

107
2ej

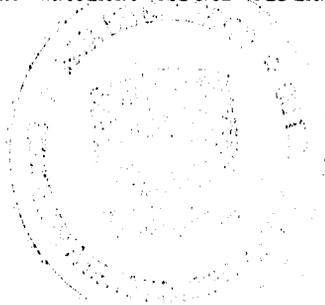


UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL
Y FINANZAS PUBLICAS



EL CONTROL LEGAL DEL REGLAMENTO EN MATERIA FISCAL FEDERAL



T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
JUAN PABLO CISNEROS SANCHEZ

MEXICO, D. F.

1996



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 esta 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.

**A MI PADRE
A MI MADRE
POR SU RESPALDO ETERNO**

A MI HERMANO JOAQUÍN

CON MUCHO CARIÑO POR SU INCONDICIONAL APOYO Y ALIENTO

A MI HERMANA ERIKA POR SU CARIÑO

**MUY ESPECIALMENTE A LA MEMORIA DE MI ABUELO EL
LICENCIADO DON JOAQUÍN CISNEROS MOLINA.**

A MI MAESTRO EL LICENCIADO EMILIO MARGAÍN BARRASA

A MIS AMIGOS

A TODOS MIS MAESTROS

A LA FACULTAD DE DERECHO

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

INDICE

| | PAG. |
|--------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| INTRODUCCION | |
| CAPITULO PRIMERO | |
| LA LEGALIDAD DE LAS FUNCIONES DEL ESTADO | |
| 1.1. ESTADO DE DERECHO | 1 |
| 1.1.1. DIVISION DE PODERES | 6 |
| 1.1.2. TEORIA DE JOHN LOCKE | 8 |
| 1.1.3. TEORIA DE MONTESQUIEU | 10 |
| 1.1.4. CRITICAS A LA TEORIA DE MONTESQUIEU | 17 |
| 1.1.5. ART. 49 CONSTITUCIONAL | 18 |
| 1.2. FUNCION DE LOS TRES PODERES EN MATERIA TRIBUTARIA | 20 |
| 1.2.1. PODER EJECUTIVO FEDERAL | 20 |
| 1.2.2. PODER LEGISLATIVO FEDERAL | 23 |
| 1.2.3. PODER JUDICIAL FEDERAL | 31 |
| 1.2.4. FUNCIONES DE LOS TRES PODERES DEL ESTADO EN SENTIDO FORMAL Y MATERIAL. | 34 |
| 1.2.5. FUNCIONES LEGISLATIVAS DEL EJECUTIVO FEDERAL | 39 |
| 1.2.5.1. DECRETO LEY | 39 |
| 1.2.5.2. DECRETO DELEGADO | 41 |

CAPITULO SEGUNDO

EL REGLAMENTO

| | |
|-------------------------------------------------------------------|-----------|
| 2.1. FUENTES DEL DERECHO | 44 |
| 2.1.1. FUENTES DEL DERECHO FISCAL | 46 |
| 2.1.1.1. LA LEY | 46 |
| 2.1.1.2. LA JURISPRUDENCIA | 54 |
| 2.1.1.3. LAS CIRCULARES | 58 |
| 2.1.1.4. LA DOCTRINA | 60 |
| 2.1.1.5. LA COSTUMBRE | 60 |
| 2.1.1.6. LOS TRATADOS INTERNACIONALES | 62 |
| 2.1.1.7. LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO | 63 |
| 2.1.1.8. EL REGLAMENTO | 64 |
| 2.2. TIPO DE REGLAMENTOS | 64 |
| 2.2.1. REGLAMENTOS PARTICULARES | 65 |
| 2.2.2. REGLAMENTOS INTERNOS DE LOS ORGANOS DEL ESTADO | 66 |
| 2.2.3. REGLAMENTOS AUTONOMOS | 66 |
| 2.2.4. REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS DE EJECUCION | 69 |
| 2.3. ANTECEDENTES DEL REGLAMENTO EN MEXICO | 74 |
| 2.4. ARTICULO 89 FRACCION I, CONSTITUCIONAL | 79 |
| 2.5. DIFERENCIAS Y SEMEJANZAS ENTRE EL REGLAMENTO Y LA LEY | 84 |
| 2.6. ALCANCES JURIDICOS DEL REGLAMENTO | 86 |

CAPITULO TERCERO

COMPETENCIA DE LOS TRIBUNALES EN MATERIA DE REGLAMENTOS.

| | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 3.1. TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION | 92 |
| 3.1.1. LEY DE JUSTICIA FISCAL | 92 |
| 3.1.2. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1938 | 97 |
| 3.1.3. LEY ORGANICA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION DE 1967 | 100 |
| 3.1.4. COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION EN LA ACTUALIDAD | 101 |
| 3.2. TRIBUNALES FEDERALES | 108 |
| 3.2.1. JUZGADOS DE DISTRITO | 113 |
| 3.2.2. TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO | 115 |
| 3.2.3. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION | 118 |

CAPITULO CUARTO.

