que el contencioso administrativo equivale a pleito perteneciente a la Administración pública en cuanto a que es parte en una situación de contienda judicial entre ella y los administrados.

La doctrina acerca del tema que nos distrae, es por demás abundante. Rafael de Pina nos dice que el

contencioso administrativo "es el conflicto surgido entre la Administración pública y el administrado, llamado a ser, también, resuelto por medio de un recurso administrativo denominado de esa forma, es decir, contencioso administrativo". (2)

Gabino Fraga afirma que el contencioso administrativo se define desde un punto de vista formal y desde otro material. "Desde el punto de vista formal -continúa-, se define en razón de los órganos competentes para conocer las controversias que provoca la actuación administrativa, cuando dichos órganos son tribunales especiales llamados tribunales administrativos.

"Desde el punto de vista material -puntualiza- existe el contencioso administrativo cuando hay una controversia entre un particular afectado en sus derechos y la Administración, con motivo de un acto de ésta última". (3)

Para Andrés Serra Rojas, "lo característico de lo contencioso administrativo, ya sea que se siga ante la autoridad judicial o ante la autoridad administrativa

[2] Pina, Rafael de, Diccionario de Derecho, Porrúa, México, 8a. edición, 1979, p. 170.

[3] Fraga, Gabino, Derecho Administrativo, Porrúa, México, 1985, 24a. edición, p. 444.

independiente, estriba en la existencia de un litigio entre los particulares y la Administración". (4)

Humberto Briseño Sierra define el contencioso administrativo como "el desacuerdo que existe entre los gobernantes y gobernados sobre las normas que regulan las relaciones administrativas de ambos". (5)

Alfonso Nava Negrete nos indica que "el contencioso administrativo es un proceso administrativo promovido por los administrados o por la Administración pública y contra actos de ésta última ante órganos jurisdiccionales. Tiene como finalidad -continúa- mantener intactas y sanas las relaciones jurídico-administrativas, así como lograr su desarrollo". (6)

Lo contencioso administrativo lo ha definido Santamaría de Paredes como "la reclamación que se interpone después de agotada la vía gubernativa contra una resolución dictada por la Administración pública, en virtud de facultades regladas y en la cual vulnera un derecho de carácter administrativo, establecido

(4) Serra Rojas, Andrés, Derecho Administrativo, Porrúa, México, 4a. edición, 1961, p. 1121.

(5) Briseño Sierra, Humberto, Competencia de los Tribunales Administrativos, RPPF, México, 4o. Número Extraordinario, 1971, p. 82.

(6) Nava Negrete, Alfonso, Derecho Procesal Administrativo, Porrúa, México, 2a. edición, p. 116.

anteriormente en favor del reclamante por una ley, un reglamento u otro precepto administrativo". (7)

Para Manuel J. Argañarás, lo define como "la materia constituida por el conflicto jurídico que crea el acto de la autoridad administrativa al vulnerar derechos subjetivos o agraviar intereses legítimos de algún particular o de otra autoridad autárquica, por haber infringido aquella, de algún modo, la norma legal que regla su actividad y a la vez protege tales derechos o intereses". (8)

Nos parece que la definición propuesta por Rafael de Pina adolece fundamentalmente de un error de carácter técnico al caracterizar al contencioso administrativo como un recurso, lo cual no es del todo correcto, toda vez que basta con analizar la definición que del concepto recurso expresa el mismo autor en su Diccionario de Derecho, la cual a continuación se transcribe: "Es el medio de impugnación de las resoluciones judiciales o administrativas que permite a quien se halle legitimado para interponerlo, someter las cuestiones resueltas en

(7) Paredes, Santamaría de, Derecho Administrativo, citado por Rafael de Pina, ob. cit., pp. 170-171.

(8) Argañarás, Manuel J., ob. cit., p. 13.

éstas o determinados aspectos de ellas, al mismo órgano jurisdiccional en grado dentro de la jerarquía judicial o administrativa para que enmiende, si existe, el error o agravio que lo motiva". (9)

Un recurso en materia administrativa siempre va a ser conocido por la misma autoridad que emitió el acto, nunca por una diferente a ella; detalle que en nuestro concepto pasa por alto el maestro De Pina, en virtud de que el contencioso administrativo, en estricto derecho, no es un recurso, dado que la autoridad revisora, no será la misma que emitió el acto, sino que se llevará a cabo un verdadero juicio, con una autoridad diversa.

Estimamos, entonces, que el contencioso administrativo no puede ser denominado como un recurso, dado que éste último, a diferencia de aquél, no constituye un verdadero acto jurisdiccional, sobre todo si consideramos, como se acaba de indicar, que no hay una autoridad distinta que resuelva la controversia.

Respecto de la definición que el maestro Fraga nos expresa, podemos afirmar que la idea que desde un punto de vista formal tiene el mismo de lo contencioso

(9) Pina, Rafael de, ob. cit., p. 393.

administrativo, no es tan afortunada, toda vez que mediante dicha definición, nos está afirmando que los tribunales administrativos son tribunales especiales. Afirmación que a todas luces de ninguna forma puede ser aceptada, en virtud que es de explorado derecho que en nuestro país, y de acuerdo con lo establecido por el artículo 13 constitucional, "nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales".

Comparando, entonces, lo establecido por dicho precepto constitucional con la definición formal que de lo contencioso administrativo nos dá el maestro Fraga, para éste los tribunales que conocen dicha materia son tribunales especiales y, por lo tanto, inconstitucionales; conclusión con la que no participamos, toda vez que los tribunales de lo contencioso administrativo tienen su base constitucional, son tribunales que estudian todos los casos de su competencia que su propia ley les confiere y no son tribunales que conozcan de casos particulares.

Desafortunada en nuestro concepto resulta también la definición material que el propio autor nos dá, toda vez que consideramos que en la misma éste incurre en un error de precisión, pues nos dá la impresión de que en esa

definición incluye las controversias de los particulares y la Administración surgidas en sus relaciones de coordinación, es decir, en las que no hay contención administrativa, como serían, por ejemplo, los litigios derivados de un contrato de compraventa o uno de arrendamiento celebrados entre un particular y la Administración, o sea, litigios derivados de operaciones de carácter privado y no como conflictos suscitados cuando la Administración, en sus funciones de derecho público, transgrede en perjuicio del gobernado el orden jurídico establecido.

Nos parece que la definición propuesta por Serra Rojas, corre la misma suerte que la expresada, en su sentido material, por el maestro Fraga, pues pensamos que al hablar el maestro Serra lisa y llanamente de la Administración, incluye en el mismo concepto el aspecto privado y público del mismo, hecho que, según vimos, no es factible.

Hemos analizado hasta aquí, tres definiciones de otros tantos autores acerca del concepto contencioso administrativo. Definiciones que en nuestra opinión no han resultado tan afortunadas.

Por contra, de las definiciones que con anterioridad hemos transcrito, es decir, la de los maestros Briseño Sierra, Nava Negrete, Santamaría de Paredes y Argañarás, encontramos los elementos necesarios para soportar todo análisis que a la misma se les pretende hacer, es decir, son aceptables y sí precisan qué es el contencioso administrativo, estableciendo lo elementos que éste debe contener o sea, hablan de jurisdicción, excluyendo de esta forma, la posibilidad de que sea la propia autoridad que emitió el acto, la que revise el mismo, implicándose, consecuentemente, una relación muy importante en que se encuentra un juez independiente, sin importar que pertenezca en su aspecto formal al Poder Judicial o al Poder Ejecutivo. Se habla asimismo, de acto administrativo, especificándose, por tanto, que no es motivo de contencioso administrativo cualquier actividad de la Administración y hablan, finalmente, del objetivo del mismo, es decir, que es una defensa de los particulares frente a la Administración, constituyendo una defensa en un momento dado, de la propia Administración frente a los particulares.

En términos generales, afirmamos que el contencioso administrativo es el exámen jurisdiccional de los actos de autoridad de tipo administrativo, oración que si bien

peca de ser corta, también consideramos que contiene todos y cada uno de los elementos a que hacíamos referencia en el párrafo inmediato anterior.

Analizado el contencioso administrativo, mencionemos algunos de sus aspectos más sobresalientes.

En primer término, el concepto jurisdicción, etimológicamente, proviene de dos términos latinos : ius (derecho) y dicere (indicar, mostrar, decir). "Jurisdicción significaría, entonces, según Luis Dorantes Tamayo, desde el punto de vista etimológico, decir o declarar el derecho". (10)

"En su significado gramatical propio, apunta Carlos Arellano García, el vocablo jurisdicción es considerado como el poder estatal para juzgar". (11)

Avocandose el propio autor a definir técnicamente a la jurisdicción, nos dice que por la misma debemos entender, "el conjunto de atribuciones que tiene el Estado para ejercerlas, por conducto de algunos de sus órganos o

(10) Dorantes Tamayo, Luis, Elementos de Teoría General del Proceso, Porrúa, México, 1a. edición, 1983, p. 95.

(11) Arellano García, Carlos, Teoría General del Proceso, Porrúa, México, 1a. edición, 1980, p. 342.

por medio de arbitrios, con aplicación de normas jurídicas generales o individualizadas, a los diversos actos y hechos que se susciten con motivo del planteamiento de posiciones concretas en controversia".

(12)

En términos generales, estamos en posibilidades de afirmar que si bien dicha materia reviste algunas características que permiten distinguirlo de otro tipo de enjuiciamientos, no es necesario que exista un código para la misma, ya que orgánica y procesalmente, le son aplicables todos los aspectos comunes a la jurisdicción, aunque claro está, con las características propias que las diversas leyes de lo contencioso administrativo les señalan, como antes mencionábamos. Es decir, al contencioso administrativo hay que contemplarlo englobado dentro del estudio general de las instituciones procesales, aunque no hay que olvidar que parte de su contenido es de derecho sustantivo, o sea, administrativo.

Ha sido costumbre en el derecho latinoamericano, estudiar ésta institución únicamente desde una postura administrativa o procesalista, tendencia rechazada por un

(12) *Idea*, p. 343.

sector considerable de la doctrina. Al respecto Jorge Carpizo sostiene que "es necesario examinar desde esos dos ángulos diferentes a dicha institución para tener una mejor comprensión de la misma". (13)

Para finalizar los comentarios relativos a la jurisdicción de lo contencioso administrativo, tratemos de justificar la existencia de una jurisdicción especializada preguntándonos porqué se crean tribunales investidos de determinadas características para que conozcan de lo contencioso administrativo; por qué existe una jurisdicción matizada de ciertos caracteres que se segrega de la ordinaria.

Así, tenemos que el nacimiento de los tribunales administrativos en Francia se debió no sólo al respeto teórico que se tenía al principio de la División de Poderes, sino a la desconfianza que se tenía a los tribunales judiciales en lo que respecta a su actitud frente a la Administración; se pensó que, consumada la revolución francesa, continuaría la actitud característica de ese tiempo de los tribunales judiciales hacia el Ejecutivo, es decir, una actitud marcadamente

(13) Carpizo McGregor, Jorge, Estudio de Derecho Constitucional, UNAM, La Gran Enciclopedia Universitaria, México, 1a. edición, 1983, p. 273.

hostil de aquéllas para con ésta, tal y como había sucedido frente al poder del monarca y a los administradores locales, oponiéndose a cualquier reforma de índole administrativa o financiera.

La Revolución Francesa, enarbolando ya la bandera de la victoria, iba a realizar profundas reformas y no deseaba encontrar obstáculos y un criterio que se opusiera al liberal que provocara, en un momento dado, una serie de conflictos que impidiera llevar a cabo su programa. Podemos afirmar que es a partir de ésta situación o de éste momento histórico, mejor dicho, que encontramos el verdadero origen de los tribunales contencioso administrativo, para lo cual en ningún momento se pasó por alto el carácter técnico de los asuntos de lo contencioso administrativo.

Dicho lo anterior, estamos en posibilidades de manifestar las razones actuales para que exista la jurisdicción que algunos autores han denominado como especial, término o característica que en nuestra opinión no podía ser más desafortunada dado que constitucionalmente está prohibida la creación de tribunales que revistan tal carácter, es decir, especiales, consistiendo tales razones en las siguientes:

i) La especialización de los jueces, por que pedirle a un juzgador que además de sus conocimientos de derecho civil, penal, mercantil, etc., domine la materia administrativa, va contra la eficiencia de los propios juzgadores, lo que redundaría obviamente, en una deficiente justicia administrativa, con todas las consecuencias negativas que la misma conllevaría. Al respecto Alcalá Zamora y Castillo afirma que "en la inmensa mayoría de los casos recabar de él (el juzgador), un esfuerzo superior a su preparación efectiva y obtener, por ende, más que mediocres resultados de su actividad jurisdiccional". (14)

Respecto de ésta razón de especialización, otros autores, aparte del citado, se han avocado a emitir su opinión en el sentido de resaltar la importancia y trascendencia de la misma, estando de acuerdo con Alcalá Zamora;

ii) Las características técnicas y políticas de la Administración las cuales requieren, necesariamente, de un estudio y conocimiento superior, el cual, de ninguna

(14) Alcalá-Zamora y Castillo, Miceto, Protección Jurisdiccional del particular frente al ejecutivo en México, Año III, Número 8, 1970, pp. 293-294.

ii) Las características técnicas y políticas de la Administración las cuales requieren, necesariamente, de un estudio y conocimiento superior, el cual, de ninguna forma, se satisfecería con los elementos de derecho civil, mercantil, penal, etc.;

iii) En cuanto a las partes en el contencioso administrativo, se impugna el acto de la Administración pública, que es parte en el litigio, sin desconocerse que como tal goza de ciertos privilegios en su carácter de representante del interes público, es decir, que la finalidad que orienta a la Administración es diversa de la que persigue el particular y ésta se refleja en éste proceso;

iv) Por ser de interes público, el proceso contencioso administrativo debe ser expedito, menos formal, más flexible, con mayor libertad de apreciación de los hechos y de las pruebas por parte del juzgador; y

v) Lograr un mejor desenvolvimiento y precisión de los conceptos y jurisprudencia en el campo de la justicia administrativa.

En cuanto a su terminología, Alcalá Zamora critica la denominación de contencioso administrativo "ya que - afirma-, lo contencioso opera en otros terrenos del enjuiciamiento, sin que por ello se hable de contencioso civil, penal o laboral; como el proceso por antonomasia es el contencioso, hablar de proceso contencioso resulta una tautología" (15), por lo que sugiere en todo caso, que se hable de proceso administrativo en lugar de recurso contencioso administrativo.

Diversos autores han utilizado como sinónimos jurisdicción administrativa, proceso administrativo, jurisdicción contenciosa administrativa, litigio de derecho administrativo, etc.

Efectivamente, el desacuerdo que existe al respecto dentro de la doctrina es muy común. Por ejemplo, para el maestro Antonio Carrillo Castro, el término contencioso administrativo comprende "la contienda que nace por el obrar de la Administración pública, tanto en su seno mismo como fuera de ella", de modo que quien estudie el contencioso administrativo ha de incluir el estudio de los recursos administrativos pues la justicia administrativa se restringe a la intervención

(15) *Idea*, Alcalá-Zamora y Castillo, Miceto, ob. cit., p. 296.

jurisdiccional "de órganos que frente a la Administración han alcanzado la autonomía indispensable para ser considerados como jueces, como tribunales". (16)

En sentido contrario opina Alfonso Nava Negrete al afirmar que "el contencioso administrativo es un control jurisdiccional exclusivamente y la justicia administrativa es otro tanto, sólo que su estudio puede abarcar también los recursos administrativos, no por que estos sean un control jurisdiccional, sino por cuanto con ellos el administrado tiene la oportunidad de obtener un acto de justicia en un campo administrativo, de una autoridad administrativa y con apoyo en el Derecho Administrativo, sólo por esto y nada más". (17)

Si bien es cierto que el contencioso administrativo cae dentro del campo de la justicia administrativa, también es más cierto que éste último concepto es más amplio por que incluye los recursos administrativos que, aunque no son un control jurisdiccional al través de ellos se puede lograr en el campo administrativo un principio de justicia.

(16) Carrillo Flores, Antonio, La Defensa Jurídica de los Particulares Frente a la Administración en México, 1939, pp. 155-156

(17) Nava Negrete, Alfonso, ob. cit., p. 111.

Tampoco es correcto hablar de jurisdicción administrativa como sinónimo de lo contencioso administrativo, por que el primer término es más amplio que el segundo. La jurisdicción es función o actividad que sobre contiendas administrativas desarrollan órganos jurisdiccionales, ajena por tanto al tipo de tribunal que bien puede ser uno especializado (administrativo) o uno ordinario (poder judicial), razón que podemos aprovechar a la jurisdicción administrativa con el tipo de tribunal que la ejercita.

El contencioso administrativo, por su parte, es un proceso que supone la actividad del órgano jurisdiccional, conceptualmente no se confunden entre ellos.

En el mismo sentido podemos opinar respecto de la probable analogía que pudiera presentarse entre el concepto contencioso administrativo y el proceso administrativo. Pensamos que tampoco dichos conceptos son equiparables en virtud de que el primero es más amplio que el segundo. Desde luego que el contencioso administrativo es un proceso administrativo e implica una jurisdicción, pero ambos términos no son sinónimos.

Podemos concluir que la crítica de Niceto Alcalá Zamora al concepto de lo contencioso administrativo es valedera, pero aún así creemos que tal denominación debe subsistir por que no se ha encontrado otra mejor, que no se preste a confusiones y por que hoy en día es un concepto que tiene una connotación precisa, técnica, forjada a través de muchos años.

2.1.2. Antecedentes.

En México han sido pocos los juristas que se han dedicado a cultivar el ecervo que la justicia administrativa requiere. El fenómeno económico actual puede ser la causa de ello dado el carácter tan complejo que con el paso del tiempo ha ido adquiriendo y, por tanto, muchos autores han rehusado abordarla.

De los pocos tratadistas que sí se han dedicado a abordarla, han surgido verdaderos innovadores de la justicia administrativa, los cuales han hecho una serie de aportaciones de considerable importancia que han permitido enriquecerla ayudandola a dar satisfacción a quien de ella exigen su debida aplicación.

De entre estos últimos autores podemos citar al ilustre Don Teodosio Lares, autor de la obra Lecciones de

Derecho Administrativo, valioso antecedente de la historia de la justicia administrativa mexicana, puesto que formuló el proyecto de Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo, el cual "al ser aprobado por el Poder Legislativo - nos dice Emilio Margain Manautou - se conoció más por la Ley Lares que por su propio nombre". (18)

Algún sector de la doctrina afirma que los antecedentes históricos de lo contencioso administrativo en México, se remontan a no más de cuarenta años, ignorando, por ejemplo, que hace más de cien años se expidió, e inclusive fue declarada inconstitucional la ley que mencionábamos en el párrafo inmediato anterior, es decir, la Ley Lares y aún más, si nos remontamos a la época colonial podemos encontrar que lo contencioso administrativo, concebido en su aspecto material, tiene antecedentes de ella.

Las Audiencias Reales de las Indias estaban encargadas de oír judicialmente la apelación, recurso o reclamo presentadas por las partes agraviadas por un acto o decreto del virrey o del gobernador, actos que podían

(18) Margain Manautou, Emilio, De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegalidad, editorial universitaria Potosina, México, 3a. edición, 1980, p. 28.

ser confirmados o revocados, aunque esas autoridades (virreyes o gobernadores) podían inconformarse de las resoluciones ante el Real Consejo de Indias, el cual recibía los autos correspondientes.

Para 1786, la Real Ordenanza para el Establecimiento e Instrucción de Intendentes del Ejército y Provincia en el Reino de la Nueva España, dada en Madrid en dicho año, conservó el régimen anterior, aunque creó la Junta Superior de Hacienda como Corte de Apelación Especial que resolvía los negocios contenciosos en que estuvieran implicadas las rentas e interesado el real erario, tribunal que subsumió en uno de los catorce ya existentes. "A decir verdad, -nos comenta Nava Negrete- fue una etapa en la que la confusión de poderes daba lugar a que la justicia administrativa no encontrara una plena autonomía, pues incluso la Constitución de Bayona reunió en el Consejo de Estado las funciones de administrador y juzgador". (19)

Este último ordenamiento encuadra perfectamente dentro del tipo de justicia retenida y fue caracterizado como "el primer cuerpo legal que señala entre nosotros la existencia de lo contencioso administrativo". (20)

(19) Nava Negrete, Alfonso, ob. cit., p. 121.

(20) Carrillo Castro, Antonio, ob. cit., p. 38.

Según la Constitución de Bayona, debía crearse un Consejo de Estado, el cual, además de examinar y extender los proyectos de leyes civiles y criminales y los reglamentos generales de la Administración pública, había de conocer de las competencias de jurisdicción entre los cuerpos administrativos y judiciales y de la parte contenciosa de la Administración pública.

La existencia de dicha Constitución fue efímera, dado que, aunado a su ilegitimidad, se encontraba el hecho de no haber regido ni un sólo día, fenómeno explicado por Iturbide en su Manifiesto de Liorna "...que mal obedecida y truncada era preludio de su poca duración, otros pensaban en reformarla porque, en efecto, tal cual la dictaron las Cortes de Cádiz, era inadaptable a lo que se llamó Nueva España. Admitía la separación de poderes, expresando estrictas prohibiciones. Ni las Cortes ni el Rey podrán ejercer en ningún caso las funciones judiciales, avocar causas pendientes, ni mandar abrir los juicios fenecidos"; asimismo "Los tribunales no podrán ejercer otras funciones que las de juzgar y hacer que se ejecute lo juzgado(art. 245)". "La persona del Rey es sagrada e inviolable y no está sujeta a responsabilidad (art. 268)"; por el contrario, se le encargaba de

"...cuidar de que en todo el reino se administre pronta y cumplidamente la justicia (arts. 171)". (21)

Si bien la Constitución en cuestión no estableció el procedimiento que hubiera de seguirse en los contencioso administrativo, es digno de destacarse, puesto que puede considerarse como el primer intento en la legislación mexicana para darle al particular un medio jurídico para poder defenderse de los actos de la Administración pública.