CONTROL LEGAL DEL REGLAMENTO EN MATERIA FISCAL.

| | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 4.1. TRIBUNALES FEDERALES Y EL CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DE LOS REGLAMENTOS | 126 |
| 4.2. TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION Y EL CONTROL DE LEGALIDAD DE LOS REGLAMENTOS | 134 |
| 4.3. CONCURRENCIA O SEPARACION EN EL CONTROL JURIDICO DE LOS REGLAMENTOS | 138 |
| 4.4. ADICION A LA COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION PARA CONOCER DE LA LEGALIDAD DE LOS REGLAMENTOS EN MATERIA FISCAL | 143 |
| CONCLUSIONES | 145 |
| BIBLIOGRAFIA | 154 |

INTRODUCCIÓN

INTRODUCCION

No cabe duda que nuestra sociedad vive en una constante evolución, por esencia las sociedades tienden a estar cambiando, es difícil imaginar la inmovilidad de ellas.

Correlativamente, al existir una profunda relación entre una sociedad y el sistema jurídico que la regula, es imperativo que éste vaya cambiando preventivamente, sino es que simultáneamente de acuerdo con la realidad y las exigencias de la sociedad en constante evolución.

Así las cosas, en nuestro trabajo de tesis nos hemos propuesto exponer, lo que desde nuestro punto de vista como estudiantes de derecho y como incipientes profesionistas, contemplamos en torno a un aspecto de la justicia fiscal en México, intentando contribuir humildemente en el cambio mencionado, al que irremediablemente está obligado nuestro sistema jurídico mexicano en aras de su depuramiento cotidiano.

Entendemos que el Estado basa su sistema impositivo en situaciones económicas presentes o futuras, tratando de que éste garantice las expectativas de gasto para el eficiente funcionamiento de sus instituciones, en beneficio de la comunidad.

Entendemos también que, un Estado sin poder tributario, sin contribuciones, sin coercitividad frente al obligado de la ley fiscal, traerá como consecuencia que el Estado no se fortalezca y caiga debido a su poco poder económico, el Estado pues requiere de recursos financieros, de ahí que el Poder Legislativo tenga la difícil tarea de estructurar un sistema fiscal en el que

otorgue al Poder Ejecutivo una potestad tributaria justa y al contribuyente le imponga una serie de obligaciones fiscales a las cuales pueda hacer frente razonablemente.

La relación autoridad y contribuyente debe ser vista dentro del plano del respeto al derecho y la justicia social, congruente con el Estado de Derecho del cual formamos parte, de ahí que en el primer capítulo de mi exposición plantee la importancia de vivir dentro de un Estado en el cual todos, tanto gobernantes como gobernados respeten el derecho y la estructura orgánica y funcional que ha establecido la Constitución de la República a partir de la cual deberán actuar los representantes del Estado, entendiéndose el respeto a la división de poderes; de tal manera que se de un verdadero equilibrio del poder público sobre la base de mutuas limitaciones, de frenos y contrapesos.

Así las cosas he procurado exponer la función que cada uno de los tres Poderes tiene en materia fiscal, así como las oportunidades constitucionales que tiene el Ejecutivo Federal para legislar, entre las que no figuran desde luego las de legislar en materia fiscal.

En el segundo capítulo presentamos al reglamento, facultad constitucional del Presidente de la República para emitir disposiciones *subordinadas* a la ley como medio para lograr una mejor y más eficiente ejecución de la misma, respetándola en todo momento en su esencia y en su espíritu. Exponemos sus antecedentes así como también su fundamento constitucional, así como las diferencias que le distinguen de las leyes, y los alcances jurídicos que legalmente puede tener.

- En el tercer capítulo damos a conocer la competencia actual del Tribunal Fiscal de la Federación concluyendo que no está expresamente autorizado para conocer directamente y pronunciarse en torno a la legalidad de un reglamento, proponiendo la inclusión expresa en la competencia del citado Tribunal para que ciertamente pueda conocer y pronunciarse en lo conducente respecto a estas multicitadas disposiciones.

Asimismo exponemos en este capítulo la competencia del Poder Judicial Federal para conocer y pronunciarse en torno a la constitucionalidad o inconstitucionalidad de dichas disposiciones y los efectos jurídicos de sus pronunciamientos.

En este capítulo hemos intentado presentar a aquéllos que se sienten lesionados por un reglamento fiscal las alternativas reales de solución para poder impugnar directamente las multicitadas disposiciones reglamentarias.

De ahí que en nuestro capítulo concluyente hagamos un intento por reconocer y distinguir el valor de las funciones del Tribunal Fiscal de la Federación como un órgano regulador de la legalidad de los actos de la Administración Pública, dando los argumentos razonados por los cuales consideramos que debiera tener facultad expresa en su Ley Orgánica para controlar la legalidad de los reglamentos en materia fiscal, reconociendo que en rigor, haría el mismo examen que hace el Poder Judicial Federal en torno a estos reglamentos con la diferencia de que el Tribunal Fiscal de la Federación lo haría en la vía legal cotejándolo frente la misma ley y el Poder Judicial por su parte lo haría en la vía constitucional, confrontándolo con las disposiciones de la Constitución, conllevando al mismo efecto

jurídico una vez proclamada la irregularidad de tal disposición, siendo ésta la no aplicación de la misma, solo con respecto al asunto impugnado.

Consideramos que el avance en las fórmulas procesales, ayudarán en gran medida a la depuración del sistema de impartición de justicia en nuestro país, particularmente en materia fiscal, dará mayor confianza a la función esencial del Tribunal Fiscal de la Federación lo cual redundará en una mejor aplicación del Principio de Legalidad en beneficio de los particulares y de la administración, lo que sin duda equivale al mejoramiento del Estado de Derecho en nuestro país.