Un año después de jurada la Constitución de Bayona (1812), José María Morelos y Pavón, instalado en Chilpancingo, conservó la idea de los tres poderes que ya antes había hecho referencia Ignacio López Rayón. En 1814, en la Constitución de Apatzingán, se reafirma dicho principio contemplando, además, que ni el Poder Legislativo, ni el Ejecutivo, ni el Judicial debían ejercerse por una sólo persona, ni por una sólo corporación, precepto que hacía imposible la existencia de un tribunal radicado en el Poder Ejecutivo, pues basta con tener presente que una disposición legal semejante a la comentada, sirvió de base a Ignacio L. Vallarta para fijar su postura de que constitucionalmente el Poder

(21) Margala Manautou, Emilio, ob. cit., p. 31.

Ejecutivo no podía ejercer funciones jurisdiccionales, pues implicaría admitir la concurrencia de dos poderes en una misma persona, situación prohibida por la Constitución. Cabe hacer notar que en esta Constitución, si bien se estableció la creación de un Supremo Tribunal de Justicia, éste no contemplaba las cuestiones contencioso administrativas, avocándose única y exclusivamente, a las causas civiles y penales motivadas por la actuación de los funcionarios públicos.

Consumada en 1821 la independencia de México, se instaló una Junta Provisional de Gobierno, quien gobernó interinamente al país y se encargó de convocar al Constituyente, el cual quedó instalado en 18 y cuya aportación fundamental fueron las llamadas Bases Constitucionales, en las cuales se persiste en la separación de los tres poderes estatales y se admite su responsabilidad legal.

El 3 de octubre de 1824, se aprueba la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos. El constituyente de ésta tenía a la vista, por lo que se refiere a la organización heredada de la Colonia, los textos de la Constitución de 1812 que, sin desarrollar un nuevo sistema, al menos lo señalaba. La Constitución de 1824 hace desaparecer la

noción de Consejo de Estado para dar origen a un Consejo de Gobierno, compuesto por la mitad de los individuos del Senado. En términos generales, el Acta Conatitutiva de la Federación no trajo en su texto algo nuevo en el campo de lo contencioso administrativo; en cambio acogió la idea de la división de poderes y la no reunión de dos o más de ellos en una s3la persona.

En 1843 surgen las Bases Orgánicas, en cuya fracción II del artículo 119, se establecía que la Suprema Corte de Justicia no puede tomar conocimiento alguno sobre asuntos gubernativos o económicos del país o de los departamentos. Paralelamente se organiza el Consejo de Estado, del cual cabe hacer destacar el artículo 111, que establecía la obligación por parte del mismo Consejo, de dar dictámen al gobierno de todos los asuntos que le exijan estas bases y en las demás que le consulten. Posteriormente, en las Bases para la Administración de la República del 22 de abril de 1853, se dispuso en la acción segunda, que debía procederse al establecimiento del Consejo de Estado, integrado por 21 personas adornadas de las cualidades necesarias para el desempeño de tan alto cargo.

En 1853 se dicta la Ley Lares, nombre dado como homenaje a su creador, Teodosio Lares, pero que en realidad se denominó Ley para la Organización de lo Contencioso Administrativo, la cual es ejemplo característico de lo que la doctrina denomina justicia retenida, o sea, cuando la Administración activa decide sobre el asunto contencioso y no un órgano independiente con jurisdicción propia.

Cierto sector de la doctrina ha tratado de restarle importancia a la ley en cuestión, por el hecho de que, según afirman, es una simple transcripción del sistema francés, lo cual no es del todo cierto, ya que si bien algunas instituciones se adoptaron, también algunas de ellas se rechazaron por ser inadecuadas a la realidad mexicana. A mayor abundamiento, actualmente no tiene ningún valor preguntarse acerca de la viabilidad de un sistema continental europeo del tipo de justicia retenida como el que ideó Lares. Ni aún en Europa la justicia retenida se conserva, por la simple y sencilla razón de que jueces que no son independientes de la Administración no son verdaderos jueces. En realidad no es muy difícil darse cuenta de que en un sistema en que el control y la decisión final de las contiendas derivadas del obrar de la Administración pública corresponde a los jueces, es

suficiente para eliminar toda posibilidad de pensar en México en un sistema de organización de lo contencioso administrativo en el que no intervengan jueces del poder judicial. Lo realmente importante es en otro sentido : investigar cómo, sin que se abandone el principio básico de la intervención del poder judicial es conciliable su aplicación con el crecimiento de organismos especializados que manejen los problemas contencioso administrativos con un criterio que reconozca el carácter especial de esas controversias y la necesidad de ajustar su decisión a normas distintas de las que rigen para el derecho privado. El que correspondan a un poder o a otro es una cuestión sin significación alguna tan pronto como el juez es autónomo para decidir e independiente de los órganos de la Administración. Por esto, también resulta irrelevante, al abordar el estudio de lo contencioso administrativo, hablar de la prohibición constitucional para que en una sólo persona o corporación se reúnan dos poderes. Es evidente que si los jueces son autónomos , si no guardan relación alguna con las personas encargadas de la dirección de los negocios públicos, no se puede decir que estén reunidos en una sólo persona o corporación dos o más poderes, por el hecho de que se les adscriba al ejecutivo o al judicial.

La Ley Lares, así como otras importantes leyes, tuvieron corta vida, en virtud de que el 21 de noviembre de 1855 se decretó la abolición de las normas sobre la administración de justicia expedidas a partir de 1852.

Dicha ley es de especial importancia en nuestro país para el desarrollo de las ideas de tribunales que revisten ciertas características para el conocimiento de lo contencioso administrativo. Aún en nuestros días se ha afirmado, sin la existencia de un sólido fundamento, que la Ley Lares es en tal forma avanzada que los actuales tribunales de dicha materia en México, no han podido igualarla, mucho menos superarla.

Continuando con el desarrollo histórico de lo contencioso administrativo en nuestro país, hagamos mención de la Tesis de Ignacio L. Vallarta, el cual, siendo Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo la inconstitucionalidad de la Ley Lares por considerarla violatoria de la división de poderes que recogía nuestra Constitución, dado que la existencia de un tribunal administrativo implicaba la reunión de dos poderes (ejecutivo y judicial) en una sola persona, siendo ésta el Presidente de la República.

Otro aspecto importante de lo contencioso administrativo en México lo constituye la Ley de la Tesorería de la Federación del 10 de febrero de 1927, en cuyas disposiciones establecía un juicio de oposición que se substanciaría ante el Juzgado de Distrito de la jurisdicción del opositor dentro de los treinta días siguientes al otorgamiento de la garantía del interés fiscal y gastos de ejecución, sin que en ningún caso debiera tenerse como garantía el secuestro llevado a cabo por la autoridad administrativa (arts. 60 y 61).

Transcurrido el término de treinta días, sin que se hubiese formulado la demanda se tenía por consentida la resolución administrativa (art. 62). Si la oficina exactora no recibía aviso oportuno del juzgado correspondiente de que ante él se había presentado la demanda, o no se acreditaba ese hecho con certificado expedido por el juzgado, continuaba adelante el procedimiento de ejecución (art. 63).

No obstante el respaldo que nuestro máximo tribunal dió a éste criterio, al resolver que el juicio de amparo es improcedente cuando el particular tiene un recurso ordinario de defensa, muy pronto se observó que no era el camino indicado para resolver las controversias entre la

Hacienda Pública Mexicana y el contribuyente, por lo que era un juicio largo y deficiente; no había comunicación entre los agentes del Ministerio Público y las autoridades fiscales, el contribuyente perdía interés en continuar el juicio, el cual envejecía por falta de promoción, etc.

2.1.3. Diferencias entre lo Contencioso Administrativo de

Plena Jurisdicción y el de Anulación.

Reviste gran importancia, para los fines que perseguimos, el tema que en el presente apartado habremos de abordar, dado que al establecer las diferencias entre uno y otro, necesariamente haremos mención de las características de cada uno de ellos reforzando, de esta forma, los comentarios antes expresados en el sentido de definir el concepto contencioso administrativo, criticar sus diversas denominaciones, etc. Un exámen comparativo de uno y de otro, tienen la utilidad de acentuar los aspectos característicos del contencioso de que se trate, completando así los comentarios expuestos.

Emilio Margain Manoutou, establece como diferencias entre ambos contencioso administrativo las siguientes :

"a) En el primero se alega violación del derecho subjetivo o de garantía constitucional; en el segundo violación de la ley.

b) El primero tiene medios para hacer cumplir sus sentencias; el segundo no cuenta con esos medios.

c) En el primero el efecto de las sentencias es interpartes; en el segundo el efecto de la sentencia es general, o sea, erga omnes". (22) En efecto, en el contencioso de plena jurisdicción, la sentencia sólo produce efectos contra las autoridades señaladas como responsables; en cambio, en el de anulación la sentencia produce efectos aún contra autoridades que no fueron señaladas como partes.

Para Adolfo Cortina Gutiérrez, las características y, por tanto, diferencias entre un tribunal de anulación y uno de plena jurisdicción, son :

"a) El primero, al nulificar un acto, no puede dar instrucciones a la Administración sobre el contenido de un nuevo actos ni, menos, aún dictario; el segundo, no sólo se limita a nulificar la resolución, sino que está

(22) Ídem, p. 14.

autorizado para reglamentar las consecuencias de su decisión;

b) ante el primero, se impugna una resolución ejecutoria, por lo que los asuntos de ejecución de contratos administrativos están excluidos del exceso de poder; ante el segundo, aún cuando se pueda impugnar en algunos una decisión ejecutoria, el juicio va más allá del objeto limitado de una declaración de nulidad. Es toda una operación administrativa la que va a ser examinada. Por ello ha sido tradicional que una contienda sobre la aplicación de un contrato administrativo (no de derecho privado celebrado por la administración) se ventile y decida en el contencioso pleno. En este juicio se deciden los litigios sobre impuestos directos en los que el contribuyente se ve afectado por una operación administrativa que se concretiza en una resolución individual que nuestra ley llama calificación (hoy de revisión), así como las resoluciones sobre responsabilidades oficiales de funcionarios;

c) En el primero, las cuatro causas de nulidad son variantes de la ilegalidad; en el segundo, no sólo los aspectos externos de la legalidad son materia del contencioso pleno. También los hechos individualizados de los que pudiera derivar un juicio de ilicitud, son el

objeto del estudio del caso sometido a la plena jurisdicción; y

d) En el primero, el juicio es objetivo por que en él se examina la conformidad de un acto con las disposiciones de la ley; en el segundo, el juicio es subjetivo, en el que el actor reclama una ventaja personal". (23)

J. Manuel Argañarás, distingue ambos contencioso administrativo de la siguiente manera :

"1.El contencioso de plena jurisdicción está enderezado a la protección directa de un interés particular protegido por la ley, cuando aparece vulnerado por un acto administrativo; mientras que el contencioso de anulación ha sido instituido en garantía del interés público también afectado por la ilegitimidad del acto administrativo;

2.En el contencioso de anulación no sólo se persigue el restablecimiento de la moralidad administrativa comprometida en ciertas ocasiones por el acto del poder público, lo cual no ocurre en el contencioso de plena jurisdicción , ya que no puede intentarse contra los

(23) Cortina Gutiérrez, Alfonso, El Control Jurisdiccional Administrativo de la Legalidad y de la Facultad Discrecional, Conferencia Publicada en la RPPF, número extraordinario Noviembre, 1965.

actos discrecionales del poder público, aunque haya ocasionado lesión al interes individual, siendo otra la acción que incumbiría al agraviado para obtener la reparación pertinente;

3. En cuanto a la condición del reclamante, mientras que en el contencioso de anulación basta la invocación de un interes legítimo herido, en el de plena jurisdicción es9 menester que sea titular de un derecho subjetivo vulnerado.

4. Tampoco es idéntica la condición de parte contendiente en uno y otro juicio. En el de plena jurisdicción lo son por igual el demandante y la autoridad demandada. Esa posición varía en el contencioso de anulación : en éste no hay dos partes propiamente dichas, en el sentido procesal del término y la intervención de la autoridad administrativa es pasiva y limitada.

95. En cuanto a los requisitos de admisibilidad de uno y otro contencioso, si bien algunos les son comunes, como los relacionados con la reclamación administrativa previa y la resolución que le pone término , como también a la acción por retardación fundada en el silencio administrativo tienen otras peculiaridades que los distinguen, entre ellas la relacionada con la condición de la acción, pues mientras en el contencioso de

anulación ha de fundarse en los vicios que la ley le atribuye al acto administrativo ilegítimamente emanado, el contencioso de plena jurisdicción ha de basarse en la lesión de un derecho subjetivo vulnerado por el acto administrativo, aunque éste se halle exento de todo vicio.

6. En cuanto a la función jurisdiccional, hay también diferencias substanciales. En el de anulación, se limita a comprobar si el acto administrativo criticado viola o no la regla de derecho en virtud de la cual es o no ilegal y, en consecuencia, la decisión del juez se limita únicamente a anular el acto administrativo viciado de ilegalidad o a rechazar al reclamante en caso contrario. En cambio en el de plena jurisdicción, la función del juez es más compleja a causa de los caracteres que presenta la pretensión del reclamante. Consiste, ante todo, en comprobar la situación jurídica del mismo y su exacta medida; esto es, la existencia y extensión de los derechos que pretende tener contra la Administración. De ello resulta que la decisión del juez tiene un alcance particular y consiste en fijar los derechos del requiriente y a condenar a la Administración a reestablecer y realizar esos derechos; hay, por consiguiente, algo más que una simple anulación del acto y es la condenación de una parte. Como consecuencia, el

juez no sólo podrá anular la decisión administrativa contraria a la pretensión del accionante, sino que podrá también reformar y aun reemplazar el acto impugnado.

7. En cuanto a la fuerza y autoridad del acto jurisdiccional que pone término al juicio contencioso administrativo, mientras que en el de plena jurisdicción la sentencia sólo hace cosa juzgada con relación a las partes que intervinieron en la contienda, en el contencioso de anulación, dada su índole y finalidad, la autoridad de la cosa juzgada es y debe ser absoluta".

(24)

2.2. Competencia.

2.2.1. Concepto.

La diversidad de acepciones que el vocablo competencia tiene nos obliga a hacer mención de cada una de ellas para, de esta manera, estar en posibilidades de elegir la que nos interesa.

Su significación gramatical nos remite a la aptitud que se tiene para algo. En el terreno procesal es la aptitud que le corresponde al juzgador, quien gracias a

[24] Argañarás, Manuel J., ob. cit., p. 420.

ella puede intervenir con la debida incumbencia que el caso requiera en el desempeño de la función jurisdiccional.

Jurídicamente, la competencia la podemos entender como "la aptitud legal del órgano del Estado para ejercitar derechos y cumplir obligaciones en el proceso, respecto de un caso concreto controvertido, en el que se ha tomado injerencia". (25)

Rafael de Pina y José Castillo Larrañaga, definen la competencia como "la actividad del Estado encaminada a la actuación del derecho objetivo mediante la aplicación de la norma general al caso concreto". (26)

Giuseppe Chiovenda, considera que la competencia es "el conjunto de las causas en que puede ejercer, según la ley o jurisdicción y, en otro, se entiende como competencia esta facultad del tribunal considerada en los límites en que le ha sido atribuida". (27)

(25) Arellano García, Carlos, ob. cit., p. 358.

(26) Pina, Rafael de, y Castillo Larrañaga, Jose, Instituciones de Derecho Procesal Civil, Porrúa, México, 9a. edición, 1972, p. 53.

(27) Chiovenda, Giuseppe, Instituciones de Derecho Procesal Civil, 2a. edición, 1965, Porrúa, México, pp. 290-291.

Ugo Rocco afirma que "es aquella parte de la jurisdicción que compete en concreto a cada órgano jurisdiccional, según algunos criterios, a través de los cuales las normas procesales distribuyen la jurisdicción entre los varios órganos ordinarios de la misma". (28)

Eduardo Pallares define la competencia como "la porción de jurisdicción que la ley atribuye a los órganos jurisdiccionales para conocer determinados juicios". (29)

Según Cipriano Gómez Lara, la competencia puede definirse en sentido amplio y en sentido estricto. En cuanto al primero, la considera como "el ámbito, esfera o campo, dentro del cual un órgano de autoridad puede desempeñar válidamente sus atribuciones y funciones". Respecto del segundo, la entiende como "el ámbito, esfera o campo dentro de los cuales un determinado órgano jurisdiccional puede ejercer sus funciones". (30)

En nuestro concepto, la competencia es la facultad y el deber de un juzgado o tribunal para conocer de un determinado asunto.

(28) Rocco, Ugo, Teoría General del Proceso Civil, p. 326.

(29) Pallares, Eduardo, Derecho Procesal Civil, Porrúa, México, 2a. edición, 1965, pp. 290-291.

(30) Gómez Lara, Cipriano, Teoría General del Proceso, Textos Universitarios, México, 1974, pp. 141-142.

2.2.2. Recursos Administrativos.

Consideramos pertinente concederle un espacio al estudio de los medios legales que tienen los particulares afectados por las resoluciones de los órganos de la administración cuando éstos no actúan conforme a derecho y que, en algunos casos, deben agotarse previamente antes de acudir a los tribunales contencioso administrativos.

La doctrina los ha denominado recursos administrativos y constituyen un control de la legalidad con que los órganos de la administración deben actuar al momento de emitir sus actos y que a la postre son reguladores de la conducta de los administrados, es decir, éstos tienen el poder de exigir a la administración que se sujete en su funcionamiento a las normas legales que al efecto se han establecido y que, en consecuencia, los actos que realice se verifiquen por órganos competentes, de acuerdo a las formalidades legales, por los motivos que fijan las leyes, con el contenido que éstas señalen y persiguiendo el fin que las mismas indiquen.

Gabino Fraga nos dice que el recurso administrativo "constituye un medio legal de que dispone el particular

afectado por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales de la autoridad administrativa, una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegitimidad o la inoportunidad del mismo". (31)

Alfonso Nava Negrete afirma que el recurso administrativo "es un procedimiento represivo que aporta al administrado un medio legal directo para la defensa o protección de sus derechos": (32)

Ambos autores hacen una clasificación de los recursos administrativos. El primero los divide en remedios y en acciones jurisdiccionales. El segundo los clasifica en dos grandes grupos : los que conoce y resuelve la autoridad emisora de los actos impugnados y los que conoce y resuelve una autoridad diversa, que bien puede ser una autoridad jerárquicamente superior a la que dictó el acto reclamado o un órgano administrativo especial. A los primeros los denomina de reconsideración y recursos de revisión a los segundos.

(31) Fraga, Gabino, ob. cit., p. 435.

(32) Nava Negrete, Alfonso, ob. cit., p. 103.

Los autores citados, al definirnos al recurso administrativo nos hablan de un control de la legalidad que obligatoriamente debe ser observado por los órganos administrativos al momento de emitir sus actos y que, una vez emitidos, el administrado debe tener un medio legal con el cual pueda defenderse para el caso de que esa legalidad haya sido transgredida y, por último, hacen referencia a los efectos que deberá surtir el empleo del medio legal correspondiente.

En cuanto a la clasificación propuesta por Nava Negrete, nos permitimos comentar lo relativo a la denominación que dicho autor le otorga a los recursos administrativos.

En éste sentido, consideramos que debe descartarse el término "reconsideración", por medio de la cual se pide el retiro de un acto, fundando nuestro punto de vista en lo establecido por el artículo 80. constitucional, el cual contiene la garantía de petición.

Este medio, del que con tanta frecuencia se hace uso en nuestra práctica administrativa, no puede considerarse como un verdadero recurso, pues aunque tenga como fundamento un derecho que la Constitución otorga,

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

constituye un medio jurídico imperfecto, pues independientemente de que no está contemplado por nuestra legislación vigente como tal, la autoridad ante la que se interpone no está obligada más que a dar respuesta por escrito al solicitante de la contestación, pero sin que esto implique que la autoridad a la que se dirige la petición se vea obligada a hacer un exámen en cuanto al fondo del asunto de que se trate.

En el transcurso del tiempo, nuestro máximo tribunal ha sostenido diversos criterios relativos al punto en comento.

En una primera época, la Corte sostuvo que "siendo práctica constante de las oficinas administrativas admitir a reconsideración las resoluciones que dicten, no debe decirse que un negocio esté resuelto en definitiva mientras no se le comuníque al interesado lo que se le haya resuelto en cuanto a su reconsideración". (33)

Posteriormente, se operó un cambio radical en la tesis de jurisprudencia, pues mediante sentencia de fecha 19 de enero de 1929 se sostuvo que "como la reconsideración de actos o resoluciones administrativas

(33) Semanario Judicial de la Federación, Tomo XI, p. 1021.

no es un recurso legal de que puedan hacer uso los particulares, ni es suficiente para darle ese carácter el hecho de que sea una práctica administrativa o una costumbre muy generalizada que los que se crean perjudicados con una resolución administrativa, pidan la reconsideración de ella ante la autoridad que la pronuncie, práctica por demás viciosa y que pugna contra la teoría de fijeza de las resoluciones administrativas y, por tanto, contra la estabilidad misma de la propiedad y de los intereses particulares, es evidente que la reconsideración no puede tener por efecto interrumpir el término de quince días que la Ley Orgánica de Amparo señala para interponerlo". (34)

Consideramos que substancialmente la jurisprudencia transcrita está bien fundada, pues si la reconsideración como simple ejercicio del derecho de petición no es un recurso administrativo en el sentido estricto de la expresión, puesto que la petición no obliga, como ya se ha dicho, a la autoridad a revisar nuevamente su acto, puede afirmarse que cuando no exista otro remedio, salvo el de reconsideración fundado en el derecho de petición que concede el artículo 80. de nuestra Carta Magna, se está frente a un acto respecto del cual se han agotado

(34) *Idea*, Tomo XV, p. 163.

los recursos ordinarios, que es requisito fundamental, de acuerdo con el principio de definitividad, para hacer procedente el juicio de amparo.

En la recopilación de la jurisprudencia de la Suprema Corte de los fallos pronunciados de los años de 1917 a 1975, en la tercera parte, destinada a la Segunda Sala, se consigna con carácter jurisprudencial la tesis 507, página 833, establecida en los términos siguientes : "Cuando la reconsideración no esté expresamente establecida por la ley del acto, no puede tener por efecto interrumpir el término para pedir amparo y puede desecharse de plano; pero cuando es interpuesto dentro de los quince días siguientes a la notificación del acuerdo y es admitida y substanciada debe conceptuarse que el término para pedirse el amparo, ha de empezar a contarse desde la fecha de la notificación de la resolución que recaiga a dicha reconsideración, pues hasta entonces tiene el carácter de definitivo para los efectos de la fracción IX del artículo 107 de la Constitución Federal, toda vez que hubo posibilidad de reformarlo o de revocarlo".