CAPÍTULO PRIMERO

LA LEGALIDAD DE LAS FUNCIONES DEL ESTADO

1. 1. ESTADO DE DERECHO

Ya bien lo decía Aristóteles " el hombre es, por naturaleza, un ser sociable (zoón politikón).¹

De este pensamiento se deduce que la dinámica de la naturaleza del hombre lo ha llevado hacia la vida en común con otros hombres. Guiado por la razón, (único ser dotado de ella) por la conciencia que tiene de sí mismo y no así por su instinto, el hombre busca siempre el contacto y la relación con sus semejantes, logrando así satisfacer sus necesidades no solo materiales pero también afectivas, reproductivas, intelectuales, culturales, profesionales etc., tendiendo en todo momento a desarrollar las virtudes que se hayan encerradas en él. Es difícil, si no es que imposible, imaginar que el hombre pudiera por sí solo, resolver múltiples problemas, ni satisfacer la mayor parte de sus necesidades, sino dentro de un contexto social, esto es relacionado directamente con sus semejantes. Las relaciones del hombre con los demás miembros de la comunidad son pues de interdependencia. "El ser humano es un ser político porque su inteligencia le permite pensar y actuar sobre las formas más convenientes de organizar la vida social. Desde sus orígenes como ente racional, el hombre se reunió en grupos, asentándose sobre territorios determinados para alcanzar fines comunes, por medio de la acción recíproca."²

Pero desgraciadamente por regla general, "el hombre hace mal uso de su libertad, en perjuicio muchas veces de terceros que lo rodean, los apetitos,

¹ Mencionado por VERDROSS, Alfred, La Filosofía del Derecho del Mundo Occidental, Edit. UNAM, México, 1983, pag. 71.

² SERRA ROJAS, Andrés, Ciencia Política, Edit. Porrúa, México, 1980, pag. 56.

pasiones y el egoísmo de los hombres pueden obrar más fuerte que todas las reglas de la ética."³

A medida que se fue intensificando la vida social entre los individuos cuando los pueblos salen de la barbarie, sus relaciones se fueron multiplicando dando como consecuencia la complicación de los hechos sociales, sin embargo la actividad del ser humano y su desenvolvimiento con los demás se fue dando de una manera cada vez más civilizada a través del tiempo, lo anterior fue posible gracias a la obra o acción popular de los diferentes grupos existentes, consistente en la expresión directa de sus voluntades, creando una costumbre que por su constante repetición, su notoriedad y su cumplimiento general se hizo obligatoria. La costumbre constituyó pues un principio rudimentario de autodefensa social que fue limitando la libertad de las personas.

Experimentaron que reprimiendo determinados actos y eliminando a sus autores se verificaba en el grupo social una disminución del repetirse de esos mismos actos.

La justicia fue pues confiada al mismo grupo social.⁴

Identificamos ahí el fenómeno político rudimentario de las sociedades primitivas y correlativamente también la formación de las primeras organizaciones políticas, mismas que se fueron refinando con el devenir del tiempo.

³ VERDROSS, Alfred, Op., cit., 232.

⁴ *Ibidem.* pag. 356.

La filosofía del derecho del mundo Occidental reconoció desde sus primeras manifestaciones que a la esencia del hombre pertenece vivir en un mundo regido por el derecho, esto es regido por normas jurídicas que garanticen el desarrollo de la individualidad de los miembros de la comunidad permitiéndoles el libre desenvolvimiento de sus aptitudes personales, de sus inclinaciones y aspiraciones, desde luego sin perjuicio de los demás.⁵

Conforme se fue dando el desarrollo colectivo cada generación se fue adhiriendo al orden rudimentario, adoptando sentimientos en torno tanto a sus deberes para sus asociados, como de las obligaciones de aquéllos en favor de éstos, alcanzando una importante conciencia de solidaridad entre ellos y las reglas que regulaban su convivencia.

Llegó el día en que se dio la necesidad de organizar centralmente a la población, al darse cuenta de su ineficiencia para realizar los fines sociales, creándose así el Estado.

De tal manera que, a decir del autor español Torcuato Miranda, éste se creó espontáneamente por razones de necesidad en pro de la subsistencia del hombre y para hacer posible la vida en sociedad.⁶

El Estado es el medio por excelencia para alcanzar la felicidad humana y cuenta para ello con la colaboración social, él mismo, es el creador del Derecho.

⁵ Ibidem. pag. 355.

⁶ FERNANDEZ MIRANDA, Torcuato, La justificación del Estado. Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1946. I V. pag. 183.

El hombre se organiza pues estatalmente para garantizar un proceso de cooperación colectiva con finalidades comunes y para obtener esa garantía, establece una fuerza pública capaz de obligar al cumplimiento de las disposiciones de la autoridad centralizada.

El Estado moderno asume una acción política y administrativa de enorme trascendencia, a decir del distinguidísimo maestro Andrés Serra Rojas esta actividad se puede clasificar en los términos que a continuación se mencionan:

1.- Actividad jurídica tendiente al mantenimiento del derecho, conservación de la paz y el ordenamiento de la comunidad.

2.- Actividad patrimonial o económica o financiera, encaminada a la gestión del propio patrimonio, obtención de recursos y su correlativo empleo para la realización de los servicios públicos, constituidos para atender las necesidades más elementales del hombre que, deben apremiantemente ser satisfechos.

3.- Actividad social para promover el adelanto del pueblo en sus variadas manifestaciones de bienestar físico, económico e intelectual.

Así las cosas los fines del Estado mantienen siempre una necesaria relación y dependencia con los fines individuales y sociales.

Los fines esenciales del Estado son aquellos fines supremos que los individuos en forma aislada no podrían realizar como, la paz, la seguridad y el bienestar espiritual y material. Se requiere del esfuerzo total de una comunidad, representada por el Estado, para que ellos se puedan realizar de la mejor forma posible. De esta manera, el Estado logra justificar su existencia.⁷

Por su parte el politólogo alemán Reinhold Zippelius nos menciona en su trabajo de Teoría Política, que se fueron creando los mecanismos necesarios encaminados a impedir la expansión totalitaria del Estado y, en general el ejercicio sin control de su poder.

Así las cosas, con el fin de proteger las libertades individuales e impedir la arbitrariedad del Estado, había que procurar primeramente que la acción estatal se desarrollara de acuerdo con una determinada distribución de funciones y con reglas que garantizaran la distribución y coordinación armónicas de las funciones estatales, debiéndose crear un sistema de división y control de poderes, para evitar los abusos y extralimitaciones, de tal manera que se lograra que el poder quedara delimitado en sus funciones desde dentro por la misma organización institucional del Estado.⁸

En tal virtud, había que controlar los actos del Estado e impedir la arbitrariedad, mediante reglas de procedimiento de control judiciales y de otro tipo que velaran por el respeto de las reglas de juego en el sistema jurídico de regulación.

⁷ SERRA ROJAS, Andrés, *Op.*, cit., pag.69

⁸ ZIPPELIUS, Reinhold, *Teoría General del Estado*, Edit. Porrúa, México, 1989, pag. 281.

Pero obviamente lo anterior no podía ser posible sino con la existencia de una Constitución o ley fundamental, que estableciera con toda claridad cuales serían los órganos del Estado, delimitando sus atribuciones y competencias respectivas.

De tal suerte que toda actividad autoritaria del Estado, debía ser normada por la Constitución y las leyes secundarias que no se opusieran al ordenamiento fundamental, normación que impondría a las autoridades la observancia de requisitos, condiciones, y procedimientos para que su conducta pública produjera válidamente los efectos en las distintas esferas jurídicas en las que operara.

Concluimos pues, materializando todas estas ideas, que debe haber una interpenetración entre el Estado y el Derecho; el Derecho es connatural al Estado, ambos se armonizan y se complementan. Es la atmósfera misma en que el Estado vive y se desarrolla y es también el principio fundamental de su legitimidad y de su justificación. Por esa razón, todo Estado de nuestros días debe ser un Estado de Derecho.

1.1.1. DIVISION DE PODERES

Es de la opinión de la mayoría de los autores que hemos consultado para la elaboración de este capítulo, que el término de "división de poderes" no corresponde exactamente al contenido de tal doctrina; la división de poderes no es, propiamente una división, sino más bien una distribución de

facultades de las instituciones de órganos jerarquizados del Estado soberano.

El poder del Estado está unificado, es decir es uno sólo y esta unidad nunca puede estar sujeta a división, estamos solamente pues ante un error de terminología.

Dicho lo anterior podemos proseguir diciendo que uno de los temas más antiguos, pero a la vez de mayor actualidad y que posiblemente sea la cuestión más importante de la teoría del Estado, se refiere al modo de evitar una concentración del poder y un exceso de dirigismo centralizado en una comunidad organizada. **LA ACTIVIDAD ESTATAL NO DEBE ESTAR TOTALMENTE EN LAS MISMAS Y UNICAS MANOS, SINO REPARTIDA EN DIFERENTES ORGANOS.** No debe olvidarse que la triada clásica-legislativo, ejecutivo y judicial ha sido el esquema estructural sobre el que se fue construyendo el Estado Liberal de Derecho y que la impronta de este esquema, permanece sin duda, en el Estado de nuestros días.

En el contexto del constitucionalismo actual hay, como se comprenderá, muchos elementos que nos distancian del principio de la división de poderes en la literalidad de su formulación inicial. De ahí que nos propongamos en este trabajo, desarrollar brevemente como lo ha hecho la historia, el curso de la teoría en cita, obviando en la explicación del tema, las ideas por parte de Platón, Aristóteles, Polibio, y Cicerón entre otros pensadores antiguos, cuyas teorías especificaban sobre los tres tipos de poderes, pero descansaban en la necesidad de especializar las actividades del Estado

básicamente con el mero afán de dividir el trabajo, y no con la razón dirigida de dividir el poder, por la necesidad de limitarlo, a fin de impedir su abuso.

1.1.2. TEORIA DE JOHN LOCKE

El precursor real de la doctrina de la división de poderes fue el politólogo John Locke, en su obra "Ensayo sobre el gobierno Civil", se refiere a los poderes clasificándolos en cuatro, a saber: legislativo, ejecutivo, federativo y de prerrogativa, atribuyendo el primero al Parlamento, y los otros tres al rey.

El poder Federativo es el relativo a las relaciones exteriores y el de prerrogativa es de carácter residual y de emergencia, es decir es el que faculta al rey a decidir y resolver situaciones no previstas. A decir del autor en cita dicha doctrina tiene las siguientes características:

- a) La División de Poderes es un sistema contra la opresión del poder tiránico.
- b) La separación entre el poder legislativo y el poder ejecutivo, encuentra fundamento racional en la necesidad de la aplicación constante de las normas generales.
- c) Manifiesta que para que se alcance la finalidad de la división de poderes, debe establecerse la supremacía del poder legislativo.