Esta última tesis, según notamos de su lectura tiene como principal característica la impresión, pues a

comparación de las otras dos que hemos citado, la primera de ellas partía de la base de que la reconsideración debía reputarse como un recurso de carácter consuetudinario y la segunda afirmó que no tenía las características de un verdadero recurso. Esta última dejó la cuestión en la mayor incertidumbre, ya que, de acuerdo con ella, el carácter que tenga la reconsideración dependerá de que la Administración, discrecionalmente, quiera o no admitirla a trámite y resolver la solicitud que le presente el particular, con la agravante de que ésta no está obligada a dar a conocer su parecer al respecto dentro de un término menor al que la ley concede para interponer el amparo.

En otro orden de ideas, es importante destacar que en materia tributaria resulta imperativo que para salvaguardar el Estado de Derecho que sustenta nuestra sociedad, debe existir un control jurídico de la autoridad administrativa, con objeto de que éste arregle sus actuaciones de acuerdo a la ley y, los particulares que pudieran resultar lesionados con violaciones a la misma, tengan una protección o tutela.

Al respecto, cabe hacer mención que en el régimen jurídico en que vivimos, efectivamente contamos a nivel

constitucional con disposiciones tendientes a salvaguardar los intereses de los gobernados y a limitar que los gobernantes abusen, en un momento dado, del poder con que se les inviste.

Los artículos 14 y 16 constitucionales se encargan de que la seguridad jurídica de los gobernados sea garantizada. El primero de ellos no sólo reconoce y establece un conjunto de derechos, sino que por su generalidad es también base y garantía para hacer efectivos, por medio del juicio de amparo, todos los que la Constitución otorga.

La protección jurídica otorgada al hombre en su vida, libertad, propiedades, posesiones y derechos es relativamente reciente en la historia, aunque en el desarrollo histórico de nuestro derecho constitucional, podemos hallar toda una serie de antecedentes tendientes a proteger las prerrogativas inherentes a todo ser humano.

Del precepto en cuestión, se desprende que una ley tiene efectos retroactivos cuando se aplica a situaciones, hechos o actos que tuvieron lugar con anterioridad al momento en que entró en vigor. La

retroactividad se prohíbe cuando perjudica los derechos de alguna persona, por lo que en sentido contrario, si la beneficia puede aplicarse.

La garantía de audiencia es otro de los principios consagrados en el precepto en cita, así como la garantía de la legalidad, principios rectores de todo régimen democrático y, por contra, repudiados por los regímenes totalitarios. En las dictaduras, el principio de la legalidad de los delitos y las penas es lo que primero se deja de respetar. En cambio, se crean leyes por medio de las cuales se aplican las penas más graves sin juicio previo o se hace un mero simulacro de éste.

Dada la forma de gobierno de nuestro país, la autoridad, entendida como poder público, sólo puede hacer lo que la ley le autorice, en tanto que los gobernados, están en la libertad de efectuar no sólo aquello que la ley les permita, sino también lo que no les prohíba. En ambos casos, autorización para gobernantes y prohibición para gobernados, de acuerdo con el precepto mencionado, deben constar expresamente en las leyes.

Al igual que el artículo 14 constitucional, el 16 de la Carta Magna consigna una serie de garantías que forman

la piedra angular sobre la que descansa el procedimiento judicial protector de los derechos del hombre, es decir, el juicio de garantías. Surge el artículo 16 como un obstáculo para los gobernantes, dado que en no pocas ocasiones bastaba una simple orden verbal para perturbar los derechos de las personas, sin existir ningún motivo fundado.

Uno de los principios de mayor importancia establecidos en el artículo en cita, es el relativo a la motivación y fundamentación, requisitos inherentes a todo acto de autoridad. La Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Tribunal Fiscal de la Federación han emitido toda una serie de jurisprudencias y tesis jurisprudenciales en las que determina qué debe entenderse por ambos conceptos.

Hemos analizado en términos generales lo relativo a la seguridad jurídica que todo ciudadano tiene derecho a disfrutar, en virtud de las garantías que a nivel constitucional están establecidas en nuestro máximo ordenamiento jurídico. Respecto de la materia que nos ocupa, es decir, la relativa a las contribuciones, encontramos su principal fundamento en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución, del cual se

desprende que toda ley fiscal debe tener las limitantes que a continuación mencionamos :

1. Que sean proporcionales y equitativas;
2. Que sean destinadas al gasto público; y
3. Que estén establecidas en ley.

Estos requisitos han sido muy discutidos al través de los años en nuestro país, obteniéndose los siguientes resultados:

1. Los conceptos de proporcionalidad y equidad pudieron ser objeto de discusión hasta 1922, en virtud de que antes de dicho año una tesis de Vallarta era la que predominaba "...la calificación -se afirmaba- de la proporcionalidad y equidad de las contribuciones corresponde a la legislación respectiva o a las autoridades que las acuerden" (35)

Es hasta dicho año en que el mencionado criterio cambió, gracias a una revisión cuya ejecutoria, resultado del amparo promovido por Aurelio Maldonado, permitió iniciar una nueva etapa en la que se consideró que la

(35) Citado por Johnson Okhuysen, ob. cit., p. 26.

Corte sí tenía facultades para el estudio de la proporcionalidad y equidad de las contribuciones.

2. En lo que respecta al requisito de que las contribuciones se destinen al gasto público, tenemos diversas opiniones al respecto y en muy diversas direcciones, observando que en la práctica el uso del requisito que nos distrae, es poco utilizado y muy difícil de probar por parte del contribuyente, razones que nos inducen a afirmar que es un aspecto más de teoría jurídica que de teoría procesal.

3. El último de los requisitos, el relativo a que las contribuciones deben estar establecidas en ley, debemos recordar que es un planteamiento que se establece no sólo en nuestra Constitución, sino que también, en el Código Fiscal de la Federación, aspecto que analizaremos con mayor detalle en su oportunidad.

Retomando el tema relativo a los recursos administrativos, observamos un fenómeno que se da en nuestro derecho vigente y que, en cierta forma, le quita seriedad a éstos que él mismo contempla : "La situación imprecisa en cuanto a la función y el objeto de los recursos administrativos, ya que, por una parte, sigue

imperando como regla general el principio de la obligatoriedad de su agotamiento como un requisito de procedibilidad para acudir ante la jurisdicción administrativa o los tribunales ordinarios, para impugnar la legalidad o la constitucionalidad de los actos o resoluciones administrativas y, por la otra, se va abriendo paso a una tendencia muy marcada a convertir a tales recursos como instrumentos opcionales que pueden ser interpuestos libremente por el particular afectado, el cual tiene la posibilidad alternativa de acudir directamente a la vía jurisdiccional". (36)

Otro factor que ha producido incertidumbre en cuanto a la interposición de los recursos administrativos, es el fenómeno que consiste en la parcialidad con que la autoridad que revisa el recurso dicta su resolución.

Generalmente, la autoridad que emitió el acto impugnado, es la que va a revisar el recurso interpuesto por el particular afectado, lo cual de ninguna manera es criticable, ya que no hay mejor autoridad revisora que la que dictó el acto impugnado; lo criticable es que ya casi por sistema la autoridad revisora automáticamente

(36) Fix-Zanudio, Héctor, Introducción al Estudio de los Recursos Administrativos en Estudios de Derecho Público Contemporáneo, UNAM/PCE, México, 1972, p. 59.

confirma su acto. Esto lógicamente, conlleva toda una serie de consecuencias nocivas para los gobernados.

La práctica reiterada que el postulante ha venido padeciendo por parte de las autoridades administrativas, le ha ido provocando una cierta conducta de apatía que trae como consecuencia que sus recursos no estén bien elaborados, que únicamente los presente para cumplir con requisitos de procedibilidad, esperando el momento de llegar al órgano jurisdiccional administrativo o al ordinario, si es el caso.

Pero las consecuencias negativas de ese fenómeno no terminan ahí. La costumbre reiterada de confirmar actos por sistema, conlleva la saturación de expedientes en los tribunales impartidores de justicia y, por lo tanto, el inminente retraso en la impartición de la misma, la cual para ser evitado, se ha acudido también a una medida que en estricto derecho resulta aberrante: la elaboración de "machotes" de sentencias, los cuales se emplean para los casos que, de acuerdo con no pocos juzgadores, "revisten las mismas características". Ante tal actitud, al particular no le queda otro remedio que promover los recursos que la ley le concede, hasta llegar al juicio de amparo y en los casos especiales la revisión del mismo,

saturándose de ésta forma de expedientes los tribunales federales y, consecuentemente, contrariar uno de los principios rectores de la impartición de justicia que es la prontitud y la oportunidad.

Eso, reiteramos, es inaceptable. No se trata de que los impartidores de justicia incumplan sus obligaciones; los errores, los vicios deben corregirse de origen y, en el caso que nos ocupa, el origen se llama autoridad administrativa. Dicho de otra forma, que lo más importante consiste en que ésta debe emitir sus actos con estricto apego a la ley, dejar a un lado factores subjetivos tales como el que si se trata de determinado contribuyente, consecuentemente se emita una resolución desfavorable, aún a sabiendas de que a éste le asiste la razón. Lo más correcto, es que dicte sus actos debidamente fundados y motivados, ya sea favorable o desfavorable al particular, pero con los requisitos que todo acto de autoridad debe contener. Con esto, estamos seguros de que el contribuyente quedará satisfecho y no promoverá nada más por promover, lo cual evitaría una sobredemanda a nuestros tribunales y, consecuentemente, tendríamos una justicia expedita y eficiente.

Con una actitud como ésta, tendríamos un régimen de derecho más vigoroso y, por tanto, más confiable ante los ojos de los que integramos la sociedad.

En cuanto a las características de los recursos administrativos, Fraga nos dice que pueden señalarse las siguientes :

"1. La existencia de una resolución administrativa que afecte un derecho o un interés legítimo del particular recurrente;

2. La fijación en la ley de las autoridades administrativas ante quiénes debe presentarse;

3. La fijación de un plazo dentro del cual deba interponerse el recurso;

4. Los requisitos de forma y elementos que deban incluirse en el escrito de interposición del recurso;

5. La fijación de un procedimiento para la tramitación del recurso, especificación de pruebas, etc.;

y

6. La obligación de la autoridad revisora de dictar nueva resolución en cuanto al fondo". (37)

Consideramos que la enumeración de elementos que deben contener los recursos administrativos, de acuerdo con el maestro Fraga son correctos, aunque desde nuestro particular punto de vista, pensamos que en la misma debieran incluirse las siguientes :

1. Una ley que establezca el recurso;
2. Una posible suspensión del acto impugnado y requisitos de la misma; y
3. Plazo para resolver el recurso por parte de la autoridad.

El artículo 116 del Código Fiscal de la Federación establece claramente que contra las resoluciones dictadas en materia fiscal federal sólo proceden los recursos administrativos establecidos por el propio C.F.F. o los demás ordenamientos fiscales.

La doctrina, por otra parte, coincide con éste requisito común para todos los recursos administrativos.

(37) Fraga, Gabino, ob. cit., pp. 435-436.

"El recurso administrativo no existe, en ausencia de ley", afirma el ilustre Carrillo Flores.

En cuanto al segundo elemento propuesto, únicamente bástenos decir que los efectos ejecutorios de la resolución que se recurre pueden ser suspendidos mediante el procedimiento suspensivo del acto que se recurre. El C. F. F. determina en su artículo 144 que se suspenderá el procedimiento de suspensión durante la tramitación de los recursos administrativos o juicio de nulidad, cuando lo solicite el interesado y garantice el crédito fiscal en algunas de las formas señaladas en el propio Código; según el artículo 141 del mismo ordenamiento son : depósito de dinero, prenda hipotecaria, fianza, secuestro en la vía administrativa u obligación solidaria asegurada por tercero idóneo y solvente. Durante la tramitación de un recurso administrativo se continúan causando los recargos. En caso de que la resolución al recurso sea favorable, dejarán de computarse a partir de la fecha en que se interpuso el recurso.

El C.F.F. establece en su artículo 116 los siguientes recursos administrativos :

I. La revocación; y

II. La oposición al procedimiento administrativo de ejecución.

La revocación sólo procede contra resoluciones definitivas en las que se determinan contribuciones omitidas o accesorias; las que dicten las autoridades aduaneras; las que nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley (art. 117). Al mismo tiempo se dispone que el afectado puede optar por interponer el recurso de revocación o promover el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

El recurso en contra del procedimiento administrativo de ejecución puede ser interpuesto por quienes pueden ser afectados por él y afirmen que el crédito se ha extinguido o que el procedimiento coactivo no se ha ajustado a la ley, o que se afecte el interés jurídico de terceros. En los casos anteriores, que son los señalados por el artículo 118 del C.F.F., se establece que la oposición debe ser resuelta por la autoridad superior, o sea, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Entratándose de los efectos de los recursos, son invariablemente, los siguientes : revocar, modificar, anular o confirmar el acto administrativo impugnado.

Por último, algún sector de la doctrina se ha avocado al estudio de la naturaleza del recurso administrativo, cuestionándose si la autoridad administrativa que lo resuelve ejecuta al hacerlo un acto jurisdiccional o un acto administrativo.

Algunos tratadistas han definido la primera postura, argumentando la existencia de una verdadera controversia entre el particular afectado y la autoridad emisora del acto; así como por las semejanzas de forma que existen entre el procedimiento judicial y el administrativo, semejanzas que van desde las formas de iniciarlo hasta que se dicta la sentencia.

Consideramos que los sostenedores de argumentos como los expresados no poseen una verdadera visión de las características que uno y otro procedimiento tienen, toda vez que, si bien es cierto que en ambos existe una controversia, también es cierto que la misma va a ser dirimida no por una autoridad diversa, sino por la que emitió el acto impugnado; fundamento de la doctrina que

rechaza la idea de identificar un procedimiento con el otro.

Podrían, ciertamente, expresarse toda una serie de razonamientos en pro y en contra de la naturaleza del recurso administrativo, sin embargo, nos parecen más acertados los razonamientos aducidos por la parte que sostiene que el recurso administrativo no constituye un verdadero acto jurisdiccional, sobre todo si se considera que no hay una autoridad diversa de las partes que resuelvan la controversia.

En cuanto a la competencia de los tribunales de anulación en México, la cual deriva de ordenamientos formalmente legislativos, es decir, la Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, o bien, la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, así como la derivada de leyes especiales.

2.2.3. Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal.

La competencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, emana directamente de su ley, específicamente en su artículo 21.

Sobre dicho precepto, cabe hacer las siguientes consideraciones :

En la fracción I se habla de "...los actos administrativos que las autoridades del Departamento del Distrito Federal...". De dicha cita se desprende la importancia de determinar qué es lo que el contribuyente o ciudadano del Distrito Federal debe entender por "autoridad del D.D.F.", dado que, así, estará en posibilidades de saber cuándo está frente a un acto de autoridad de dicha entidad.

Desgraciadamente, en toda la Ley de lo Contencioso Administrativo del D.D.F., no encontramos algún precepto que nos establezca qué o quiénes deben ser consideradas como autoridades y sí, por el contrario, existe un artículo dentro de dicho ordenamiento en el que tal parece que lo que se intenta es confundir al contribuyente capitalino, ya que en el mismo se hace una separación de autoridades en la Entidad en cuestión.

El artículo 32 de la ley de la materia, relativo a las partes en el procedimiento preceptúa que serán :

"II. El demandado. Tendrán ese carácter :

- a) El Departamento del Distrito Federal...;
- b) Los delegados del Departamento del Distrito Federal...;
- c) Las autoridades del Departamento del --- Distrito Federal..."

De acuerdo con la fracción transcrita, el titular del D.D.F., así como sus delegados, no pueden ser considerados como autoridades, puesto que en el inciso c), se habla, ahora sí, de todas las autoridades del D.D.F., no estando incluidas en ellas las señaladas en los dos incisos anteriores, pues éste último inciso los excluye al hablar en términos genéricos de "las autoridades del D.D.F."

Ahora bien, la Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del D.F., no sólo es omisa en cuanto a la especificación de qué es lo que debemos considerar los gobernados del D.F. una autoridad, sino que, además, no hace ninguna mención en el sentido de remitirnos a algún otro cuerpo legal como podría ser, por ejemplo, la Ley Orgánica del Distrito Federal o su Reglamento Interior, en las que, en todo caso, y más que nada en éste último, existe una enumeración de dependencias o unidades

administrativas que servirían de guías al contribuyente para efecto de auxiliarlo en su decisión de acudir al Tribunal, lo cual, en términos legales, no sería otra cosa más que proporcionarle seguridad jurídica al gobernado frente al gobernante.

De esta forma, proponemos que la multicitada ley sea adicionada con un precepto que establezca qué es lo que el contribuyente del D.F. debe entender por autoridad del mismo, haciendo una enumeración exhaustiva, y en todo caso enunciativa más no limitativa, de todos y cada uno de los órganos o unidades del D.D.F. que el ciudadano del mismo deba considerar como autoridades, cuando sienta que sus derechos han sido transgredidos.

Otra posibilidad que proponemos consiste en adicionarle a la fracción I del artículo 21 de la ley en cuestión, un párrafo en el sentido de considerar como autoridades del D.D.F. a las señaladas en el diverso 2o. del Reglamento Interior del D.D.F.

La fracción II del artículo en comento, se refiere a la competencia del Tribunal en contra de las resoluciones definitivas dictadas por el D.D.F.. Al respecto cabe señalar que por resoluciones debemos entender las

determinaciones de las autoridades que otorgan o niegan derechos y, el calificativo de definitivas, se refiere al hecho de que tales resoluciones no admiten recurso administrativo alguno o que la interposición de éste sea optativa para el afectado. La Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del D.F., concede a las partes los recursos de reclamación en contra de los acuerdos de trámite del Presidente del tribunal o del de cualquiera de las Salas o de sus magistrados (art. 83); en el artículo 86 se concede un recurso que, desgraciadamente, no tiene nombre, es decir, el legislador omitió darle alguna denominación, por lo que en la práctica, al hacerse uso de ese recurso, únicamente se ofrece haciendo mención "al recurso contemplado en el artículo 86 de la ley". El recurso en cuestión es procedente en contra de las resoluciones que decreten o nieguen sobreseimiento, las que resuelvan el juicio o pongan fin al procedimiento, debiendo ser recurribles ante la Sala Superior.

Curiosamente la ley le concede a la autoridad un recurso llamado de revisión administrativa, el cual es procedente en contra de las resoluciones de la Sala Superior y del cual conocerá el Tribunal Colegiado de Circuito correspondiente. Su interposición será dentro de

los quince días siguientes a aquél en que surta sus efectos la notificación respectiva, siendo necesario para su procedencia que el asunto sea de importancia y trascendencia.

Lo cierto es que al leer el párrafo inmediato anterior, nos damos cuenta de que lo que en él se trata, no es otra cosa más que la interposición de un amparo, dados los requisitos que para su procedibilidad se exigen. Pero lo curioso es que no se trata de eso, sino de un "recurso de revisión administrativa", que desde nuestro muy particular punto de vista, no es más que un amparo disfrazado; obviamente no se le pudo denominar como amparo, puesto que es un recurso que se le concede a la autoridad y sabemos que ésta no puede ampararse, pues el juicio de garantías es, precisamente, contra actos de autoridad que violen las garantías constitucionales, pero es indudable que, por la autoridad que conocerá del asunto, el plazo para su interposición y la forma en como se desahogará, estamos frente a un juicio de garantías, lo cual en estricto derecho resulta una aberración jurídica.

En la fracción VI, se hace mención de un aspecto que consideramos innecesario. En ella se contempla la

posibilidad de que las autoridades promuevan juicio ante las salas del tribunal en contra de las resoluciones que sean favorables al particular y que causen una lesión a la Hacienda Pública del Distrito Federal.

Efectivamente, al hablarse de una lesión a la Hacienda Pública del D.F., se está refiriendo a una resolución que ha sido dictada por la sala del conocimiento y, por lo tanto, que ha puesto fin al procedimiento, entonces, qué caso tiene que la autoridad tenga un recurso que será revisado por la misma sala que dictó la resolución impugnada. En todo caso, la autoridad debe hacer uso del recurso contemplado en el artículo 86 de la ley, del que conocerá una autoridad jerárquicamente superior y no la misma que dictó la resolución controvertida. Con esta forma procedimental lo único que se provoca es que se retarde la justicia administrativa.

Por su parte, la Sala Superior del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, tiene determinada su competencia en el artículo 19 de su ley.

2.2.4. Tribunal Fiscal de la Federación.

Su competencia está consignada en su Ley Orgánica en los artículos 15, respecto de la Sala Superior, y 23, en cuanto a las Salas Regionales.

Distingulmos en las primeras cuatro fracciones del artículo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, una característica en común : aluden a controversias por ingresos de naturaleza fiscal (impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, aprovechamientos y productos).

Podemos englobar, también, dentro de los casos en comento, los juicios de anulación que promuevan las autoridades contra resoluciones favorables a los particulares, dictados por violación a las leyes aplicadas que versen sobre materia fiscal, es decir, que se refieran a cualquiera de los cuatro casos antes señalados.

Corren la misma suerte las cuotas obrero-patronales del Seguro Social. En efecto, la ley de la materia dispone en su artículo 135 que las prestaciones pecuniarias que se determinen en los términos de de dicho precepto a cargo de los trabajadores y de los patrones,

tendrán el carácter de fiscales. Que el procedimiento para su cobro se realizará por conducto de las Oficinas Federales de Hacienda con sujeción a las normas establecidas por el Código Fiscal de la Federación, que regulan la parte oficiosa y contenciosa del procedimiento tributario.