A pesar de omitir expresamente en su trabajo citado, la existencia del poder judicial, menciona que las leyes deben ser aplicadas por jueces señalados y conocidos.⁹

Locke es el primero que examina la teoría de la división de poderes y éstos como instituciones representativas de la soberanía nacional y de garantía de libertad.

En su trabajo "Essay on civil government" (Ensayo sobre el gobierno civil) juzga que el poder legislativo y el poder ejecutivo deben de estar separados, colocados en distintas manos exponiendo el siguiente razonamiento: el poder legislativo o poder supremo es el que tiene el derecho de determinar cómo será empleada la fuerza de la República para preservar la comunidad y sus miembros y cómo las leyes deben ser constantemente ejecutadas, sin que haya necesidad de que el legislativo esté siempre en actividad, dice también que si las mismas personas que tienen el poder de hacer las leyes tuvieran el de ejecutarlas, dada la fragilidad humana estaría en sus manos el poder de desobedecerlas, el poder dispensar de su obediencia acomodando a la ley a sus ventajas particulares, pues los reyes han de estar igualmente sometidos a la leyes generales que se emiten.

Locke, estudia un tercer poder, el federativo, y es aquél que tiene el derecho de declarar la paz y la guerra y de concluir los tratados, pero considera que este poder debe unificarse en el poder ejecutivo.

⁹ JUSTO LOPEZ, Mario, Introducción a los Estudios Políticos Edit. Ediciones de Palma, Buenos Aires, Argentina, 1987, pag. 43

El autor en cita no hacía otra cosa que reflejar en teoría el mecanismo político y su funcionamiento de la Inglaterra del siglo XVII.¹⁰

No llega a sostener la necesidad imperiosa de una separación orgánica, con la concluyente de que su pensamiento no reporta una franca separación de poderes, como un sistema de pesos y contrapesos que garanticen la libertad.

1.1.3. TEORIA DE MONTESQUIEU.

El propósito confesado de Montesquieu, no era otro que el de encontrar un sistema que garantizara la libertad política, evitando la concentración del poder del Estado en una sola mano, repartiéndolo entre diversos órganos en un intento de asegurar un equilibrio entre principios distintos.

Para ello propone la atribución de lo que considera las tres funciones básicas estatales (legislar, ejecutar y juzgar) a titulares distintos:

"Todo estaría perdido si el mismo hombre, el mismo cuerpo, de personas principales, de los nobles o del pueblo, ejerciera los tres poderes, a saber, el de hacer las Leyes, el de ejecutar las resoluciones públicas y el de juzgar los delitos o las diferencias entre particulares.

¹⁰ ALVAREZ GENDIN, Sabino, Teoría General de Derecho Administrativo, tomo I, Edit. Bosch. Barcelona España, 1958. pag. 107

La forma clásica en la que se ha expuesto la doctrina de la separación de poderes, corresponde a Montesquieu, en la fórmula de pesos y contrapesos, en el sentido de un apasionado alegato en defensa de la libertad política de los gobernados.

Es importante, para los efectos de empezar a abundar en el tema, definir lo que es la *libertad política como fundamento del Estado*.

Hemos leído diversas ideas que intentan definir este término concluyendo que la más clara para los fines de este trabajo es la pronunciada por Cicerón; "*La Libertad es el derecho de hacer lo que las leyes permitan y si un ciudadano pudiera hacer lo que las leyes prohíben, no tendría más libertad, porque los demás tendrían el mismo poder.*"

Nos dice Montesquieu, "es una experiencia eterna que todo hombre investido de autoridad abuse de ella. No hay poder que no incite al abuso, a la extralimitación. Para que no se abuse del poder es preciso que lo limite la naturaleza de las cosas, porque ni la virtud puede ser ilimitada, así el poder debe frenar al poder mismo."

El Autor en cita fue influenciado de manera importante por el régimen jurídico público de Inglaterra. Manifestaba que en cada Estado debe haber tres clases de poderes, a saber: el poder legislativo, el poder ejecutivo de las cosas relativas al derecho de gentes, el poder ejecutivo de las cosas que dependen del derecho civil.

En virtud del primero, el Príncipe o jefe del Estado, hace leyes transitorias o definitivas, o deroga las existentes. Por el segundo hace la paz o la guerra, envía y recibe embajadas, establece la seguridad pública y hace frente a las invasiones. Por el tercero castiga los delitos y juzga las diferencias entre los particulares. Se llama a éste, Poder judicial y al otro poder Ejecutivo del Estado. Y sigue diciendo, "la libertad política de un ciudadano, es la tranquilidad del espíritu que proviene de la confianza que tiene cada uno en su seguridad; para que esta libertad exista, es necesario un gobierno tal, que ningún ciudadano pueda temer a otro."

"Cuando el poder legislativo y el poder ejecutivo se reúnen en la misma persona o el mismo cuerpo, no hay libertad; falta la confianza porque puede temerse que el monarca o el Senado, hagan leyes tiránicas y las ejecuten ellos mismos tiránicamente."

"No hay libertad si el poder de juzgar no está bien deslindado del poder legislativo y del poder ejecutivo. Si no está separado del poder legislativo, se podría disponer arbitrariamente de la libertad y de la vida de los ciudadanos; como que el juez sería legislador. Si no está separado del poder ejecutivo, el juez podría tener la fuerza de un opresor."