Al estar consideradas las cuotas del Seguro Social como de naturaleza fiscal, lo que se confirma al ser consignadas en la Ley de Ingresos de la Federación, las resoluciones que emita el Instituto Mexicano del Seguro Social, determinando la existencia de un crédito o dando las bases para su liquidación o fijando la cantidad líquida a pagar, quedan comprendidas dentro de la competencia del T.F.F., ya que en dichas resoluciones se estarán fincando créditos tributarios.

En cuanto a las fracciones V a la VIII, cabe señalar que algunos autores las han caracterizado como casos especiales, por el hecho de que con el transcurso del tiempo se han ido incorporando a la competencia del T.F.F.; así tenemos, por ejemplo, que Emilio Margain afirma que "se consideran casos especiales o particulares no sólo aquellos cuya competencia se otorga en leyes especiales, sino también los que derivan de la propia Ley

Orgánica del Tribunal Fiscal, en virtud de que en forma paulatina se han ido asignando". (38)

Retomando la transcripción anterior tenemos que, por un la, la competencia del Tribunal Fiscal emana directamente se su Ley Orgánica, la cual ya ha quedado debidamente delimitada y, por el otro, de leyes especiales, tales como la Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social y la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, entre otras.

2.3. La Función Jurisdiccional del Estado Mexicano en

Materia Tributaria.

El abordar el tema de la función jurisdiccional del Estado mexicano en materia tributaria implica, necesariamente, hacer alusión a la forma de impartir justicia por parte de nuestros tribunales. Así, resulta muy importante hacernos algunos cuestionamientos tales como : qué es la función jurisdiccional, quién la imparte, de qué manera. etc.

(38) Murguía, Manautou, Emilio, ob. cit., p. 31.

En el Capítulo I del presente trabajo, analizábamos las funciones del Estado bajo las bases de que éstas se hacían consistir en ejecutivas, legislativas y judiciales desempeñadas, cada una de ellas, por el Presidente de la República, por el Congreso de la Unión y por el Poder Judicial, respectivamente.

Asimismo, decíamos que el Poder Legislativo tiene, en su esfera de poder, dar los lineamientos bajo los cuales el Ejecutivo debe actuar en materia tributaria y dictando las normas bajo las cuales el contribuyente debe cumplir con sus obligaciones tributarias; el Judicial, por su parte, deberá velar que el sistema jurídico establecido por el legislativo sea justamente ejercitado por el ejecutivo en correlación al cumplimiento de las obligaciones del contribuyente.

Bajo este tenor, veremos cómo es que el Estado cumple precisamente con su función jurisdiccional, aspecto por demás importante cuyo objetivo es el de vigilar el sano equilibrio que debe existir entre las leyes y aquellos a los cuales van dirigidas.

En éste sentido, abordaremos la función jurisdiccional del Estado, analizando la actuación de los

tribunales administrativos en materia fiscal, es decir, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal y el Tribunal Fiscal de la Federación, así como la actividad desarrollada por los tribunales ordinarios, es decir, los que integran el Poder Judicial Federal, a saber : la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito y los Juzgados de Distrito.

El control que la Administración ejerce sobre sus propios actos con motivo de los recursos administrativos de que hemos hablado en un apartado anterior, es insuficiente para la debida protección de los derechos de los gobernados, puesto que no existe la imparcialidad necesaria para considerar el propio acto o el acto del inferior como ilegal y para dejarlo, en consecuencia, insubsistente, y más cuando en el seno de la Administración, los órganos de la misma proceden normalmente con los mismos criterios.

Por ésta razón, las legislaciones de diversos países se han visto en la necesidad de establecer un control jurisdiccional de los actos de la Administración, considerando que debe haber órganos diferentes e independientes de ésta que, de acuerdo a las normas

adjetivas, puedan juzgar y decidir las controversias que se susciten entre los particulares y la Administración, cuando ésta actúa como ente de derecho público.

Pero si bien es cierta la existencia de esa necesidad, también es muy cierta la falta de unificación de criterios por parte de dichas legislaciones respecto de los órganos que deben controlar jurisdiccionalmente la actuación administrativa, pues mientras en algunas existe una diferenciación en el seno mismo de la Administración, en otras se encarga el control de que se trata a los tribunales que integran el poder judicial; en tanto que, finalmente, en los demás dicho control pertenece a tribunales independientes del poder judicial, pero también desvinculados de la Administración, es decir, los tribunales administrativos.

Los administrativistas, al hablarnos de lo contencioso administrativo, aluden esencialmente a dos clases o tipos de juicios: el de anulación y el de plena jurisdicción. En México tenemos que la legislación reconoce ambos tipos de contencioso administrativo y, dependiendo del tipo que se presente en un caso concreto, es que el tribunal correspondiente se avocará al conocimiento del mismo.

No son pocos los autores que afirman que el contencioso administrativo emana directamente del derecho francés, aproximadamente en el año de 1790 con la ley 16-20 de agosto de dicho año, por medio de la cual se estableció la separación de las autoridades administrativas y las judiciales, con la prohibición absoluta para éstas de intervenir en las actividades de los cuerpos administrativos ni citar ante ellas a los administradores por el ejercicio de sus funciones.

Ya desde ese entonces se manejaba el concepto de incompetencia en la que se fundaban, primero, las decisiones del Rey, que se preparaban en el Consejo de Estado. Asimismo, y antes de llegar al año de 1940, se aceptó el vicio de forma como causal de reclamación y, a partir de ese año, se adoptó el vicio de desvío de poder.

Para 1906 surgió la cuarta causal de nulidad, o sea, la violación de la ley y de los derechos adquiridos.

Vemos, de esta forma, que Francia es la principal precursora de lo contencioso administrativo, materia que básicamente es de plena jurisdicción en ese país y que se ventila ante un tribunal denominado Consejo de Estado,

cuyas decisiones no pueden ser revisadas por el órgano judicial, en virtud de que dicho tribunal se encuentra al mismo nivel constitucional que la Suprema Corte de Justicia.

Con lo anterior observamos un hecho digno de comentar : Ya en líneas anteriores habíamos hecho referencia a la teoría de la división de poderes, tesis sustentada principalmente en Francia, lugar en el que, paradójicamente, se presenta el fenómeno de lo contencioso administrativo y, por tanto, la creación de tribunales administrativos. "Curiosamente -nos dice Jorge Carpizo-, los dos grandes sistemas de lo contencioso administrativo, y que son antagónicos entre sí, tienen su fundamento, precisamente, en la teoría de la división de poderes". (39)

Resulta, pues, interesante el hecho de que siendo Francia la autora de dicha teoría, haya dado origen a un recurso contra actos de la Administración pública ante un órgano no judicial sino administrativo, como lo es el Consejo de Estado, por considerar que los actos del Poder Ejecutivo no deben ser revisado más que por un órgano del

(39) Carpizo Mcgregor, Jorge, ob. cit., p. 280.

mismo poder y no por uno distinto, como lo es el Poder Judicial.

Roger Bonnard justifica lo anterior de la siguiente manera : "La jurisdicción administrativa procede de dos reglas de separación : de la que impide a tribunales judiciales intervenir en la Administración y la que separa a la Administración activa de la Administración contenciosa...ambas bases se sentaron como una aplicación del principio de separación de poderes". (40)

En nuestro país, los órganos judiciales revisan los actos o resoluciones de las autoridades administrativas , siempre que esos actos o resoluciones no sean de la competencia, en primera instancia, del tribunal administrativo de anulación que en materia local y federal existen y que son, respectivamente, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del D.F. y el Tribunal Fiscal de la Federación. Posteriormente, y una vez agotada ésta instancia, nuestra legislación contempla la posibilidad de acudir a la jurisdicción ordinaria, es decir, al Poder Judicial Federal.

(40) Citado por Praga, Gabino, ob. cit., pp. 446-447.

Analicemos, entonces, la actividad de los tribunales administrativos en nuestro país, ocupándonos del primero de los antes mencionados.

2.3.1. El Tribunal de lo Contencioso Administrativo del

Distrito Federal.

Creado mediante decreto de 26 de febrero de 1971, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 17 de marzo del mismo año, el tribunal en cuestión vino a satisfacer las demandas que la población de dicha entidad exigía, dirimiendo, de ésta forma, las controversias suscitadas entre el D.D.F. como autoridad local y los particulares.

Acatando lo dispuesto por el artículo 73 fracción XXIX de nuestra Constitución, la Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del D.F., determina, en su artículo 10., que el tribunal está dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, es independiente en su organización y competencia que la propia ley le establece.

El tribunal se compone de una Sala Superior integrada por cinco magistrados y por tres Salas de tres magistrados cada una. Dichos magistrados serán nombrados por el Presidente de la República, a propuesta del Jefe del D.D.F. y con la aprobación de la Asamblea de Representantes del D.F. El tribunal tendrá un presidente que a su vez será el Presidente de la Sala Superior, durará en su encargo un año y su designación estará a cargo de la Sala Superior. Cada Sala tendrá a su vez su propio Presidente. (arts. 2o., 5o. y 6o.) Los magistrados otorgarán su protesta de ley ante la Asamblea de Representantes en Pleno (art. 8o.).

La competencia del tribunal respecto de la Sala Superior y de sus Salas, ha quedado establecida en el apartado correspondiente del presente trabajo.

Los juicios que se promuevan ante el tribunal, se substancian y resuelven de conformidad por la propia ley y, a falta de disposición expresa, se estará a lo dispuesto por el Código de Procedimientos Civiles del D.F. y, en materia fiscal, a la Ley de Hacienda del D.F., en lo que resulten aplicables (art. 24); son causas de nulidad de los actos impugnados : la incompetencia de la autoridad, el incumplimiento u omisión de las

formalidades legales, la violación de la ley por no haberse aplicado la debida y la arbitrariedad, desproporción, desigualdad e injusticia manifiesta y cualquier otra causa similar (art. 22)

En cuanto al procedimiento, la ley establece que el juicio deberá promoverse mediante escrito de demanda dentro de los quince días siguientes a la notificación del acto que se vaya a impugnar o desde la fecha en que se haya tenido conocimiento de él o en el que se hubiera ostentado como sabedor o cuando se pida la nulidad de una resolución favorable a un particular, dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que sea notificada la resolución o en cualquier tiempo si ésta es de tracto sucesivo (art. 43).; se previene que cuando las leyes o reglamentos establezcan algun recurso o medio de defensa, será optativo para el particular agotarlo o desistirse del que haya intentado y acudir al tribunal, excepto en materia fiscal, en la que sí deben agotarse los recursos que establece la Ley de Hacienda del D.F. (art. 28).

Serán partes en el procedimiento : el actor que se considere legitimado cuando tenga un interés para fundar su pretensión, y el demandado, teniendo ese carácter : el Jefe del D.D.F., los delegados del mismo, así como sus directores generales, la autoridad que ordene y pretenda

ejecutar el acto que se reclama, el particular al que favorezca la resolución cuya nulidad se pida y el tercero perjudicado (art. 32). La demanda podrá presentarse en formas impresas, que serán proporcionadas por el tribunal (art. 51) y admitida que sea, se mandará emplazar a las demás partes para que la contesten en un término de quince días y se citará para la audiencia del juicio dentro de un plazo que no exceda de veinte (art. 54), audiencia en la que se resolverán las cuestiones de procedencia; se recibirán pruebas y se procederá a dictar la sentencia respectiva (art. 73 y siguientes). La sentencia favorable al demandante deja sin efecto el acto impugnado (art. 821), además, en el procedimiento puede otorgarse la suspensión de los actos reclamados mediante los requisitos que la ley establece (arts. 57 y siguientes).

Contra las resoluciones de trámite cabe el recurso de reclamación; contra las resoluciones definitivas, las autoridades pueden interponer revisión administrativa ante el Tribunal Colegiado de Circuito respectivo, siempre y cuando el asunto sea de importancia y trascendencia (art. 83 y 86).

Es de llamar especialmente la atención la disposición de la ley que establece que el actor puede ocurrir en queja en caso de incumplimiento de la sentencia, estableciéndose sanciones y la intervención de autoridades jerárquicamente superiores para hacer cumplir a la renuente (art. 82). Sobre el particular hay una diferencia importante con lo que ocurre respecto del incumplimiento de los fallos emitidos por los magistrados del Tribunal Fiscal, en donde éste ya no interviene y sólo puede ser reclamado en la vía de amparo, aparte de que en el Código Fiscal no existe un apartado relativo al cumplimiento de las sentencias, en tanto que en la Ley del T.C.A.D.F. sí existe tal apartado, aunque con serias limitaciones que impiden en la práctica el cumplimiento de sus sentencias.

El último Título (cuarto) de la ley, se refiere a la jurisprudencia y determina, al igual que la Ley de Amparo, la forma en como deberá constituirse (art. 88), la manera en cómo se interrumpe o modifica, para lo cual se requerirá del voto de cuatro magistrados en el mismo sentido, si se trata de interrumpirla; para el caso de modificación, se requerirán las mismas condiciones que para su fijación (art. 89). La jurisprudencia perderá tal carácter cuando se pronuncie una resolución en contrario

y cuando se invoque siempre habrá que hacerlo por escrito (arts. 90 y 91). Cabe la posibilidad de denunciar contradicción entre resoluciones, a cargo de los magistrados, las autoridades o cualquier particular y, una vez analizada la contradicción, se decidirá, si existe, qué criterio adoptará la Sala como jurisprudencia. Esta, finalmente, será publicada en la Gaceta Oficial (arts. 93 y 94).

Ya en líneas anteriores hemos comentado la importancia de que un tribunal jurisdiccional, para que pueda ser denominado como tal, goce de una autonomía e independencia que no solamente esté establecida en la ley, sino que, efectivamente, sea una realidad en el plano de los hechos.

Asimismo, para que esos conceptos sean reales es necesario que la actividad de los que físicamente imparten la justicia, en este caso los magistrados del tribunal, actúen siempre y en todo momento con imparcialidad y estricto apego a la ley, como lo han hecho hasta ahora y que seguramente se seguirá haciendo, dada la rectitud y honestidad con que hasta la fecha han trabajado.

En este orden de ideas, es indudable la importancia de la participación de quienes en el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, imparten justicia, es decir, de los magistrados, de cuya designación, estabilidad, remuneración y responsabilidad dependerá la independencia, autonomía, eficacia y credibilidad de dicho Tribunal.

Así, podemos decir respecto de su designación que en un plano estrictamente teórico sí puede dar resultado el hecho de que en la misma, participe el Presidente de la República, el Jefe del D.F.F. y la Asamblea de Representantes.

En el terreno de los hechos, observamos los vicios en que en muchas ocasiones se incurre, puesto que el magistrado designado conforme al sistema mencionado, se siente comprometido con quien le dió la oportunidad de ocupar un cargo dentro del tribunal, o bien aprovecha su designación como un mero instrumento para que en su curriculum aparezca el cargo de magistrado y, así, su trayectoria política se vea un tanto cuanto asegurada. Ese tipo de situaciones, definitivamente, comprometen la reputación del tribunal, pues distraen a algunos de sus

magistrados de su actividad primordial que es la de impartir justicia.

En cuanto a la estabilidad, consideramos que no es conveniente que el ejercicio de la judicatura en el tribunal sea temporal (seis años), pensamos que los magistrados bien podrían ejercer sus cargos sin que exista término de duración, siempre y cuando observen buena conducta y aptitud, con posibilidades de obtener el carácter de inamovibles.

Aspecto de gran importancia es el de la remuneración, dado que si ésta es adecuada y acorde a la realidad, los magistrados no se verán en la necesidad de tratar de obtener beneficios económicos extraordinarios dentro del tribunal ni fuera de él.

2.3.2. El Tribunal Fiscal de la Federación.

Respecto del T.F.F., se creó en 1936, mediante la expedición de la Ley de Justicia Fiscal, promulgada el 27 de agosto del mismo año, y publicada en el Diario Oficial el 31 del mismo mes y año.

Inicialmente, éste tribunal se estableció en competencia exclusiva sobre materia tributaria, pero

mediante diversas reformas se le ha ido ampliando para agregarle la posibilidad de conocer sobre problemas de naturaleza administrativa.

La Ley de Justicia Fiscal tuvo vigencia hasta el 31 de diciembre de 1938; sin embargo, el hecho de que dicho ordenamiento contemplara la existencia del T.F.F., dió lugar a acaloradas discusiones sobre la constitucionalidad de un órgano que tuviera competencia para conocer el contencioso administrativo fiscal; discusiones que se vieron terminadas al expedirse las reformas al artículo 104 constitucional, la primera de 16 de diciembre de 1946 y la segunda de 19 de junio de 1967, publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 30 del mismo mes y año y el 25 de octubre del año mencionado, respectivamente.

Posteriormente, mediante iniciativa del Poder Ejecutivo de fecha 24 de abril de 1987, se derogaron los párrafos segundo, tercero y cuarto de la fracción I del artículo 104 constitucional y se adicionó el artículo 73 del mismo ordenamiento con la fracción XXIX-H; iniciativa cuyo propósito fundamental fue el de redefinir competencias entre la Suprema Corte de Justicia de la Nación y los Tribunales Colegiados de Circuito. En ésta

última es en la que se reconoce en forma expresa la posibilidad jurídica de la existencia de tribunales de lo contencioso administrativo.

La regulación del T.F.F., posteriormente, fue materia de su Ley Orgánica, publicada en el Diario Oficial de 19 de enero de 1967, substituída por la de 27 de abril de 1977.

Dicha Ley Orgánica, establece en su artículo 1o. que el T.F.F. es un tribunal administrativo dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, con la organización y atribuciones que la misma ley le establece. En sus artículos 2o. y 3o. se determina que el tribunal se integra por una Sala Superior y por Salas Regionales con nueve magistrados la primera y tres cada una de las segundas. Continúa el precepto en cuestión diciendo que los magistrados deben ser nombrados por el Presidente de la República, con aprobación del Senado y, en sus recesos, por la Comisión Permanente. Los magistrados durarán en su encargo seis años y no podrán ser removidos sino en los casos en que pueden serlo constitucionalmente los funcionarios del Poder Judicial Federal.

La competencia del T.F.F. ya ha sido analizada en el apartado correspondiente.

El juicio contencioso administrativo fiscal ventilado ante el T.F.F., es regulado por el C.F.F., iniciándose con la presentación de la demanda de nulidad, que deberá ser presentada dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido sus efectos la resolución impugnada o en el plazo de cinco años cuando la autoridad fiscal pida la anulación de una resolución favorable al particular, excepto cuando dicha resolución haya originado efectos de tracto sucesivo en que la nulidad pueda demandarse en cualquier época sin exceder de cinco años (art. 207).

La contestación de la demanda debe producirse dentro del término de cuarenta y cinco días y la audiencia del juicio se fijará dentro de un plazo que no exceda de cuarenta y cinco días (art. 212).

El magistrado instructor declarará cerrada la instrucción diez días después de contestada la demanda cuando se hayan desahogado las pruebas y resuelto los incidentes, pudiendo las partes presentar alegatos dentro

de los cinco días siguientes al acuerdo que declare cerrada la instrucción (art. 235)

En cuanto a las causales de anulación, que a la postre pueden dar origen al juicio contencioso administrativo fiscal, están establecidas en el C.F.F. en el título cuarto, siendo : la incompetencia del funcionario que haya dictado el acuerdo o que haya tramitado el procedimiento impugnado; la omisión de los requisitos exigidos en las leyes; vicios en el procedimiento que afecten las defensas en el particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada; si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien se dictó en contravención a las disposiciones aplicables, o dejó de aplicar las debidas; y cuando dictada en el ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades (art. 238).

Según el artículo 239, la sentencia definitiva podrá reconocer la validez de la resolución impugnada; declarar su nulidad o declararla para determinados efectos, los cuales deberán precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirlas salvo que se trate de

facultades discrecionales. El plazo para realizar un determinado acto o un procedimiento será de cuatro meses.

La jurisprudencia del tribunal es obligatoria para las Salas y sólo la Sala Superior podrá variarla; las Salas sólo dejarán de aplicarla siempre que hagan constar los motivos para ello (Art. 261).

El C.F.F. establece los siguientes recursos : el de reclamación ante las Salas contra los acuerdos de trámite del magistrado instructor de la Sala; el de queja ante la Sala Superior contra violación a la jurisprudencia; el de revisión, que sólo pueden interponer las autoridades responsables ante los Tribunales Colegiados de Circuito contra las resoluciones de la Sala Superior (arts. 239, 242 al 250).

La posibilidad, entonces, de que un órgano administrativo con facultades para dirimir controversias que se susciten entre la Administración y los contribuyentes sea controlado, es real,; posibilidad que no debe considerarse como un mero capricho del legislador. Consideramos, más bien, que es producto de la evolución histórica de la legislación mundial y, muy en

particular, de nuestro régimen jurídico al grado de que, inclusive, a nivel constitucional está contemplada.

La fracción XXIX-H del artículo 73 de nuestra Carta Magna determina, entre otras, la facultad del Congreso para expedir las leyes para la creación de tribunales contencioso administrativo, investidos con características que les permitan emitir sus fallos con la independencia necesaria.

Así, vemos que a nivel constitucional se da la posibilidad de que, primero, se dé origen a un órgano administrativo y, segundo, que tenga facultades para dirimir controversias que se susciten entre la Administración y los contribuyentes.

El T.F.F. es un organismo que forma parte del Poder Ejecutivo, organismo que es autónomo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Según vimos, es producto de la Ley de Justicia Fiscal, la cual provocó que durante más de diez años permaneciera la interrogante jurídica de si el tribunal era o no constitucional, siendo que hasta 1946, año en el que se reformó el artículo 104 constitucional, se dió fin, con esta reforma, a dicha interrogante. Actualmente, la base constitucional del

T.F.F. y en general del resto de los tribunales administrativos, se encuentra en el artículo 73 fracción XXIX-H de la Constitución.

Existe la polémica acerca de si el T.F.F. es un tribunal de anulación o de plena jurisdicción.

Veamos algunas de las diferencias más importantes existentes entre las sentencias declarativas y las sentencias de condena, cuyo análisis nos permitirá determinar la naturaleza de las sentencias emitidas por el T.F.F.

a) La sentencia declarativa produce el efecto de determinar el derecho; la de condena, además de ese efecto, constituye un título para la realización forzosa de la relación declarativa;

b) En la sentencia declarativa, la pretensión del actor sólo es declarada como existente; en la sentencia de condena, se declara cómo debe satisfacerse dicha pretensión;

c) La sentencia declarativa afirma un derecho a la pretensión; la de condena comprueba un derecho que además debe también ser satisfecho;

d) La declarativa afirma sólo el derecho; la de condena afirma que éste derecho debe ser cumplido;

e) De la declarativa no puede derivarse una ejecución forzosa; la de condena puede dar lugar a una ejecución forzosa; y

f) La declarativa es un puro juicio lógico; la de condena es un juicio lógico más un acto de voluntad.

Con base en el artículo 239 del C.F.F. y las diferencias antes expuestas, la doctrina, el propio Tribunal Fiscal Federal y la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia, han emitido sus criterios respecto a si el dicho tribunal es de plena jurisdicción o simplemente de anulación.

Uno de los autores de la antes mencionada Ley de Justicia Fiscal, Lic. Alfonso Cortina Gutiérrez, señaló, que sólo por razones de conveniencia y de oportunidad política, se determinó que el T.F.F. no pudiese

encargarse de ejecutar sus propios fallos. "Si se pregunta cuál es la razón jurídica para la cual se ha desposeído en la ley al T.F.F. para ejecutar sus propios fallos, se deberá confesar que no existe ninguna; simplemente la ley ha tomado ese camino por que al dictarse la ley, al crearse por primera vez un órgano de jurisdicción administrativa de justicia delegada, se pensaba que ese órgano no podía tener la suficiente fuerza para imponer, de hecho, prácticamente ante la autoridad administrativa la ejecución de sus propias sentencias y se pensó, en cambio, que existiendo ya una vieja tradición para el cumplimiento de las sentencias dictadas por la Corte de amparo y existiendo ya, inclusive, severas sanciones para los casos de incumplimiento para las autoridades, de las sentencias de amparo, era más útil trasladar, abriendo el juicio de amparo a la Suprema Corte, a los Tribunales Federales los problemas de la ejecución de las sentencias del T.F.F., de dejar a éste en la ley un compromiso que practicamente no podría cumplir : encargarse de la ejecución de sus fallos; carecía el T.F.F., para hacerlo, de tradición, de arraigo y de fuerza política suficiente para poder lograr imponer su criterio a la Administración pública. Así pues, no es una razón jurídica la que ha determinado que se prive al T.F.F. de la facultad a que me estoy

refiriendo, sino simples razones de conveniencia, de oportunidad política". (41)

Emilio Margain considera que el artículo 239 del C.F.F. contempla ambas posibilidades, es decir, que las sentencias emitidas por el T.F.F. pueden declarar la nulidad de la resolución y, también, las bases conforme a las cuales la autoridad responsable deba dictar una nueva resolución. "De éste precepto -nos dice Margain- se desprende que cuando la sentencia declara la nulidad de la resolución y se está frente a un juicio de violación de procedimiento o en el caso de que la autoridad administrativa haya sido la parte actora, la Sala señalará las bases conforme a las cuales la autoridad responsable deba dictar una nueva resolución". (42)

De ésta forma, si la sentencia del T.F.F. fuese lisa y llanamente declarativa y demostrado por el actor que la autoridad con su resolución viola la ley aplicable, debe simplemente limitarse a declarar lo anterior y que la autoridad deberá dictar una nueva resolución apegada a derecho, o sea que no tiene por qué señalar las

(41) Ciclo de 15 Conferencias Titulado "Ciencia Financiera y Derecho Tributario", que Alfonso Cortina Dicto del 6 de Enero al 24 de Febrero de 1939.

(42) Margain Manautou, Emilio, ob. cit., p. 162.

directrices conforme a las cuales la autoridad responsable debe dictar su nueva resolución.

En éste mismo sentido opina Eduardo Johnson Okhuysen, al afirmar que "éste tribunal (fiscal federal), si bien juzga, sus sentencias son meramente para efectos declarativos". (43)

La Doctora Rueda Heduan, al sumarizar las características del T.F.F., nos dice que "es un tribunal de anulación y no de plena jurisdicción, a pesar de ciertas opiniones en contrario, pues según el artículo 239 del C.F.F., la sentencia sólo puede reconocer el acto administrativo o declararlo nulo". (44)

Con base en lo anterior, consideramos que las sentencias emitidas por el T.F.F. son sentencias declarativas que se concretan a decir si el derecho ha sido o no violado, a quién le asiste la razón, careciendo, por tanto, de medios para hacer cumplir la ley violada.

(43) Johnson Okhuysen, Eduardo, ob. cit., p. 114.

(44) Citada por Gullianie, Ponrouge, Procedimiento Tributario, Depalma, Argentina, 1979, p. 700.

Por su parte, las Salas de dicho Tribunal, los Juzgados de Distrito, así como la Sala Administrativa de la S.C.J.N., han resuelto en forma sistemática y reiterada que el tribunal en cuestión no puede exigir a la autoridad administrativa que cumpla con sus fallos.

En jurisprudencia definida, nuestro máximo tribunal resolvió :

"Las sentencias del Tribunal Fiscal son, en términos generales, de carácter declarativo; en consecuencia, no motivan por sí mismas en forma inmediata la ejecución forzosa. Justamente por ello, y atendiendo a que dicho órgano de justicia administrativa carece de facultad de imperio pues no puede emplear medios coercitivos para proveer el cumplimiento de sus fallos, resulta indispensable que ante otro tribunal se desenvuelva el proceso cuya culminación sea el convertir una sentencia meramente declarativa en un mandamiento idóneo, por sí mismo, para motivar de modo directo la ejecución. Si las resoluciones de aquél tribunal son definitivas y poseen la fuerza de la cosa juzgada y si, por tanto, crean una obligación a cargo de un órgano administrativo, la cual obligación es correlativa del derecho de un particular, no puede negarse que cuando se

desobedece o se deja de cumplir el fallo de la Sala fiscal se incurre en una violación de garantías, puesto que se priva a un individuo del derecho que surge de una sentencia firme, pronunciada por una autoridad competente, y ésta privación se realiza sin que el órgano administrativo actúe con arreglo a la ley y sin que la negativa, la omisión o la resistencia estén de ninguna manera legalmente fundadas y motivadas. Cabría quizá objetar que el juicio de amparo tiene como única finalidad proteger las garantías individuales, y que no debe convertirse en un recurso de queja, ni en un incidente de inejecución de sentencia. Puede admitirse que un juicio constitucional, en la mente de sus creadores, no se ideó como medio de cumplimentar sentencias, ni se pensó que pudiera servir para ese efecto, como una finalidad propia. No obstante ha de reconocerse que, además de carecer el Tribunal Fiscal, como ya se dijo, de facultades ejecutivas y aparte de que el Código de la materia no prevé ningún procedimiento que permita la ejecución de las sentencias de dicho tribunal, o que se enderece expresamente a obtener el cumplimiento de lo resuelto en las mismas, se comete una violación de garantías individuales siempre que la autoridad administrativa, obligada a acatar lo decidido por el órgano contencioso, se resiste a cumplir su deber o

simplemente se abstiene de realizar los actos necesarios para obedecer, de modo íntegro y eficaz, el fallo del tribunal. Es claro, por ende, que el incumplimiento de la sentencia que pronunció el tribunal contencioso administrativo, da lugar a la interposición del juicio de amparo, ya que tal incumplimiento implica la infracción de los artículos 14 y 16 de la Carta Federal, y el mismo no puede impugnarse a través de ningún recurso o procedimiento que de modo expreso prevea el Código Fiscal de la Federación". *

La jurisprudencia antes transcrita tiene su razón de ser, dado que en la Exposición de Motivos de la multicitada ley de Justicia Fiscal, que creó el T.F.F., se estableció el artículo 58, antecedente del actual artículo 230 del C.F.F.; dicha Exposición de Motivos dice en su parte relativa :

"El Tribunal pronunciará tan sólo fallos de nulidad de las resoluciones impugnadas, pero con el fin de evitar los inconvenientes que presenta ahora la ejecución de las sentencias de amparo, que también las fallas de nulidad y que frecuentemente se prolonga a través de una o varias

* Juicios de Amparo en Revisión Tocas 1697/960 y otros, Citados en el Informe Rendido por el Presidente de la SCJN al Terminar el año de 1961, p. 29.

quejas en las que en forma escalonada el tribunal judicial va controlando la ejecución de sus sentencias, en la ley se establece que el fallo del Tribunal Fiscal que declare una nulidad, indicará de manera concreta en qué sentido debe dictar nueva resolución la autoridad fiscal". **

Luego entonces, llama la atención el hecho de que habiendo sido la S.H.C.P. la autora de la Ley de Justicia Fiscal, en cuya exposición de motivos se declara que : "El tribunal no está dotado de competencias para pronunciar mandamientos dirigidos a obtener la ejecución de sus fallos" y que "la negativa de los agentes del fisco a obedecer las disposiciones del Tribunal deberá combatirse... mediante el amparo", haya sido ella la que alegase que el juicio de amparo no se ideó como medio para cumplimentar las sentencias del Tribunal Fiscal, pretendiendo así, dejar indefensos a los particulares ante la negativa de los funcionarios para cumplir con lo resuelto en las propias sentencias.

Independientemente de las cuestiones doctrinales en el sentido de que si el T.F.F. tiene o no facultades para hacer cumplir sus fallos, la realidad es que no las

** Diario Oficial de la Federación del 31 de Agosto de 1936, p. 3.

tiene, por lo que el particular que se vea beneficiado con una sentencia del mismo y cuyo cumplimiento pretenda, se verá en la necesidad de salir de la jurisdicción del tribunal y entrar a otra, es decir, acudir al Tribunal Colegiado de Circuito correspondiente para conseguir que la Administración pública cumpla, ahora sí, con la sentencia emitida por dicho cuerpo colegiado.

Los anteriores comentarios se refuerzan con diversas tesis jurisprudenciales que se han venido sustentando, como ejemplo podemos citar la siguiente :

"Tribunal Fiscal de la Federación. No tiene facultades para ejecutar sus sentencias. En el Diario de los Debates de la Cámara de Senadores del Honorable Congreso de la Unión, correspondiente a la sesión pública celebrada el 27 de diciembre de 1938, sesión en la que se aprobó el Código Fiscal de la Federación, consta en la Exposición de Motivos que al referirse a la parte que regula el Título Cuarto de dicho Código se repite lo expuesto también en la Exposición de Motivos de la anterior Ley de Justicia Fiscal, expresando con claridad la mente del legislador al decir textualmente lo siguiente : "La ley llama juicio y no recurso a la instancia al tribunal. El recurso supone, en efecto, continuidad dentro de un mismo procedimiento. Con la

instancia al tribunal, por el contrario, se pasará de la actuación oficiosa de la Administración, a la fase contenciosa, según antes indicábase o, en general, de la actuación administrativa a la actuación jurisdiccional. El tribunal obrará dentro del cause de un proceso. Los juicios serán en todo caso de nulidad; normalmente simples juicios declarativos (casos de oposición y de instancia de la Secretaría de Hacienda). En otros, llevarán implícita la posibilidad de una condena (negativas de devolución). Pero, y esto conviene aclararlo, el Tribunal no está dotado de competencia para pronunciar mandamientos dirigidos a obtener la ejecución de sus fallos. La negativa de los agentes a obedecer las disposiciones del tribunal deberá de combatirse como la de cualquiera otra autoridad obstinada en no hacer lo que legalmente está obligada a realizar, mediante el amparo en el que, como es obvio; ya no se discutirán las cuestiones que fueron resueltas en el juicio administrativo, sino únicamente la posibilidad jurídica o material de la ejecución. La ley se ha limitado a fijar en garantía del opositor que entre tanto el fallo que no se cumpla sigue en vigor la suspensión del procedimiento de ejecución".

La jurisprudencia y la tesis jurisprudencial antes transcritas no dejan lugar a dudas : por un lado, determinan claramente que el T.F.F. no tiene facultades para ejecutar sus sentencias, es decir, que por su propia naturaleza, es un tribunal que carece de plena jurisdicción y, por el otro, la negativa de la Administración a obedecer las disposiciones del Tribunal, deberá de combatirse como la de cualquiera otra autoridad que se niegue a cumplir con lo que legalmente esté obligada a hacer, mediante el amparo, en el que, cabe destacar, no se discutirán cuestiones de fondo, es decir, la litis planteada en el juicio administrativo, sino única y exclusivamente la posibilidad jurídica y material de la ejecución.

Por otro lado, si bien observamos que al través de los años el T.F.F. ha venido trabajando con un alto grado de eficiencia y honestidad, apuntamos el que el mismo debe estar en la esfera del Poder Judicial Federal; esto debido a tres aspectos que nos parecen fundamentales :

- a) La facultad de creación en sus sentencias;
- b) Tradición jurídica de los tres poderes en nuestro país; y

c) Evitar confusiones doctrinales en el contribuyente.

A pesar de que el problema de constitucionalidad del T.F.F. en la actualidad es un tema cuya vigencia ha venido a menos (por las reformas que al respecto ha sufrido nuestra Constitución), no por ello dejamos de estar obligados para emitir nuestro punto de vista.

En primer lugar, debemos mencionar que la creación del tribunal que nos ocupa no fue del todo afortunada, tal y como le hemos visto en el desarrollo del presente capítulo debido, más que nada, a que un órgano de esa calidad no respondía al momento histórico ni, mucho menos, a las circunstancias sociales, políticas o económicas predominantes en nuestro país en aquella época; sí, por el contrario, fue un tribunal que en Francia se acoplaba a dichas circunstancias. Dicho de otra forma, el nacimiento del tribunal que nos ocupa resultó inadecuado en la forma y términos en que se hizo, ya que se siguió una línea doctrinal totalmente ajena a nuestro desarrollo constitucional, como lo era la doctrina francesa, dentro de la cual, como ya se estableció, fue a raíz de situaciones históricas particulares y merced a una lenta evolución, en la que se

determinó estructuralmente la competencia jurisdiccional administrativa. En cambio, en nuestro derecho tales justificaciones históricas no resultaron del todo válidas y sí por el contrario existía toda una tradición constitucional basada en la teoría de la División de Poderes integrantes del Estado; por lo mismo, la existencia del T.F.F. transgredió ésta línea de desarrollo mexicano, creando una área jurisdiccional administrativa que no coincidía con la mencionada filosofía constitucionalista, provocando, por lo menos en el período comprendido entre la creación del T.F.F. y la reforma del artículo 104 fracción I de nuestra Carta Federal, la ausencia de una verdadera base o sustento jurídico.

Bajo esa línea de pensamiento, consideramos que lo correcto era la ampliación de la jurisdicción del Poder Judicial, para que éste fuera el que abarcara el campo de lo administrativo. Sin que en contrario operara el principio de especialización que tanta influencia ha tenido en el Derecho Francés, ya que el mismo pudo salvaguardarse dentro del seno del propio Poder Judicial Federal, que, estructurado conforme a éste principio, ha creado organismos jurisdiccionales especializados en el

campo del amparo para cada una de las diversas áreas que integran al Derecho mexicano.

En un plano estrictamente teórico, pensamos que la propuesta no conlleva mayor dificultad, ya que la integración del Tribunal Fiscal al Poder Judicial se haría tal y como está existiendo, de esta forma, la posibilidad de que se ampliara la competencia en los juzgados, siendo que actualmente existen juzgados en materia civil, penal, laboral, etc. La propuesta es en el sentido de que haya juzgados en materia fiscal.

Las ventajas de la adopción de una medida como la que proponemos evitaría, entre otras cosas, el saturar innecesariamente de expedientes a la autoridad respectiva, cuyo único propósito es el de hacer cumplir una sentencia, ya que, perteneciendo el T.F.F. al Poder Judicial emitiría sentencias cuyo cumplimiento sería obligatorio, sin tener que acudir a otra jurisdicción.

En otro orden de ideas, en la actualidad, si analizamos la Ley Orgánica del T.F.F. y el C.F.F., desde el punto de vista de la igualdad procesal, tenemos que los juicios que se someten a la consideración del tribunal, no parten, precisamente de dicho principio.

Como claro ejemplo de esa afirmación, tenemos el de los recursos que las partes tienen para interponer en el juicio contencioso administrativo.

Mientras que el particular sólo tiene la instancia de la queja (que no recurso), en caso de incumplimiento de sentencia (art. 239 C.F.F.) y el recurso de reclamación contra las resoluciones del magistrado instructor que desechen la demanda, la contestación o alguna prueba, que decreten el sobreseimiento del juicio o aquellas que rechacen la intervención del tercero (art. 242); la autoridad tiene, aparte del recurso de reclamación, un recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente en la sede de la Sala Regional respectiva, en contra de las resoluciones de la misma que decreten o nieguen sobreseimientos y las sentencias definitivas (art. 248).

Al analizar los recursos que la Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del D.F. concede a las partes, vemos que las autoridades tenían a su alcance un recurso, denominado revisión administrativa del cual, afirmábamos, no es otra cosa más que un amparo disfrazado.

En su parte relativa, el Código Fiscal incurre en la misma situación, ya que le otorga a las autoridades una posibilidad de que a nivel Poder Judicial se modifique una resolución del tribunal, lo cual, como decíamos, resulta una falta de técnica evidente.

Lo más correcto sería que, para evitar que el principio de igualdad procesal se rompa, las autoridades tengan ese recurso de revisión pero a nivel Sala Superior, quien ahora sí, y en aras de salvar la técnica jurídica, podrá dar a la autoridad la seguridad jurídica a que también tiene derecho a disfrutar.

Por su parte, el particular, en contra de las sentencias definitivas del tribunal, puede acudir al amparo vía Tribunal Colegiado de Circuito, prerrogativa que se fundamenta en lo dispuesto por el artículo 107 fracción IV de la Constitución.

En cuanto a ante qué autoridad deberá presentarse el amparo, la propia Constitución lo determina en el propio precepto legal, pero ahora en la fracción V inciso b), que en su parte conducente dice :

"V. ...se promoverá ante el Tribunal Colegiado de Circuito que corresponda, ...en los casos siguientes :

b) En materia administrativa, cuando se reclame por particulares sentencias definitivas..."

En forma por demás inexplicable, el C.F.F. suprimió el recurso de queja en contra de las resoluciones de las Salas Regionales violatorias de la jurisprudencia, rompiendo, aún más, con el principio en cuestión, es decir, el de la igualdad procesal, el cual, junto con otros, conforman la base de todo proceso.

Nos limitaremos a examinar brevemente el principio de la igualdad procesal en base a los planteamientos de Luis Dorantes Tamayo.

Según dicho autor, éste principio puede tomarse en dos sentidos :

a) En el de igualdad de posibilidades en el ejercicio de la acción y en el de la defensa, de acuerdo con el axioma que dice : no debe ser lícito para el actor, lo que no se permite al reo, o bien, que no se haga concesión a una de las partes sin que se haga lo mismo con la otra.

b) En el de la aplicación de la llamada garantía de audiencia, cuando se dice que toda pretensión o petición formulada por una de las partes se debe comunicar a la otra para que ésta la acepte o se oponga a ella.

Consideramos que no hay menor duda respecto de lo que debemos entender por igualdad procesal, ya que ésta debe tomarse como la posibilidad de que la autoridad de un tratamiento igual a las partes que participan en un proceso, sin que por ningún motivo conceda privilegios a una sin concederselos a la otra.

El proceso está conformado por toda una serie de actos que en él intervienen: notificaciones, pruebas, alegatos, recursos, incidentes, etc. y todos y cada uno de ellos deben estar al alcance de las partes exactamente en los mismos términos en que están establecidos en la ley.

La igualdad procesal no debe ser entendida respecto de determinadas acciones establecidas legalmente, sino que de todas ellas en su conjunto. No podemos decir: "si la ley concede a ambas partes para interponer determinado recurso 45 días, aunque la misma le otorgue a una un

recurso y a la otra no, entonces la igualdad procesal y, por lo tanto, jurídica sí se da". Dicho principio, insistimos, debe darse en todos los términos.

C A P I T U L O I I I

LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO
MEXICANO.

III. LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO MEXICANO.

3.1. Generalidades.

Para la realización de sus fines, el Estado lleva a cabo toda una serie de actividades encaminadas, precisamente, a que esos fines se concreten en forma óptima. Así, el Poder Ejecutivo viene a jugar un papel muy importante, pues será el que se encargue de que esos fines se materialicen y los beneficiarios de ellos queden plenamente satisfechos.

A través del Poder Ejecutivo, el Estado desarrolla una actividad que, en términos de Fernando Sáinz de Bujanda, "se encamina a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales. Siendo esto así -continúa-, es lógico que la administración de un Estado -como la de cualquiera otra entidad pública o privada- tenga que utilizar medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de sus fines. De donde resulta que uno de los sectores más importantes de la actividad

administrativa, está constituida, precisamente, por la gestión de intereses económicos". (1)

Las variaciones que ha sufrido el Estado en el devenir del tiempo, han provocado que el mismo realice funciones cada vez más complejas y requiera, consecuentemente, de un mayor número de elementos que le permitan llevarlas a cabo satisfactoriamente.

De ésta forma, el Estado moderno realiza una actividad primordial para su existencia denominada Actividad Financiera, la cual, según A.D. Giannini, la cumple el Estado "para administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos y para conservar, destinar o invertir las sumas ingresadas". (2)

Con lo anterior, vemos que la actividad financiera no constituye un fin en sí, en virtud de que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que más bien cumple, por llamarle de alguna manera, una función instrumental u operativa de fundamental importancia, ya que, al margen de que con esa

(1) Sáinz de Bujanda, Fernando, Hacienda y Derecho, Volúmen I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, p. 19.

(2) Giannini, A. D., Instituciones de Derecho Financiero Traducción Española, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, p. 4.

actividad logrará justificar su existencia, el resto de sus actividades dependerán en gran medida del normal desenvolvimiento de la actividad financiera.

Bajo éste orden de ideas, la actividad financiera del Estado tiene no sólo una significación económica, sino también social y política, la cual no es exclusiva del Estado moderno, ya que al través de la historia encontramos acontecimientos sobresalientes que han tenido íntima vinculación con tal aspecto; baste mencionar cómo en Grecia y en Roma, eran considerados como "una desgracia común" y cómo en Francia las cuestiones impositivas fueron determinantes para el estallido de la Revolución de 1789.