"El poder judicial no debe darse a un "Senado" (Senado entendido como la Asamblea política del Estado) permanente, sino ser ejercido por personas salidas de la masa popular, periódica y alternativamente designadas de la manera que la ley disponga, las cuales formen un tribunal que dure poco tiempo, el que exija la necesidad."

"De este modo se consigue que el poder de juzgar, tan terrible entre los hombres, no sea función exclusiva de una clase o de una profesión."

"Como en un Estado libre todo hombre debe estar gobernado por sí mismo, sería necesario que el pueblo en masa tuviera el poder legislativo, pero siendo esto imposible en los grandes Estados y teniendo muchos inconvenientes en los pequeños, es menester que el pueblo haga por medio de sus representantes lo que no puede hacer por sí mismo."

En cuanto a las personas de los representantes del cuerpo legislativo, es importante dice Montesquieu, que no se saquen en general del cuerpo de la nación; lo conveniente es que cada lugar tenga su representante elegido por los habitantes del lugar, ya que se conocen más las necesidades de la ciudad en que se vive que las de otras ciudades y se juzga mejor de la capacidad de los convecinos que de la de los demás compatriotas.

"Todos los ciudadanos de los diversos distritos deben tener derecho a la emisión de voto para elegir a su diputado, excepto aquéllos que por su bajeza estén considerados como seres sin voluntad propia."

"El cuerpo representante no se elige tampoco para que tome ninguna resolución activa, cosa que no haría bien, sino para hacer leyes y para fiscalizar la fiel ejecución de las que existan; esto es lo que le incumbe, lo que hace muy bien y no hay quien lo haga mejor."

"El poder legislativo, debe confiarse a un cuerpo de nobles, al mismo tiempo que a otro elegido para representar al pueblo. Ambos pueblos celebrarán

sus Asambleas y tendrán sus debates separadamente porque tienen miras diferentes y sus intereses son distintos."

"Más el Senado, por ser un poder hereditario, puede ser inducido a cuidarse preferentemente de sus intereses particulares y a olvidar los del pueblo, es preciso que las cosas en que tenga un interés particular, como las leyes concernientes a la tributación, no sean de su incumbencia; por eso los impuestos los fija y determina la Cámara popular."

El Supremo Poder Ejecutivo, dice Montesquieu, debe estar en manos de un monarca, por ser una función de gobierno que exige, casi siempre, una acción momentánea y está mejor desempeñada por uno, que por varios; si no hubiere monarca y el poder supremo ejecutor se le confiara a cierto número de personas pertenecientes al cuerpo legislativo, la libertad desaparecería, porque estarían unidos los dos poderes.

Es importante mencionar, siguiendo al autor en cita, que "si el poder Ejecutivo no tuviera el derecho de contener los intentos del legislativo éste sería un poder despótico porque pudiendo atribuirse toda facultad que le placiere, anularía a todos los demás poderes, pero el caso no se aplica a la inversa, el poder legislativo no debe tener la facultad de poner trabas al ejecutivo, porque la ejecución tiene sus límites en su naturaleza, y es inútil limitarla. De tal manera, el poder ejecutivo toma parte en la labor legislativa por su facultad de restricción o veto, sin la cual se vería pronto despojado de sus prerrogativas.

Lo que sí, manifiesta es que el legislativo tiene el derecho y la facultad de examinar de qué manera las leyes que él ha hecho han sido ejecutadas.

Menciona también y precisamente a propósito del tema de nuestra tesis que:

"Si el poder ejecutivo estatuyera sobre imposición de cargas o tributos de otro modo que por el consentimiento, ya no habría libertad, puesto que se haría poder legislativo, en el punto más importante de la legislación."¹¹

A raíz de la breve exposición de la teoría de la división de poderes de Montesquieu, cabe hacer los siguientes comentarios concluyentes; esta forma de separar los poderes implica la creencia de que en el Estado coexistan distintas potestades, cuya unión da como resultado un agrupamiento integral; que las autoridades que corresponden a dicha división tripartita, constituyen tres poderes yuxtapuestos y equivalentes, teniendo cada uno, una parte muy peculiar y distinta de la potestad estatal, motivo por el que le corresponde a cada órgano un ámbito de actividad privativo, en el cual es autónomo, estableciendo para ello reglas especiales que prohíben la interferencia de los poderes entre sí; el mismo autor termina por legitimar la peor de las fuerzas, al inclinarse siempre porque un poder estuviera siempre por encima de los demás poderes (en este caso al Legislativo); tuvo especial cuidado en separar lo más posible al Legislativo y al Ejecutivo. La "Asamblea" (poder legislativo) no podía deponer al rey ni

¹¹ Mencionado por MORENO, Daniel, Clásicos de la Ciencia Política, Edit. Porrúa, México, D.F. 1983. pag. 139.

obligar a sus ministros (poder ejecutivo) a dimitir, por su parte, el rey tenía expresa prohibición de disolver la Asamblea.

La teoría de Montesquieu ha sido severamente enjuiciada por el pensamiento político moderno.

A decir del ilustre maestro Andrés Serra Rojas que la teoría de la separación de poderes, estrictamente entendida en los términos empleados por el autor del "Espíritu de las leyes", es prácticamente inaceptable, en primer lugar porque la concepción de una pluralidad de poderes iguales y soberanos en el Estado, no podría ser aceptada por ninguna concepción realista, además porque si se acepta que alguno de esos predomine sobre los otros, la doctrina se contradice así misma ya que en tal caso no habría libertad de los gobernados en tanto cuanto los mismos poderes restantes están subordinados a un poder superior.