La doctrina relativa a la actividad financiera del Estado es abundante. El fiscalista mexicano Joaquín B. Ortega la define como "la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines". (3)

(3) Ortega, Joaquín B, Apunte de Derecho Fiscal, Reimpresión ITESM, Monterrey, 1946, p. 1.

Hemos preferido hablar en primera instancia de la actividad financiera del Estado antes que de la potestad tributaria del mismo, en virtud de que algún sector de la doctrina suele confundir dichos conceptos y, aunque a simple vista den la impresión de ser lo mismo, un análisis cuidadoso nos demuestra lo contrario, toda vez que, inclusive semánticamente, cada uno de ellos conlleva una connotación diversa una de otra.

Sobre el particular, Eduardo Johnson nos dice que "El concepto de poder tributario debemos utilizarlo como concepto sinónimo de poder fiscal o poder de las contribuciones, evitando confundirlo con poder financiero, el cual es más amplio, ya que versa sobre aspectos tributarios y no tributarios como ingresos al Estado". (4)

La potestad tributaria del Estado, se presenta en los Estados modernos como una especie de mal necesario, toda vez que existe y se presenta en un momento en el cual el Estado, adoptando una posición de soberanía, actúa de tal forma que los particulares se presentan como sus súbditos sometidos a su poder, reflejando, de esta forma, una

(4) Johnson Okhuysen, Eduardo, Equilibrio entre Presion Fiscal y Justicia Fiscal, Pac, México, 1a. edición, 1983, p. 17.

evidente posición de superioridad respecto de sus gobernados, ejercitando un verdadero poder, aunque claro está, un poder sujeto y condicionado por nuestra Carta Magna.

El momento al que nos referimos se presenta cuando el Poder Legislativo, en ejercicio de sus facultades establece o decreta contribuciones que nosotros los gobernados debemos cubrir con una parte de nuestra riqueza, aportaciones que son absorbidas por la Hacienda Pública para que, por medio de ésta, el Estado realice las contribuciones que le corresponden.

A ese poder al que hemos hecho referencia y cuya finalidad primordial consiste en atribuirle recursos al Estado, se le conoce como la potestad tributaria del Estado y es al que vamos a dedicarle las siguientes líneas.

3.1.1. Concepto.

Es el Derecho Tributario Constitucional el encargado de estudiar a la potestad tributaria del Estado. Dicha rama jurídica ha sido definida como "el conjunto de normas que delimitan el poder fiscal, distribuyendo las

facultades impositivas derivadas de éste poder entre los distintos organismos estatales que forman parte de la estructura del Estado nacional o provincial y establecen los límites para el ejercicio de dicho poder". (5)

A continuación expondremos algunas opiniones de diversos autores en cómo ellos conciben a la potestad tributaria del Estado.

De acuerdo con Francisco de la Garza, "es la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportarle una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas". (6)

Según Giuliani Fonrouge, la potestad tributaria del Estado significa "la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción". (7)

(5) Jarach, Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, Buenos Aires, Segunda Edición, 1957, p. 42.

(6) Garza, Sergio P. de la, Derecho Financiero Mexicano, Porrúa, México, 8a. edición, 1978, p. 197.

(7) Giuliani, Fonrouge, Carlos, Derecho Financiero, Depalma, Buenos Aires, 3a. edición, 1977, Volúmen I, p. 268.

Para Teresita Rendón "el poder o la potestad tributaria es la facultad irrenunciable, indelegable, abstracta y permanente que legitima a un ente público para establecer a través de sus leyes, los hechos imponibles de cuya realización depende el nacimiento de una obligación fiscal". (8)

Sáinz de Bujanda nos habla de soberanía fiscal como "aspecto o manifestación de la soberanía financiera y ésta, a su vez, constituye una parcela de la soberanía del Estado". (9)

En nuestro concepto, la potestad tributaria del Estado es la facultad propia de éste, para establecer los tributos necesarios para realizar las funciones que le permitirán, a su vez, dar debido cumplimiento a los fines que le ha encomendado la sociedad.

La gran mayoría de los autores españoles, llaman poder o soberanía financiera (obviamente más amplia que el poder tributario, según vimos) a la "expresión de la soberanía política concebida como atributo del Estado, por virtud de la cual puede allegarse ingresos y también

(8) Bendon Huerta Barreza, Teresita, Derecho Municipal, Porrúa, México, 1a. edición, 1985, p. 268.

(9) Sáinz De Bujanda, Fernando ob. cit., p. 15.

puede realizar gastos o egresos, es decir, se refiere al conjunto de la actividad financiera : ingresos y gastos".

(10)

La doctrina alemana, por su parte, considera por lo común, que el poder tributario tiene su fundamento en la soberanía del Estado, en términos generales, o en la soberanía territorial; otro sector de la misma se refiere al poder general del Estado o a la fuerza pública dirigida hacia las rentas del Estado.

En los Estados Unidos de Norteamérica impera el concepto de que la actividad tributaria radica en dos poderes soberanos del Estado, a saber, el poder impositivo y el poder de policía, ambos inherentes a él.

Giuliani Fonrouge define ambos poderes diciendonos que por el primero debemos entender "el poder soberano del Estado, de exigir contribuciones a personas o aplicarlas sobre bienes" y, por el segundo, "la facultad de los Estados soberanos de controlar personas y bienes dentro de su jurisdicción, en interés del bienestar general". (11)

(10) Idem, Notas de Derecho Financiero, Seminario de Derecho Financiero Tomo I, Volúmen II, Madrid, 1976, pp. 1-3.

(11) Fonrouge, Giuliani, ob. cit., p. 269.

En Argentina, Rafael Bielsa no comparte el criterio de que la soberanía sea el concepto primordial en el que haya que basarnos para fundamentar el poder tributario del Estado. "La soberanía -afirma-, es una e indivisible y pertenece a la Nación misma, esto es, al pueblo y no se refleja en las actividades del Estado, sino en la Constitución". (12)

Sáinz de Bujanda rebate dicha postura señalando que el reconocimiento de la soberanía en la Constitución no implica que "automáticamente lleve aparejada la negación de tal atributo al poder estatal constituido" (13), por lo que bien podríamos hablar, entonces, de una soberanía financiera como expresión de la soberanía del Estado y, finalmente, podemos afirmar que si bien puede considerarse la posibilidad de establecer una separación entre el concepto político y el concepto jurídico de soberanía, creemos que no es conveniente un análisis profundo, por lo que debe bastarnos considerar, para poder justificar el poder tributario del Estado, que en el ámbito de su jurisdicción éste ejerce su poder de imperio para hacer efectiva la actividad financiera.

(12) Bielsa, Rafael, Estudio de Derecho Público, Tomo II, Derecho Fiscal Depalma, Buenos Aires, 1931, pp. 54-56.

(13) Sáinz, De Bujanda, Fernando, ob. cit., p. 21.

3.1.2. Denominaciones.

Respecto de las denominaciones que la potestad tributaria del Estado recibe son varias y muy diversas. Sergio Francisco de la Garza emplea indistintamente los términos poder fiscal o tributario; Johnson Okhuysen lo denomina poder de las contribuciones, Rendón Huerta llama a la potestad tributaria poder de imposición, siguiendo a Ingrosso y Blumenstein.

En párrafos anteriores veíamos también que en el extranjero (más que nada en España) lo mencionan como poder o soberanía financiera. Consideramos que no existe una denominación más afortunada que la de potestad tributaria del Estado para denominar a la facultad de éste, para exigir de sus gobernados, una serie de contribuciones para estar en posibilidades de dar cumplimiento a los fines que tiene encomendados.

3.1.3. Formas.

La doctrina en general coincide en que el poder tributario puede ser originario o derivado.

Respecto del originario cabe señalar, antes de proceder a su definición, que el Poder Legislativo, en el ámbito de su competencia, es el único facultado para expedir los lineamientos bajo los cuales el Ejecutivo debe actuar en materia tributaria y dictar las normas conforme a las cuales el contribuyente debe cumplir con sus obligaciones tributarias. Esos lineamientos son establecidos en los diversos ordenamientos jurídicos existentes, teniendo primacía nuestra Constitución, por lo que es de ella de donde emana, en principio, todo lo relativo a la materia tributaria.

Bajo esa premisa, entonces, debemos entender como poder tributario originario a "aquél que nace originariamente de la Constitución y, por lo tanto, no lo recibe de ninguna otra entidad". (14) Son ejemplos típicos de ésta forma de poder tributario, los casos de la Federación y de las Entidades Federativas de la República Mexicana.

La definición del poder tributario delegado o derivado es posible obtenerla por exclusión, atendiendo lo comentado en el párrafo inmediato anterior y el sentido gramatical de la expresión, esto es, "cuando la

(14) Garza, Sergio De la, ob. cit., p. 209.

entidad política lo posee porque le ha sido transmitido, a su vez, por otra entidad que tiene poder originario" (15), situación que en nuestro sistema jurídico es excepcional, produciéndose en casos por demás aislados, por ejemplo, cuando la Federación, que posee poder originario, transmite a las Entidades Federativas, en parte, dicho poder, autorizándolas para establecer determinados tributos respecto de los cuales carecen de poder tributario originario por estarlo reservado a la Federación.

Respecto de las diferentes formas que presenta la potestad tributaria del Estado, cabe realizar un breve análisis de la forma de legislar que en últimas formas hemos observado en nuestro país, en materia tributaria.

Es indudable que poco a poco el Poder Ejecutivo se ha ido adueñando, indebidamente, de la facultad de legislar en materia tributaria en México. En el desarrollo del presente trabajo hemos dejado constancia de la teoría de la división de poderes, como piedra angular de todo régimen democrático. Con base a esa tesis que nuestra Constitución ha adoptado el principio de que sea el Poder Legislativo el único facultado para legislar en materia

(15) *Ibid.*, p. 210.

tributaria, principio que, según veremos, ha ido perdiendo en cierta forma su esencia.

Si bien en nuestra Constitución se establece que las contribuciones deben estar contempladas en la ley, en la práctica tal parece que el Poder Ejecutivo pretende su monopolio.

Para demostrar lo dicho, analicemos algunos aspectos que consideramos influyen en la monopolización de la materia fiscal por el Ejecutivo :

a) El proceso de creación de una ley fiscal :

Como sabemos, las leyes que establecen una contribución, son aprobadas, primero, por la Cámara de Diputados y, segundo, por la de Senadores, para que finalmente, pase al Poder Ejecutivo y sea éste el encargado de aprobar, o en su caso, vetar dicha ley. En el caso de las entidades federativas, es el gobernador el que ejercita esta última facultad. Al respecto, cabe preguntarse : de dónde nace la propuesta de creación de una ley fiscal ? La respuesta, nos parece, es muy simple : del Poder Ejecutivo.

Mencionemos la forma en como dicho poder procede : la Secretaría de Hacienda y Crédito Público analiza en diferentes departamentos y direcciones las supuestas necesidades de creación, en su caso, o bien intenta estructurar el sistema fiscal; una vez que el titular de esa dependencia considera que los planteamientos hechos por sus subordinados son los necesarios, los presenta al abogado del Presidente de la República en materia fiscal (Procurador Fiscal); si el titular del Ejecutivo los considera procedentes, los entrega a "consideración" del Congreso de la Unión, con todo y Exposición de Motivos. El Congreso, por medio de la Cámara de Diputados, da entrada a la iniciativa de la ley o leyes tributarias y, después de un amplio estudio, los aprueba o los desaprueba.

Todo esto, en teoría, suena muy respetuoso de la tesis de la división de poderes, pero en la práctica, sabemos que de las iniciativas de leyes fiscales presentadas por el Ejecutivo Federal, un gran porcentaje de ellas, por no decir que todas, son aprobadas por el Congreso, casi en su integridad.

Lo anterior está respaldado por las iniciativas de leyes fiscales de los últimos años; en las que vemos que

las modificaciones que el Congreso hace son mínimas, siendo en el orden de la redacción , puntos, comas, algunas palabras, en fin, simples modificaciones de corrección y estilo.

Si conocemos esta realidad tanto los funcionarios públicos, ciudadanos, académicos, empresarios, congresistas, etc., por qué no lo aceptamos y promovemos un cambio en la Constitución (al cual nos oponemos), en donde se permita legislar en materia de contribuciones al Poder Ejecutivo.

Dado que en la práctica observamos que el Legislativo es prácticamente relegado a un segundo término por el Ejecutivo, y, para evitar una constante y permanente violación a la Constitución, no estaría por demás modificar el artículo 31 fracción IV de la misma, en el sentido de quitar el hecho de que las contribuciones deben estar en ley, a lo cual, reiteramos, nos oponemos.

Este planteamiento ha sido muy controvertido a partir de la creación de los tres poderes de la Unión. Ciertamente daría mayor poder al Ejecutivo, pero la indignidad de que sería objeto el Legislativo sería incalculable. De tomarse ese camino, iríamos

irremediable, indefectible y fatalmente a un Estado totalitario o dictatorial.

Consideramos que si bien a corto plazo esta solución es viable, a largo plazo, al tiempo que México madura políticamente, es inaceptable que, llámase un país de Estado de Derecho o Social de Derecho, las contribuciones, siempre y en todo momento, deben ser aprobadas en conciencia por el Congreso de la Unión.

b) El artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación.

De la lectura del artículo en cuestión, se desprende que éste se refiere únicamente a los conceptos de aplicación estricta, olvidando el hecho de que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares deben estar establecidas en ley.

Por un lado que bueno que se establezca que el sujeto, objeto, base y tasa o tarifa, estén bajo el reinado de la aplicación estricta, pero consideramos indispensable que se aclare que deben estar, según lo establece nuestra Constitución, en la ley.

Existe una cantidad importante de disposiciones que resultan incongruentes que afectan a los particulares, que no están establecidas en la ley y que, por el contrario, están contempladas en reglamentos y misceláneas fiscales.

A manera de ejemplo podemos exponer los siguientes casos:

1. El Reglamento del Impuesto sobre la Renta.

En éste, los contribuyentes son objeto de verdaderas aberraciones jurídicas, toda vez que se les imponen cargas tributarias que no tienen por qué estar contempladas en dicho ordenamiento, sino en una ley que haya sido debidamente aprobada por el Congreso de la Unión.

Si pretendieramos enumerar este tipo de situaciones, nos extenderíamos demasiado, por lo que limitémonos a señalar algunos casos.

El artículo 81, en donde se define indebidamente qué es lo que el contribuyente debe entender por ingresos; el artículo 97, en el que se establece qué tipos de gastos

no son deducibles para las personas que reciben sus ingresos de la prestación de un servicio personal independiente, afectando su base gravable; el artículo 107, en donde se marca una nueva forma de manejar los deducibles a los arrendadores.

2. El artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En éste artículo es en donde se indica que para determinar la base gravable de cierto tipo de contribuyentes se estará a lo establecido por el Banco de México en lo relativo a la inflación.

El Banco de México no es una autoridad legislativa; el dejar el establecimiento de una base tributaria a un frente extralegislativo es inconstitucional.

El que aceptemos que las bases tributarias pueden ser establecidas por autoridades no legislativas, es tanto como si el Congreso de la Unión "regalara" sus facultades al ejecutivo para gravarnos; eso no es otra cosa mas que jugar con "formas legales" para que el ejecutivo controle las contribuciones.

c) El Derecho Fiscal y el Derecho en general.

Para muchos, el Derecho Fiscal tiene primacía sobre otras ramas del derecho debido, entre otras cosas, a la importancia que representa para el Estado la captación de recursos financieros tanto para su propio sostenimiento como para el desarrollo de sus actividades frente a sus gobernados.

Con el pretexto de considerar a la rama fiscal como prioritaria en nuestro país, se han creado diversos mitos en lo referente a la estructuración de las leyes y, en general, de la implementación del sistema tributario federal, estatal y municipal.

Estos mitos han desembocado en diversas ocasiones, a crear verdaderas ilegalidades cuando se aplica una ley tributaria, yendo más allá del propio ámbito del derecho de las contribuciones y afectando aspectos constitucionales, leyes mercantiles, laborales, administrativas, civiles y familiares.

Como ejemplo de uno de esos mitos, se encuentra el de que el Derecho Fiscal es muy cambiante en virtud de lo dinámico de la economía.

Si bien es cierto que ésta es muy cambiante, también es cierto que no podemos aceptar que el Derecho Fiscal sea una materia que también esté, no sólo en constante transformación, sino, también, en inmediata transformación. Tal parece que los constantes e inmediatos cambios que sufre dicha rama jurídica, obedecen a errores que se cometieron en la implementación de la ley fiscal, observando errores en todas las leyes en materia tributaria. Veamos algunos ejemplos :

La aprobación de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la cual fue aprobada un año antes de su vigencia y que antes de que entrara en vigor ya había sufrido cambios en su articulado.

La aprobación del Código Fiscal de la Federación, que también fue realizado con bastante tiempo antes de su entrada en vigor, teniendo que posponer su vigencia hasta en dos ocasiones y haciendo que ésta, al final, se iniciara en diversos tiempos, sufriendo también cambios antes de que entrara en vigor.

La Ley del Impuesto sobre la Renta ha sufrido tantos cambios en los últimos años, que bien podría existir

igual número de leyes de renta. La finalidad de éste fenómeno bien podría justificarse en un momento dado : afirma la S.H.C.P. que esos cambios se deben básicamente al hecho de que el contribuyente estaba aprovechando "errores" en la legislación para su provecho. Afirmación nada alejada de la realidad, ya que es de todos conocida la evasión fiscal basada, paradójicamente, en la propia ley. Pero esta situación se debe, en todo caso, a un error emanado del Poder Legislativo y no del Ejecutivo, el cual trata de subsanar los errores de aquél mediante la creación de reglamentos y misceláneas que tratan de corregir dichos errores legales; probablemente dichos ordenamientos pudieran subsanar esos errores, pero sabemos que no es la forma correcta de hacerlo, dada la imposibilidad constitucional del Ejecutivo para legislar en materia tributaria.

Por esos y otros muchos ejemplos, afirmamos que no se requieren de cambios constantes, ni mucho menos inmediatos, en las leyes fiscales, sino que se requiere de una legislación bien estructurada, cuidadosamente revisada antes de aprobarse, para que no esté en constante transformación y que, en su caso, los cambios que sufran las leyes sean de fondo y no únicamente de forma; de lo contrario todas las disposiciones fiscales

nuevas irán creando ilegales actitudes en los contribuyentes, confusión en los tribunales y, sobre todo, un sistema fiscal injusto.

d) El abuso del Poder Ejecutivo en la disminución de las contribuciones.

Hemos observado que en algunas ocasiones, por diversas razones, el Ejecutivo disminuye o congela las contribuciones, situación por demás delicada, dado que el contribuyente que se ve beneficiado con ese tipo de medidas las aplaude porque le quitan ciertas cargas tributarias, pero si vemos la situación en detalle, el aceptar esto, sería tanto como aceptar que el Ejecutivo, cuando así lo decidiera, incrementaría unilateralmente las contribuciones, haciendo caso omiso del Legislativo.

e) El uso indiscriminado de reglamentos y misceláneas.

Anteriormente hacíamos mención de estos instrumentos empleados por el Ejecutivo para "legislar" en materia tributaria. Se ha hecho costumbre en nuestro país la emisión de este tipo de ordenamientos para "aclarar" lo que establece la ley fiscal.

Se han convertido en una práctica tan usual, que en las leyes encontramos más disposiciones administrativas que artículos, pudiéndose, por tanto, cambiarse arbitrariamente por las autoridades hacendarias. Es necesario replantear la utilidad de estas disposiciones administrativas, ya que día con día observamos como van abarcando conceptos exclusivos del Legislativo (sujeto, objeto, etc.) y, algo muy importante, la pasividad del contribuyente al tolerar esta actitud y no acudir a juicio para defender sus derechos.

f) La estructuración de los impuestos llamados productos.

Se hace necesaria una revisión a la regulación de los impuestos denominados productos, toda vez que, sabemos, los precios de estos son determinados, al igual que los derechos, por el propio Ejecutivo, no teniendo el particular ningún recurso en contra de esto.

g) La dominación de otras ciencias en el ámbito fiscal.

Es indudable que en la actualidad se han introducido nuevas ciencias en la legislación fiscal. Esto ha provocado algunas confusiones dado que algunos aspectos económicos que se han implementado en el Derecho Fiscal, no están definidas ni por éste ni por otras ramas jurídicas, lo que produce serios impactos en la interpretación de las disposiciones fiscales.

De entre esos conceptos tenemos el de la inflación, el de la redefinición de la base para las sociedades mercantiles y personas físicas, así como el de la indexación.

3.2. Antecedentes.

Para lograr abarcar con la amplitud necesaria los antecedentes de la potestad tributaria del Estado mexicano, es indispensable partir de algunos principios tales como el de Federalismo o Pacto Federal, la autonomía de las Entidades Federativas y la Libertad Municipal.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 40, establece la forma de gobierno y la forma de Estado en nuestro país.

República es la forma de gobierno que nuestra Nación a adoptado y en la cual los ciudadanos eligen periódicamente al jefe de Estado, quien de manera temporal desempeña ese cargo; Federal es la forma de Estado, opuesta o diferente al central. Siendo, pues, nuestra forma de Estado la que nos interesa en este momento, procedamos a su exámen.

Sobre el federalismo mexicano se han expuesto cuatro puntos de vista :

- Que durante la dominación española sirvió únicamente para desunir lo que estaba unido;
- Que fue una copia del sistema de los Estados Unidos de Norteamérica;
- Que fue una necesidad que sirvió para unir lo desunido;
- Que sus antecedentes se ubican desde la época prehispánica, ya que en la misma existió una confederación de los Estados de Tenochtitlán, Tetzaco y Tlacopan, las que a su vez se estructuraron como federaciones.

Consideramos que la tercera de las versiones expuestas es la que más se acerca a la realidad, dados los antecedentes históricos que se registran desde 1812, aproximadamente, en donde encontramos en la Constitución de Cádiz la figura de las diputaciones provinciales, las cuales eran nombradas por el Rey, teniendo como principal encargo promover la prosperidad de las provincias. Este sistema no tendría mayor relevancia si no fuera por el hecho de que las provincias exigieron el mismo, bajo amenaza de separarse de México si se establecía un régimen central, es decir, ellas proponían la implementación del sistema federal, a favor del cual se expidió el voto el 12 de junio de 1823 a cargo de todas las provincias existentes.