Es inaceptable también porque las diversas funciones públicas, si bien deben ser distintas para el buen orden y la comodidad de la organización, no deben estar separadas, sino, por el contrario, vinculadas las unas con las otras, coordinadas y orientadas hacia un mismo fin común; finalmente lo es también porque los titulares de dichas funciones deben vivir no en un estado de separación, sino de unión, colaboración y mutua vigilancia permanente. El término de separación implica escisión entre las funciones y los órganos, por tanto tiene un alcance demasiado absoluto y ha de ser rechazado.¹²

¹² SERRA ROJAS, Andrés, *Derecho Administrativo*, Edit. Porrúa. México, 1968, pag 109.

1.1.4. CRITICAS A LA TEORIA DE MONTESQUIEU

A partir de Kant y Rousseau, nos dice el maestro Tena Ramírez, se advierte la tendencia entre los pensadores a atenuar la separación de los Poderes.

Kant sostiene que "los tres poderes del Estado están coordinados entre sí...; cada uno de ellos es el complemento necesario de los otros dos...; se unen entre sí para dar a cada quien lo que es debido."

Por su parte Rousseau en una postura más radical sostiene la sumisión del Ejecutivo al Legislativo, porque el gobierno, titular del poder Ejecutivo, no es más que el ministro del legislador, un cuerpo intermediario, colocado entre el soberano y los súbditos y que transmite a éstos las órdenes de aquél.

En cuanto al derecho alemán, Jellineck advierte que: "la doctrina de Montesquieu, establece poderes separados, iguales entre sí que se hacen mutuamente contrapeso, y que, aunque es verdad que tienen puntos de contacto, deben ser esencialmente independientes los unos de los otros..." critica además que no examina la cuestión general de la unidad del Estado y de las relaciones de los diferentes Poderes del Estado con esa unidad.

En el propio derecho francés, Duguit apunta: "Teóricamente, esta separación absoluta de poderes no se concibe. El ejercicio de una función cualquiera del Estado se traduce siempre en una orden dada o en una convención concluida, es decir en un acto de voluntad o una manifestación de su personalidad. Implica pues el concurso de todos los órganos que constituyen la persona del Estado."

En el derecho italiano, Groppali considera que "esta concepción puramente estática debía estar en contraposición con la dinámica de la vida estatal, que es movimiento, acción, espíritu de iniciativa frente a las situaciones nuevas que se determinan en el tiempo por las que el gobierno, una vez que han sido fijados sus poderes legislativamente, debe tener autonomía de iniciativa y libertad de acción en los límites del derecho."

Entre los autores que opinan sobre el particular es sin duda De la Bigne de Villeneuve quien desarrollando una idea de Santo Tomás de Aquino, formula mejor que otros, la tendencia a resolver en colaboración y no así en dislocación, la actividad de los tres poderes. "No separación de poderes estatales, sino UNIDAD DE PODER EN EL ESTADO. Diferenciación y especialización de funciones, sin duda, pero a la vez coordinación de funciones, síntesis de servicios, asegurada por la unidad del oficio estatal supremo que armoniza sus movimientos."¹³

Por lo antes expuesto, ha sido imposible seguir la doctrina de Montesquieu en la práctica, la doctrina moderna, como hemos constatado, ha perfeccionado y ha suprimido los vicios de los que adolecía la doctrina en comento.

1.1.5. ARTICULO 49 CONSTITUCIONAL

¹³ Mencionados todos los autores anteriores por TENA RAMIREZ, Felipe, Derecho Constitucional Mexicano, Edit. Porrúa, Vigésimasexta edición, México, 1992, pag. 217.

Nuestra Constitución consagra en su artículo 49 que: "El Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

"No podrán reunirse dos o más de estos Poderes en una sola persona o corporación ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Nación, conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en segundo párrafo del artículo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar", dichas facultades extraordinarias las mencionaremos en su momento en los puntos que corresponden a decreto ley y decreto delegado.

De esta distinción tripartita de Estado en los poderes ejecutivo, legislativo y judicial, en cuanto son facultades de la soberanía del Estado o del principio de autoridad en que el orden descansa, deriva la distinción de las funciones ejecutivas de las legislativas y de las judiciales. La función es una singular actividad del Estado, cada función tiene una naturaleza intrínseca que las caracteriza, define y distingue una de la otra.

No obstante lo anterior, debido a la gran complejidad de las funciones del Estado moderno y su gran dinamismo, hacen que los poderes ejecutivo, legislativo y judicial realicen actos que esencial y formalmente no les corresponden, mismos que en rigor, son de carácter excepcional y que están siempre consignados en nuestra Ley Suprema.

Así las cosas, entendemos que debe haber unidad de poder, pero diversidad de competencias caracterizando, no obstante, una especial función a cada órgano.

De tal suerte que estamos frente a una división flexible o atenuada de funciones del Estado, no hay dislocamiento, sino coordinación y apoyo de funciones.

1.2. FUNCION DE LOS TRES PODERES EN MATERIA TRIBUTARIA

1.2.1. PODER EJECUTIVO FEDERAL

Primeramente debemos comentar que, conforme al artículo 80 de la Constitución Federal de nuestro país, el Supremo Poder Ejecutivo de la Unión se deposita en un sólo individuo, que se denomina Presidente de los Estados Unidos Mexicanos.