El 31 de enero de 1824, se aprobó el Acta Constitutiva de la Federación Mexicana, la que en su artículo 5o. adoptó la forma de gobierno federal; en el 6o. señaló que la federación se integraba por "Estados libres, independientes y soberanos, en lo que toca exclusivamente a su administración y gobierno interior"; y en el artículo 7o. enumeró los estados de la federación.

La Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos de 1824, fue el resultado de fuertes debates entre federalistas y centralistas, sistema, aquél, brillantemente defendido por Miguel Ramos Arizpe, quien por ello lleva el título de padre del federalismo mexicano. En su artículo 4o., dicho documento indicó que México adoptaba el sistema federal. En el siguiente precepto se enumeraban las Entidades Federativas.

Durante el período comprendido de 1835 a 1846, se estableció un sistema centralista, regido por las Siete Leyes Constitucionales, por un lado, y por las Bases Orgánicas, por el otro.

En 1846 estalló el Pronunciamiento de la Ciudadela, cuyo triunfo permitió el restablecimiento de la Constitución de 1824, subsistiendo esta vez hasta 1853 en que otra rebelión volvió a llevar a Santa Anna al poder, suspendiéndose nuevamente el sistema federal.

Es hasta 1855, con la salida de Santa Anna del país derrotado, que se convoca a un nuevo Congreso Constituyente para que decidiera el futuro del país, su organización política y sus forma de gobierno; teniendo

como resultado la Constitución de 1857, con la que cobró vigencia para siempre el federalismo.

Determinados que han sido los antecedentes más importantes del país, procedamos a analizar su definición.

De acuerdo con Adolfo Atchabahian, el pacto federal consiste en que "Los gobiernos centrales y estatales sean independientes uno de otro, dentro de su esfera y no estén subordinados al otro, aunque actúen coordinados entre sí, o es el método de distribución de poderes, según el cual los gobiernos integrantes, dentro de sus respectivas esferas, funcionan coordinados e independientes". (16)

Respecto a la autonomía de las Entidades Federativas recordemos lo que el artículo 40 constitucional establece respecto de las mismas :

"Art. 40. ..., compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior..."

(16) Atchabahian, Adolfo, *Federalismo y Tributación*, en *STFF*, 5o. Número extraordinario, México, 1971, p. 138.

Para determinar si las Entidades Federativas en nuestro país son soberanas o autónomas, mencionemos la definición de ambos conceptos.

Soberanía, según Eduardo García Maynez, puede ser caracterizado tanto negativa como positivamente. "En su primer aspecto, implica la negación de cualquier poder superior al del Estado, es decir, la ausencia de limitaciones impuestas al mismo por un poder extraño. El poder soberano es, por ende, el más alto o supremo".

En cuanto al segundo aspecto, nos dice que es un poder independiente que, sobre todo, se revela "en las relaciones con otras potencias; la nota de supremacía aparece de manera más clara en los vínculos internos del poder con los individuos y colectividades que forman parte del Estado". (17)

Hay quienes afirman que el concepto soberanía implica un poder ilimitado o ilimitable, lo cual en la actualidad es repudiado, ya que aún y cuando el poder soberano sea supremo, sin embargo se haya sometido al derecho,

(17) García Maynez, Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, Porrúa, México, 33a. edición 1982, pp. 103-104.

sometimiento que no debe considerarse como una destrucción del concepto, puesto que, en todo caso, es una autolimitación y no una imposición que provenga de un agente extraño al propio Estado.

La autonomía, según Jorge Carpizo, "implica un poder jurídico limitado, se tiene una franja de actuación libre y, al mismo tiempo, un campo que jurídicamente no se debe traspasar". (18)

De acuerdo con García Maynez, la autonomía "consiste en la facultad que las organizaciones políticas tienen de darse a sí mismas sus leyes, y de actuar de acuerdo con ellas". (19)

En base a los anteriores conceptos, afirmamos que las Entidades Federativas, aún y cuando están facultadas para emitir su propia Constitución, son autónomas, en virtud de que, si bien es cierto lo anterior, también lo es el hecho de que no deben contravenir lo establecido en el Pacto Federal.

(18) Carpizo McGregor, Jorge, Estudios constitucionales, La Gran Enciclopedia Mexicana, 2a. edición, 1983, México, p. 98.

(19) García Maynez, Eduardo, ob. cit., p. 104.

La libertad municipal establecida constitucionalmente, en principio, como un anhelo revolucionario y, posteriormente, elevado por el Constituyente de Querétaro a rango de precepto constitucional, actualmente se erige como la base de nuestra democracia como forma de gobierno y la primera manifestación de las voluntades ciudadanas para la designación de las autoridades con las que tiene contacto inmediato, dicho de otra manera, el Municipio Libre se constituye como la célula más importante de nuestras instituciones democráticas.

Es en el artículo 115 constitucional donde encontramos el fundamento de la institución que nos ocupa.

"Art. 115. Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el Municipio libre..."

El primer ayuntamiento fundado en tierras mexicanas fue el de la Villa Rica de la Veracruz, que otorgó a Hernán Cortéz en nombre del Rey de España los títulos de

Capitán General y Justicia Mayor de la Villa. Este acto lo desligó de la autoridad del gobernador de Cuba, Diego Velázquez, y se la concedió para iniciar la conquista al crear los primeros gobernantes de lo que sería después la Nueva España.

Durante la dominación española en México, los ayuntamientos representaron la única muestra de gobierno de los pueblos, aún y cuando la participación de los gobernados fue en verdad reducidísima, pues sólo el alcalde ordinario lo era por elección popular, por lo menos teóricamente. Y es que, para entonces, también en España Carlos V y sus sucesores habían acabado con las libertades municipales y el espíritu democrático de los ayuntamientos.

Lograda la independencia, y pese a que el Municipio pudo haber sido el primer elemento y el principio básico de la democracia mexicana, no fue objeto de consideración y, de hecho, no alcanzó la debida importancia en la vida política del país.

En la época de Porfirio Díaz, se nota un evidente retroceso en la institución que nos ocupa, pues se crea una figura que impide todo desarrollo del Municipio, es

decir, el Jefe Político, que trajo como resultado una mayor centralización del poder, del cual ya gozaba Díaz y la desaparición absoluta de la autonomía municipal.

El 25 de diciembre de 1914, bajo la presidencia de Venustiano Carranza, entró en vigor la Ley del Municipio Libre, antecedente inmediato del actual artículo 115 constitucional, el cual se incluyó en nuestra Constitución gracias a la voluntad política del Constituyente de Querétaro.

Las sucesivas reformas constitucionales relativas al Municipio, han sido tendientes a fomentar el principio de su libertad en el aspecto político y administrativo. La llevada a cabo en 1982, además de ampliar estas dos materias, abunda especialmente en el terreno económico o de la Hacienda Municipal.

La institución de la tan llevada y traída libertad del Municipio, no podemos considerarla desde el punto de vista de la noción moderna del libre albedrío, dado que éste aspecto sólo es aplicable a la persona física.

Más bien, la libertad que aquí queremos atribuirle al Municipio, va referida a la ausencia de intromisiones en

las cuestiones internas de dicha institución, es decir, a la tesis de que el Municipio no debe ser coaccionado ni afectado en la esfera de su competencia.

Con base a lo anterior, podemos abordar los antecedentes históricos de la potestad tributaria del Estado en nuestro país.

El Derecho Constitucional nos enseña que en el devenir histórico las semejanzas existentes entre las diversas constituciones que han regido nuestra vida jurídica y política y las que han regido en el vecino país del Norte, han sido varias y de muy diversa índole. El Acta Constitucional de 1824, por ejemplo, sigue el sistema de la Constitución Americana en cuanto a que no establece una distribución de competencias tributaria entre la Federación y las Entidades Federativas. En el artículo 13 fracción IX del primero de los citados documentos, se concede poderes al Congreso general para establecer los impuestos que sean necesarios para proveer a los gastos generales de la República, así como para determinar su inversión y para hacer al Poder Ejecutivo responsable de ella. Asimismo, en sus artículos 27 y 28 se señalaba que ningún Estado podía establecer ningún derecho de tonelaje sin el consentimiento del Congreso

General y que no podía establecer ningún derecho o impuesto sobre comercio exterior antes de que se aprobara una ley por el Congreso General reglamentando la manera de hacerlo.

El primer intento por hacer una distribución de poderes tributarios, lo encontramos el 4 de agosto de 1824, cuando el Congreso General aprobó la Ley sobre Clasificación de Rentas Generales y Particulares, la cual reserva al Gobierno Federal diversos aspectos, tales como importaciones y exportaciones, derechos de internación, rentas sobre tabacos, entre otros, disponiendo, además, y es en éste renglón en donde se dá precisamente la distribución de la potestad tributaria, que las otras rentas pertenecieran a los Estados. Otro aspecto destacado de la ley en comento, es el relativo a que los Estados debían pagar una contribución al Gobierno Federal con el fin de que éste pudiera hacer frente a los compromisos económicos adquiridos, tales como la deuda federal, reconocida por el Congreso de la Unión.

En el período comprendido entre el año de 1836 a 1846, no podemos hablar de un intento por perfeccionar lo existente en cuanto a la distribución de poderes tributarios, en virtud de que en el país se implantó un

sistema centralista existiendo, consecuentemente, Departamentos en lugar de Estados habiendo, por tanto, un Congreso Central.

A partir de 1846 se restaura la Constitución Federal de 1824, adoptándose en todos sus términos los conceptos que en materia tributaria contemplaba.

Posteriormente, se aprueba la Constitución Federal de 1857, en la que se disponía la obligación de los mexicanos para contribuir a los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que residieran en la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes (art. 36); el Congreso Federal tenía poderes para aprobar el presupuesto de gastos de la Federación que anualmente debía proponerle al Ejecutivo, así como para establecer todas las contribuciones necesarias para producir las rentas federales (art. 65 fracción V); para establecer derechos sobre el comercio exterior y para expedir bases generales a fin de impedir que los Estados pudieran establecer restricciones al comercio entre los mismos (art. 65 fracción VII); se prohibía a los Estados establecer, sin el consentimiento del Congreso Federal, cualesquier derechos de tonelaje u otros impuestos sobre

puertos o impuestos y derechos sobre importaciones y exportaciones (art. 112)

Todos esos artículos fueron a probados por el Congreso Constituyente. Por el contrario, se rechazó el artículo 120 del proyecto, que disponía que los Estados únicamente podían establecer impuestos directos, mientras que el Gobierno federal sólo podría establecer impuestos indirectos.

El 30 de mayo de 1895 se reformaron los artículos 111 y 124 de la Constitución, con el resultado de que en lo sucesivo se prohibió a los Estados acuñar moneda, imprimir billetes, estampillas o papel sellado, gravar el tránsito de personas o mercancías que cruzaran sus territorios, prohibir o gravar directa o indirectamente la entrada o salida de sus territorios de cualquier mercancía nacional o extranjera con impuestos o derechos cuya recaudación se hiciera a través de aduanas locales, requiriera inspección o registro de bultos o documentación que acompañara a la mercancía, entre otros aspectos.

El Constituyente de 1916-1917, convocado por el jefe del grupo revolucionario más importante, Venustiano

Carranza, adoptó un proyecto que aún cuando en muchos aspectos difería sustancialmente de la Constitución de 1857, contenía, en cuanto a los poderes tributarios de la Federación y de los Estados, el mismo sistema de concurrencia de poderes tributarios, aunque el Gobierno federal seguía reservando a su favor algunas materias impositivas.

Si bien ya se habían dado pasos importantes para definir la potestad tributaria de cada una de las partes integrantes de la Federación y aún de ésta misma, faltaba un estudio más serio y acorde a la realidad imperante, pues la necesidad de un sistema de coordinación de los poderes tributarios era urgente para evitar que la anarquía predominara entre los interesados.

Ante esa necesidad, Plutarco Elías Calles, en 1925, convocó a la Primera de las tres Convenciones Fiscales Nacionales que habrían de celebrarse en la Ciudad de México, con delegados del Gobierno Federal, de los gobiernos de las Entidades Federativas, del Distrito Federal y de los territorios federales.

Las conclusiones adoptadas en dicha Convención fueron varias, siendo la cuarta de ellas la que abordó el tema

de la distribución de poderes tributarios, la cual se transcribe a continuación :

a) Los impuestos sobre la Renta y los edificios son exclusivos de los Estados;

b) Los Estados deben tener poder tributario exclusivo sobre los actos no mercantiles, sobre las concesiones otorgadas por autoridades locales y sobre los servicios públicos locales;

c) El poder tributario federal es exclusivo sobre el comercio y la industria; sin embargo, los Estados deben participar en el producto de tales impuestos recaudados en cada estado, pero de acuerdo con una tasa uniforme para todos los Estados;

d) Los impuestos sobre las herencias y las donaciones deben ser exclusivos de los Estados, pero el gobierno federal debe participar en el producto de tales impuestos recaudados en cada Estado, pero de acuerdo con una tasa uniforme para todos los Estados;

e) Debe tratarse en forma separada a los impuestos especiales y futuras convenciones deben resolver si deben ser establecidos por la Federación o por los Estados y ambas clases de entidades deben participar en sus productos; y

f) Debe agregarse una nueva cédula a la Ley del Impuesto sobre la Renta a fin de gravar el ingreso de los bienes inmuebles edificados, cuyo producto debe ser exclusivo para los Estados.

Las mencionadas conclusiones se trataron de aplicar mediante un proyecto de ley que el Presidente Calles envió al Congreso, pero dicho proyecto no tuvo éxito.

La consolidación económica de México, la diversidad de cuotas y de doctrinas en materia fiscal y la necesidad de encontrar resoluciones concertadas, fueron las causas principales para que en 1932 se convocara a una Segunda Convención, la cual concluyó, entre otros aspectos que :

a) Debe gravarse tanto la propiedad urbana como la rural y tanto la edificadâ como la no edificada, pero bajo la base de que la tributación local debe ser la imposición territorial, en todos sus aspectos;

b) Los actos no mercantiles, los servicios públicos municipales y concesiones son de exclusiva competencia de los Estados dentro de su propio territorio;

c) Los impuestos relativos al comercio exterior, renta e industria, recursos naturales y concesiones

federales, son exclusivos del Gobierno Federal, participando de ellos los Estados y Municipios.

En 1936, la coexistencia de gravámenes sobre una misma fuente impositiva, obliga al Presidente Cárdenas a enviar un proyecto al Congreso de la Unión para reformar los artículos 73 fracción X y 131 constitucionales, con los cuales se pretendía fortalecer a los Estados, entregándoseles ingresos propios, participaciones y contribuciones exclusivas que les aseguraran rendimientos suficientes para restringir la concurrencia tributaria, pero, al igual que el proyecto enviado por Calles, no tuvo éxito.

En 1940 se da, en opinión de muchos, el cambio más importante hasta la fecha en el sistema de distribución de poderes tributarios entre la Federación y los Estados, ya que se reforman los artículos 73 fracción IX, X y XXIX y 117 fracciones VIII y IX siendo, ahora sí, aprobadas, entrando en vigor el 10. de enero de 1943.

Bajo la presidencia de Miguel Alemán se celebró, en 1947, la Tercera Convención Nacional Fiscal, de la cual cabe destacar algunos aspectos tales como :

1. La participación de miembros de la Confederación de Cámaras Industriales y de la Confederación de Cámaras de Comercio, ambas pretendiendo llevar la representación de los contribuyentes del país;

2. La Convención concluyó que era necesaria la creación de un Plan Nacional de Arbitrios que representara una carga justa y equitativa sobre todos los causantes y que permitiera cuidar la satisfacción de las necesidades públicas en los tres niveles de gobierno;

3. El Impuesto sobre la Renta sería exclusivo del Gobierno Federal, aunque los Estados también participarían de él;

4. Impuesto Predial, Urbano y Rústico, productos agrícolas, enajenación de bienes inmuebles, ganadería, entre otros, serían ingresos privativos de los Estados y municipios;

5. A los municipios, por primera vez, se les reconocieron como fuentes exclusivas de ingresos, impuestos sobre diversiones públicas, mercados, rastros, comercio ambulante, servicios públicos municipales, licencias y registros; y

6. Asimismo, se determinaron algunas fuentes de tributación concurrentes, tales como el impuesto general sobre las ventas de la industria y el comercio e

impuestos especiales sobre hilados y tejidos, producción y venta de azúcar, alcohol y de bebidas alcohólicas, etc.

Como consecuencia de lo anterior, se aprobó una nueva reforma al artículo 73 fracción XXIX constitucional, en el sentido de hacer exclusivo del gobierno federal el impuesto sobre la producción y consumo de cerveza, del cual los Estados y municipios recibirían una participación del 40%.

3.3. Distribución del Poder Tributario en México.

Corresponde en esta última ocasión analizar el último de los apartados que integran el presente trabajo. Lo hemos denominado Distribución del Poder Tributario en México, y en él examinaremos la forma en como dicho poder está distribuido en los tres niveles de gobierno existentes en nuestra organización política, es decir, federal, estatal y municipal.

Para estar en posibilidades de abordar debidamente dicho análisis, examinemos primeramente uno de los principios rectores de nuestro régimen fiscal, siendo éste el de la distribución de competencias.

Aunque a simple vista la distribución de competencias en nuestro país parezca un tema sencillo y del que ya no haya más que decir, lo cierto es que se trata de un asunto que, por revestir una serie de características muy propias, se nos presenta como un fenómeno complejo y de difícil manejo.

No son pocos los sistemas existentes para distribuir las competencias entre los niveles de gobierno mencionados. El que nuestro país ha adoptado puede enunciarse de la siguiente forma : todo aquello que no esté expresamente atribuido a la Federación, se entenderá como competencia de las Entidades Federativas.

Es en el artículo 124 de la Constitución en donde se localiza el principio antes mencionado, el cual dice :

"Art. 124. Las facultades que no están expresamente concedidas por ésta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados".

Asimismo, en diversos artículos del mencionado cuerpo legal, encontramos toda una serie de principios relativos al problema de la distribución de competencias, los

cuales han sido clasificados por la doctrina de la siguiente forma :

- "- Facultades atribuidas a la Federación;
 - Facultades atribuidas a las Entidades Federativas;
 - Facultades prohibidas a la Federación;
 - Facultades prohibidas a las Entidades Federativas;
 - Facultades coincidentes;
 - Facultades coexistentes;
 - Facultades de auxilio; y
 - Facultades que emanan de la jurisprudencia, ya sea reformando o adicionando la anterior clasificación".(20)
- Facultades atribuidas a la Federación :

Se encuentran expresamente enunciadas en el artículo 73 de la Constitución, relativo a las facultades del Congreso de la Unión, así como también en los artículos 117 y 118 del mismo ordenamiento, en donde se contemplan las prohibiciones a las Entidades Federativas. Este último con base a una interpretación a contrario sensu de lo establecido en el artículo 124 constitucional.

(20) Los cuatro primeros puntos corresponden a la clasificación de Bryce, Jaime, La Republica Norteamericana, Madrid, 1913, Tomo II, pp. 113-115, Citado por Carpizo McGregor, Jorge, ob. cit. p. 99

- Facultades atribuídas a las Entidades Federativas :

Este tipo de facultades las encontramos dispersas en la Carta Magna. En el artículo 5o., por ejemplo, se establece : "...la ley determinará en cada Estado cuáles son las profesiones que necesitan título para su ejercicio, las condiciones que deban llenarse para obtenerlo y las autoridades que habrán de expedirlo..."; otro ejemplo claro se encuentra en el artículo 41, en el que, aunque no se les dá la facultad expresamente, se presupone su facultad para darse su propia Constitución.

- Facultades prohibidas a la Federación.

Consideramos que la presente clasificación resulta inadecuada en virtud de que con el sólo hecho de que no se les otorgue, se les están negando.

- Facultades prohibidas a las Entidades Federativas.

Como mencionábamos, este tipo de facultades se encuentran en los artículos 117 y 118 de la Carta Federal, en el primero de los cuales se consignan, en forma expresa, las respectivas prohibiciones y, en el segundo, podemos decir que se consignan prohibiciones relativas,

toda vez que para realizar alguna actividad, los Estados requerirán, en todo caso, del consentimiento del Congreso de la Unión.

- Facultades coincidentes.

Son aquellas que tanto la federación como las Entidades Federativas pueden realizar por disposición constitucional.

- Facultades coexistentes.

Consisten en que una parte de la misma facultad compete a la federación y la otra a los estados.

- Facultades de auxilio.

Aquellas que por disposición constitucional obligan a una autoridad a ayudar a otra.

Finalmente, mencionemos que la invasión en las competencias estatales por el Gobierno Federal y viceversa, es inconstitucional, pues viola la autonomía de los estados o la de la Federación, lo cual es susceptible de repararse a través del juicio de amparo,

de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 103 fracciones II y III de la Constitución.

Una vez que hemos examinado la distribución de competencias en nuestro país, estamos en posibilidades de analizar la división de la facultad tributaria entre la Federación, las Entidades Federativas y el Municipio, asunto que encierra una gran trascendencia para el Estado general, dada su índole económica y que, por lo tanto, se erige como columna vertebral del mismo.

3.3.1. Federal.

En líneas anteriores nos hemos referido al hecho de que en nuestro país la única institución que tiene poder tributario es el Poder Legislativo, federal o local, en tanto que el Ejecutivo únicamente tiene facultad reglamentaria en materia impositiva.

Bajo ese tenor, la Carta Magna, en su artículo 73 denominado de las facultades del Congreso fracciones VII, IX, X, XXIX y XXX, que para los fines que perseguimos son las que nos interesan, disponen la competencia de la Federación en materia impositiva.

Por razones de método, procederemos a establecer el fundamento legal de la potestad tributaria a nivel entidades federativas para, después, examinar conjuntamente ambas potestades, es decir, la federal y la estatal.

3.3.2. Estatal

Si aplicamos nuestro artículo 124 constitucional al asunto de la potestad tributaria de las entidades federativas, tendremos que concluir que éstas tienen competencia para imponer y cobrar toda clase de contribuciones, salvo aquellas que están expresamente atribuidas a la Federación en el artículo 73 en las fracciones antes citadas y aquellas que les están prohibidas en los artículos 117 y 118, cuya fracción I es de éste último, consideramos debe derogarse por atentar contra la autonomía de las Entidades Federativas establecidas en el artículo 40 de la Constitución.

Enmarcados los lineamientos legales o fundamentos de la potestad tributaria tanto de la Federación como de las Entidades federativas, procedamos a su análisis.

Aunque a simple vista parezca un problema fácil, el tratar de resolver con exactitud a qué se circunscribe la potestad tributaria de la Federación y de las Entidades Federativas es un asunto por demás complejo.

Al analizar la clasificación doctrinal de la distribución de competencias, omitimos a propósito mencionar una de ellas. Nos referimos a las facultades concurrentes, haciendolo de esa manera por ser aplicable en éste momento la clasificación mencionada.

"Las facultades concurrentes -nos expresa Jorge Carpizo-, son aquellas que no están exclusivamente atribuidas a la Federación ni prohibidas a los Estados cuando la primera no actúa, las Entidades Federativas pueden realizarlas; pero si la Federación legisla sobre esa materia, deroga la legislación local al respecto".

(21)

En base a la definición expuesta, Francisco de la Garza opina que el poder fiscal federal y el estatal, en base a facultades ilimitadas concurrentes, es decir, el Congreso Federal puede imponer tributos sobre cualquier

(21) Carpizo Mcgregor, Jorge, La Interpretación del Artículo 133 Constitucional, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, México, Año II, Número 4, 1969, pp. 21-22.

materia y sin ninguna limitación. "Esta facultad -afirma- proviene de la fracción VII del artículo 73, que expresa que el Congreso de la Unión tiene competencia para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto". (22)

Ernesto Flores Zavala llega, al respecto, a las siguientes conclusiones :

"I. El principio constitucional es que son concurrentes las facultades de la Federación y de los Estados, para establecer impuestos, para cubrir sus respectivos presupuestos con las propias excepciones que la propia Constitución ha establecido;

II. Hay impuestos que pertenecen exclusivamente a la Federación;

III. Hay impuestos reservados por la Constitución a los Estados;

IV. Hay impuestos que sólo pueden establecer los Estados, pero únicamente con autorización del Congreso de la Unión;

(22) Garza, Sergio De la, ob. cit., p. 223.

V. La Federación no puede facultar a los Estados para establecer impuestos sobre materias que la Constitución ha reservado exclusivamente a la propia Federación". (23)

Observamos que ambos tratadistas concuerdan en el sentido de que la facultad tributaria de la Federación y de las Entidades Federativas es concurrente, de acuerdo a lo expuesto, es decir, que las legislaturas federal y locales tienen competencia tributaria y limitada, con excepción de las locales, que no pueden incursionar en el campo expresamente concedido a la Federación ni en las prohibiciones que la Ley Fundamental les impone.

El consenso obtenido en ese sentido, no comprende solamente a la doctrina, sino también a la jurisprudencia de nuestro máximo tribunal, quien también acepta que la potestad tributaria de los multimencionados niveles de gobierno es concurrente, con las excepciones que la propia ley determina.

A pesar de lo anterior, consideramos que el problema requiere de un exámen más cuidadoso, contemplando las

(23) Flores Zavala, Manuel, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas., Los Impuestos, México, Porrúa, 1965, pp. 330-331.

dificultades y las soluciones que se han visto en la práctica.

Al mencionar los antecedentes históricos de la potestad tributaria del Estado, no dimos cuenta de que es hasta la Constitución de 1857 en donde realmente se estableció un principio para delimitar el campo impositivo entre Federación y Entidades Federativas.

Posteriormente, Vallarta, uno de los grandes intérpretes de dicha Constitución, siendo Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, emitió un voto que, en opinión de muchos implantó una total anarquía. Dicho voto fue el siguiente :

"Las facultades del Congreso Federal y de las legislaturas de los Estados en materia de impuestos son concurrentes y no exclusivas; es decir, aquel puede decretar una contribución que recaiga sobre el mismo ramo de la riqueza pública, ya gravado por el Estado".

Tal criterio predominó hasta el año de 1925, fecha en que, como ya se ha dicho, tuvo verificativo la Primera Convención Nacional Fiscal, en la cual se concluyó, entre otras cosas, que era urgente la existencia de un reparto

de facultades fiscales entre la Federación y los Estados, aunque fuera en forma provisional mientras la experiencia mostraba qué medidas definitivas se debían tomar.

En la Segunda Convención se recomendó que una serie de materias fueran exclusivas de la Federación. En 1934 se instituyó la participación a las Entidades Federativas y a los municipios en los impuestos federales sobre energía eléctrica.

En noviembre de 1947 se reunió la Tercera Convención cuya idea primordial era la de abandonar el principio de la exclusividad de los impuestos por la coordinación de las dos esferas impositivas del país.

A raíz de ésta última Convención, se expidió la Ley sobre Ingresos Mercantiles, en la que se determinaba la participación de las Entidades Federativas pero, única y exclusivamente, respecto de aquellas que previamente habían celebrado el convenio correspondiente con la Federación, suprimiendo los impuestos locales sobre el comercio y la industria y, a su vez, recibiendo el porcentaje convenido. En un principio, el sistema de coordinación no tuvo la aceptación general que se pensaba, a pesar de que el Gobierno Federal dispuso un

incremento en el porcentaje de participación para aquellas entidades que suscribieran los convenios respectivos.

A pesar de las reformas constitucionales apuntadas, de las Convenciones Nacionales Fiscales y del sistema de participaciones, el problema sigue subsistiendo y aún no hay acuerdo sobre si hay coincidencia de facultad tributaria entre la Federación y las Entidades Federativas, pero sólo en lo referente a las que no son exclusivas de la primera, o bien, si los Estados pueden legislar sobre todas aquellas materias fiscales que no estén expresamente atribuidas a la Federación y, finalmente, si ésta sólo tiene facultades de legislar en lo que la Carta Fundamental le concede.

En 1965, nuestro máximo tribunal resolvió :

"Los artículos 73 fracción VII y 74 fracción IV de la Carta Fundamental, respectivamente, al Congreso y a la Cámara de Diputados para imponer en general las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, de lo que se sigue que tales facultades son ilimitadas en cuanto a las materias que pueden gravarse, y que se extienden tanto a las que están reservadas expresa y

privativamente al Congreso, como aquellas en que puede concurrir con los Estados. El que haya materias reservadas exclusivamente a la Federación, conforme a las fracciones X y XXIX del artículo 73 constitucional, ello no significa que sus facultades impositivas deban limitarse a dichas materias, sino que los Estados están excluidas de ellas". (24)

Respecto a la facultad fiscal, la jurisprudencia de la S.C.J.N. es determinante : existe coincidencia ilimitada de la facultad tributaria entre la Federación y los Estados miembros, con la excepción para éstos últimos que no pueden imponer contribuciones sobre las materias fiscales exclusivas de la Federación, ni sobre las prohibiciones que la propia ley fundamental les impone.

Consideramos que la jurisprudencia antes transcrita se apega estrictamente a lo que dispone la Constitución y no deja lugar a dudas sobre lo que en nuestro país debe entenderse sobre la potestad tributaria tanto de la Federación como de las Entidades Federativas, por lo que nos apegamos a lo establecido por la misma.

Antes de proceder al análisis de la situación municipal en el campo tributario, haremos unas últimas

consideraciones, más que nada de carácter práctico, acerca del tema que hasta aquí hemos examinado.

No es muy difícil darnos cuenta de lo que en materia tributaria está sucediendo en nuestro país. Cada año la Federación aumenta sus ingresos, mientras que las Entidades Federativas ven disminuidas sus arcas. Es un fenómeno que se presenta tan consistente y permanentemente que las cuestiones teóricas que antes analizábamos pasan realmente a un segundo término; lo verdaderamente importante, en todo caso, es encontrar la respuesta a ese fenómeno económico y darle una solución debida.

El centralismo económico imperante en nuestra nación es uno de los aspectos que más han influido para que la dependencia económica -y por lo tanto política- de los estados sea cada vez más marcada, al grado de que, inclusive, bien podríamos hablar de un plano de subordinación de los mismos hacia la Federación, ya que, si bien es cierto que ésta canaliza parte de su presupuesto a las Entidades Federativas, más cierto es también el hecho de que es aquella quien decide en última instancia la forma en cómo habrá de disponerse esa ayuda económica, lo cual en otros términos no es otra cosa más

que docilidad y obediencia del Estado miembro hacia la federación.

3.3.3. Municipal.

Hemos mencionado en el apartado correspondiente que el papel que juega el municipio en nuestra vida política es de primer orden, dado el carácter que a nivel constitucional se le ha dado : base de nuestra división territorial y de nuestra organización política y administrativa, dicho de otra manera, fundamento de todas y cada una de las instituciones existentes en la sociedad mexicana.

En este orden de ideas, es indudable la importancia que cobra en la actualidad el que la institución del Municipio se realice en los términos en cómo está establecido en la Constitución, básicamente en cuanto a un sólo aspecto : su libertad.

En las siguientes líneas trataremos de analizar su situación para que, al final, determinemos si esa libertad existe en el plano de los hechos o si, como otros muchos aspectos de nuestra Ley Fundamental, es letra muerta el "Municipio Libre".

La fracción II del artículo 115 nos dice que los municipios manejarán su patrimonio conforme a la ley. De ésta fracción se desprenden, básicamente, dos aspectos que nos servirán como punto de partida para el análisis del poder tributario del Municipio.

Efectivamente, la fracción en comento nos habla, por un lado, del patrimonio del Municipio y, por el otro, que éste se manejará conforme lo disponga la ley.

El patrimonio del Municipio se integra, de acuerdo con la fracción IV del propio artículo, de la siguiente forma :

- Rendimientos de los bienes que les pertenezcan;
- Contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor;
- Todo lo relativo a la propiedad inmobiliaria;
- Participaciones federales; e
- Ingresos por servicios públicos. La fracción III del mismo precepto hace una enumeración de todos y cada uno de los servicios públicos : agua potable y alcantarillado; alumbrado público; limpia; mercados y centrales de abasto; panteones; rastros; calles; parques

y jardines; seguridad pública y tránsito y las demás que las legislaturas locales determinen según las condiciones territoriales y socioeconómicas de los municipios, así como su capacidad económica y financiera.

Ahora bien, veamos qué es lo que dispone la ley respecto de cómo habrá de manejarse el patrimonio municipal. La mencionada fracción IV dispone, en primera instancia, que los municipios estarán facultados para administrar libremente su hacienda, lo que nos hace pensar que, efectivamente, la institución del Municipio Libre es un hecho, pues es de todos sabido que la verdadera y la única base de la libertad municipal está en el libre manejo de los fondos con que debe contar y cuenta el Municipio.

Continuando con la lectura de la fracción IV nos encontramos, con tristeza, que el sueño del Constituyente de Querétaro de dar vida a una institución verdaderamente libre, se va diluyendo conforme avanzamos en la lectura del precepto en cita, pues basta con leer los incisos a), b) y c) de la fracción que comentamos, para darse cuenta de que la libertad del Municipio es simplemente una ilusión, confirmándonoslo el penúltimo párrafo de la misma al disponer que : "Las leyes federales no limitarán

la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c)...". El inciso b) no es mencionado, pero, finalmente, dependerá de la legislatura local la forma en como el Municipio recibirá las participaciones federales.

Si bien la Constitución dispone que el Municipio administrará libremente su hacienda y que manejará su patrimonio conforme a la ley, es más cierto que ésta lo único que hace es limitar la actuación económica del Municipio, sujetándolo a las decisiones de la legislatura del Estado, quien hace las veces del padre o de la madre quienes, temerosos de que el hijo que ha recibido del padrino una determinada cantidad de dinero lo despilfarre, se lo recogen para dárselo posteriormente en partes y cuando ellos "lo consideren conveniente". Cabe preguntarse : en dónde está la libertad municipal ? La respuesta es muy fácil : simple y sencillamente no existe, lo único que observamos en el artículo 115 , son disposiciones alejadas de la realidad, cuya finalidad es básicamente política, pues al ser la institución más cercana a los ciudadanos, el control de éstos es más accesible.

Los municipios, dado el papel que deben jugar dentro de la sociedad, no pueden estar en esas condiciones. Las palabras deben ser acordes con los hechos. La libertad política -requisito sine qua non de la institución municipal- no puede concebirse sin la libertad económica; al Municipio se le ha dejado una libertad más que restringida y nos preguntamos : una libertad en esos términos, realmente puede considerarse libertad ?

Estamos convencidos de que no. Sin embargo, hemos visto que la voluntad política ha predominado en el presente sexenio y si bien no ha llegado a la institución municipal, estamos ciertos de que no tardará ni pasará mucho tiempo para que la modernización, característica y bandera del actual régimen, alcance a la figura que nos ocupa.

Finalmente, concluimos que si bien el Municipio en la actualidad no cuenta con potestad tributaria, pues serán las legislaturas locales quienes continuarán aprobando las leyes de ingresos municipales, no así sus presupuestos de egresos, que serán aprobados por los ayuntamientos, también observamos que los principios jurídicos de orden general, relacionados con la tributación y establecidos en nuestra Constitución, deben

observarse obligatoriamente a nivel municipal, tanto en la relación Entidad Federativa-Municipio, como en la relación Municipio-gobernado, en aras del respeto incondicional de las garantías individuales que se encuentran establecidas en nuestra Constitución, la cual sustenta el régimen democrático en que vivimos y que siempre ha sido respetuoso de las personas y de las instituciones que conforman nuestro México.

CONCLUSIONES.

1. Si bien es cierto que en nuestro país el sistema de defensa de que gozamos en materia de impuestos es envidiable, también es cierto que en no pocas ocasiones factores subjetivos tales como "influencias", "amiguismos" o "compadrazgos", influyen en el juzgador al momento de emitir sus fallos, aunado al hecho de que el gobernado, debido a su precaria educación fiscal y a su apatía para hacer valer sus derechos, permite ese tipo de actitudes y situaciones.

2. Es innegable la facultad del Estado para obligar a los gobernados a que contribuyan al gasto público, pero esas contribuciones deben partir de los principios de equidad y proporcionalidad, conceptos que deben ser tomados en cuenta muy en consciencia por el legislador mexicano.

3. El respeto irrestricto al principio de que las contribuciones deben estar establecidas en la ley, entre otros, es urgente. El apego absoluto a este tipo de disposiciones, nos permitirá vivir en un régimen más democrático.

4. La relación autoridad-contribuyente debe enmarcarse dentro de los lineamientos de derecho establecidos , así como de la justicia social, es decir, el contribuyente no puede dejar de cumplir sus obligaciones fiscales sin esperar ser sancionado por el Estado, ni éste puede abusar del contribuyente, privándolo arbitrariamente de sus bienes, libertad, derechos o posesiones, sin esperar una reacción negativa por parte de éste.

5. El Poder Legislativo debe poner día con día más cuidado al emitir la ley fiscal. No debemos perder de vista que éste es un representante del pueblo y no del Ejecutivo, por lo que no debemos llegar nunca al grado de desconfiar de nuestros representantes, pues eso implicaría encaminarnos a un orden social dictatorial.

6. Estamos conscientes de la dificultad para entender la materia fiscal, mucho más para legislar sobre ella, pero eso no implica aceptar que el Congreso legisle al vapor y que apruebe las iniciativas del Ejecutivo únicamente por aprobarlas o porque provienen de éste.

7. La correcta elaboración de la ley fiscal impedirá el excesivo uso del juicio de amparo y, por lo tanto, se

evitará un desastre en la economía nacional, pues el contribuyente no tendrá fundamentos para impugnar una determinada contribución.

8. La injerencia que en materia fiscal viene ejerciendo en los últimos años el Poder Ejecutivo debe detenerse, pues es éste el que efectivamente hace los cambios a las leyes fiscales. No criticamos a nuestro sistema fiscal, sino a la forma en como el Ejecutivo viene actuando en materia fiscal, sometiendo en filosofía y política fiscal al Legislativo.

9. La eficiencia y honestidad con que en la actualidad vienen desempeñando sus funciones el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal y el Tribunal Fiscal de la Federación es cierta, pero consideramos que dichos organismos deben integrarse tal cual al Poder Judicial Federal. Paralelamente proponemos la ampliación de la competencia de los juzgados, creando los que conozcan la materia fiscal, es decir, juzgados fiscales.

10. El Poder Ejecutivo debe ser respetuoso de los mandamientos constitucionales, evitando entrometerse en áreas que no le corresponden como lo es la fiscal en lo

relativo a la emisión de leyes, facultad exclusiva del Poder Legislativo.

11. Debe replantearse la utilidad de las misceláneas fiscales, dado que, en la forma en como se vienen utilizando, el contribuyente es objeto de constantes violaciones legales, pues con ellas el Ejecutivo intenta hacer valer sus criterios como si fuesen leyes.

12. Los tiempos modernos exigen por parte del contribuyente una superación constante en cuanto a su educación en materia impositiva, la cual no es exclusiva de abogados o de contadores públicos, sino de todos y cada uno de los que contribuyen con una parte de su riqueza al sostenimiento del Estado. Para ello, la legislación fiscal debe hacerse cada vez más accesible para la población.

13. Dada la importancia que en nuestra sociedad juega el Municipio, deben implementarse medidas serias que coadyuven a que la institución de la Libertad Municipal sea una realidad y no un buen deseo de los mexicanos.

BIBLIOGRAFIA.

Alcalá-Zamora y Castillo, Niceto, Protección Jurisdiccional del Particular frente al Ejecutivo en México, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, México, Año III, No. 8, 1970.

Arellano García, Carlos, Teoría General del Proceso, Porrúa, México, 1980, 1a. edición.

Argañarás, Manuel J., Tratado de lo Contencioso Administrativo, Tipográfica Editora, Argentina, 1955.

Atchabahian, Adolfo, Federalismo y Tributación, en Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 5o. No. Extraordinario, México, 1971.

Bielsa, Rafael, Estudios de Derecho Público, Tomo II, Derecho Fiscal, DePalma, Buenos Aires, 1951.

Briseño Sierra, Humberto, Competencia de los Tribunales Administrativos, en Revista del TFF, México, 4o. No. Ext., 1971.

Carpizo McGregor, Jorge, Estudios de Derecho Constitucional, La Gran Enciclopedia Mexicana, UNAM, 2a. edición, 1983.

-----La Interpretación del Artículo 133 Constitucional, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, México, Año II, No. 4, 1969.

Carrillo Flores, Antonio, La Defensa Jurídica de los Particulares frente a la Administración en México, 1939, México.

Cueva, Mario de la, La Idea del Estado, Porrúa, México, 2a. edición, 1956.

Chioventa, Giuseppe, Instituciones de Derecho Procesal, traducción por E. Gómez Orbaneja, Revista de Derecho Privado, Madrid, 1954.

Dorantes Tamayo, Luis, Elementos de Teoría General del Proceso, Porrúa, México, 1983, 1a. edición.

Fix-Zamudio, Héctor, Introducción al Estudio de los Recursos Administrativos, en Estudios de Derecho Público Contemporáneo, UNAM/FCE, México, 1972.

Flores Zavala, Manuel, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas; los impuestos, Porrúa, México, 3a. edición, 1965.

Fraga, Gabino, Derecho Administrativo, Porrúa, México, 1985, 24a. edición.

García Estébanez, Emilio, El Bien Común y la Moral Política, Edit. Reus, Madrid, 2a. edición, 1952.

García Maynez, Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, Porrúa, México, 33a. edición, 1982.

García-Pelayo y Gross, Ramón, Diccionario Larousse, 8a. edición, México, 1984.

Garza, Sergio Francisco de la, Derecho Financiero Mexicano, Porrúa, México, 8a. edición, 1978.

Gianini, A.D., Instituciones de Derecho Financiero, Madrid, traducción española, Editorial de Derecho Financiero, 1957.

Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho Financiero, DePalma, Buenos Aires, 3a. edición, Vol. I, 1977.

Gómez Lara, Cipriano, Teoría General del Proceso, UNAM, Textos Universitarios, México, 1974.

González Uribe, Héctor, Teoría Política, Porrúa, México, 3a. edición. 1980.

Jarach, Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, Buenos Aires, 2a. edición, 1969.

Jellinek, Georg, Teoría General del Estado, Albatros, Argentina, 2a. edición 1978.

Johnson Okhuysen, Eduardo A., Equilibrio entre Presión Fiscal y Justicia Fiscal, PAC, México, 1a. edición, 1983.

Margain Manautou, Emilio, De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimidad, Editorial Universitaria Potosina, México, 3a. edición, 1980.

Nava Negrete, Alfonso, Derecho Procesal Administrativo, Porrúa, México, 2a. edición, 1959.

Ortega, Joaquín B. Apuntes de Derecho Fiscal, reimpresión ITESM, México, 1946.

Pina, Rafael de, Diccionario de Derecho, Porrúa, México, 8a. edición, 1979.

-----Instituciones de Derecho Procesal Civil, Porrúa, México, 9a. edición, 1972.

Posada, Adolfo, Tratado de Derecho Político, Librería General de Victoriano Suárez, Madrid, 5a. edición, 1935.

Rendón Huerta Barrera, Teresita, Derecho Municipal, Porrúa, México, 1a. edición, 1985.

Rocco, Ugo, Teoría General del Proceso Civil, traducido por Felipe de Jesús Tena, Porrúa, México, 2a. edición, 1959.

Sáinz Bujanda, Fernando de, Notas de Derecho Financiero, Seminario de Derecho Financiero, Tomo I, Vol. II, Madrid, 1976.

-----Hacienda y Derecho, Vol. I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962

Serra Rojas, Andrés, Derecho Administrativo, Porrúa, México, 5a. edición, 1961.

-----Ciencia Política, Porrúa, México, 7a. edición, 1961.

Sánchez Agesta, Luis, Principios de Teoría Política, Editora Nacional, Madrid, 1966.

Legislación Consultada.

**Constitución Política de los Estados Unidos
Mexicanos.**

Código Fiscal de la Federación.

**Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del
Distrito Federal.**

Abreviaturas.

C.F.F. Código Fiscal de la Federación.

**L.T.C.A.D.F. Ley del Tribunal de lo Contencioso
Administrativo del Distrito Federal**

T.F.F. Tribunal Fiscal de la Federación