Cronológicamente es el Ejecutivo Federal el primer Poder de la Unión que pone en marcha la maquinaria de la actividad tributaria federal en México, al tener la exclusiva facultad de proponer la Iniciativa de Ley de Ingresos a la Cámara de Diputados.

Citamos textualmente el fundamento constitucional federal que consigna lo anterior, que a la letra dice:

Art. 74... El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara (de Diputados) las correspondientes iniciativas de leyes de Ingresos y los proyectos de Presupuesto de Egresos a más tardar el día 15 del mes de noviembre o hasta el día 15 de diciembre cuando inicie su encargo en la fecha prevista

por el artículo 83 (de la Constitución Federal), debiendo comparecer el Secretario del Despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos.

Así también, citando el artículo 89 fracción I de la Constitución antes aludida (numeral que en su momento analizaremos más a fondo en el tercer capítulo de este trabajo), constatamos que el Ejecutivo Federal tiene la facultad de promulgar y ejecutar las leyes, en este caso fiscales, que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

A decir del maestro Burgoa, proveer significa hacer acopio de medios para obtener o conseguir un fin, y si lo adaptamos precisamente al texto del precepto transcrito, se traduce en lograr la exacta observancia, es decir, el puntual y cabal cumplimiento de las leyes que dicte el Congreso;¹⁴ prácticamente una de las formas de conseguirlo es mediante la facultad exclusiva que tiene el Presidente de emitir Reglamentos que faciliten la aplicación de las leyes emanadas del Congreso de la Unión, en cuanto que pormenorizan y detallan las leyes de contenido administrativo fiscal, para conseguir su mejor y más adecuada aplicación, sin contrariarla ni rebasar su ámbito de regulación.

El Presidente ejerce esa actividad (de ejecutar las leyes y proveer a su exacta observancia) por medio de organismos de la Administración Pública Federal Centralizada y Descentralizada como por ejemplo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o el Instituto Mexicano del Seguro Social

¹⁴ BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Derecho Constitucional Mexicano, octava edición, México, 1991, pag. 779.

respectivamente, organismos de gobierno, *entre otros*, que aplican las leyes y reglamentos en materia fiscal; la Secretaría mencionada, tiene por ejemplo, las siguientes facultades de conformidad con la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal:

I. Estudiar y formular los proyectos de las leyes y disposiciones impositivas, y las leyes de Ingresos Federal y del Departamento del Distrito Federal;

II. Cobrar los impuestos, derechos, productos, y aprovechamientos federales en los términos de las leyes.

III. Cobrar los derechos, impuestos, productos y aprovechamientos del Distrito Federal en los términos de la Ley de Ingresos del Departamento del Distrito Federal y las leyes fiscales correspondientes;

De esta manera, el Presidente de la República ejecuta las leyes fiscales y provee en la esfera administrativa a su exacta observancia a través de las dependencias y organismos descentralizados.

Por su parte la jurisdicción contencioso-administrativa fiscal está inmersa en el Poder Ejecutivo Federal, aquélla y la creación de los tribunales de lo contencioso administrativo y particularmente la del Tribunal Fiscal de la Federación, están autorizados por el artículo 73 fracción XXIX, inciso H, de la Constitución General de la República, que en lo conducente establece lo siguiente:

"El Congreso tiene facultad para expedir leyes que instituyan 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 Federal o del Distrito Federal y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones."

Es importante enfatizar que el Tribunal Fiscal de la Federación es autónomo y que no se encuentra enclavado y mucho menos depende de La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuenta con su propia Ley Orgánica, la que por disposición constitucional reglamenta su organización, atribuciones, jurisdicción y la competencia entre sus salas, no pudiendo el titular del Ejecutivo Federal despachar asuntos del orden administrativo por medio del Tribunal Fiscal, como ocurre en tratándose de las Secretarías de Estado. El Tribunal Fiscal de la Federación, depende de éste *únicamente* en cuanto al nombramiento de sus magistrados.¹⁵

1.2.2. PODER LEGISLATIVO FEDERAL

El Poder Legislativo de los Estados Unidos Mexicanos se deposita en un Congreso General, que se dividirá en dos Cámaras, una de Diputados y otra de Senadores (artículo 50 constitucional).

¹⁵ SANCHEZ LEON, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Edit. Cárdenas Editor y Distribuidor. 1994. México, pag. 133.

Toda resolución del Congreso tendrá carácter de Ley o Decreto (artículo 70).

Artículo 31 fracción IV:

Son obligaciones de los mexicanos ... IV Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan LAS LEYES."

Entendiendo por LEY, de conformidad con el procedimiento legislativo consagrado en el artículo 72 de nuestra Carta Magna, el acto jurídico emanado del poder legislativo que crea situaciones jurídicas, generales, abstractas e impersonales, en este caso, en materia fiscal.

En el territorio mexicano, queda dividido el Poder Tributario entre la Federación (a través del Congreso de la Unión) por una parte, los Estados (a través de sus Congresos Locales) por otra y finalmente por los municipios, (igualmente a través de los Congresos Locales de sus Estados.)

Es importante saber qué alcance tienen las leyes fiscales, que emite el Congreso de la Unión dentro del territorio mexicano.

Constitucionalmente, las fuentes de tributación que deben corresponder a cada uno de los tres niveles de gobierno, federal, estatal y municipal no están plenamente delimitadas (salvo lo dispuesto en el artículo 73 fracción X, XXIX y 115 constitucionales), consecuencia por la que se había estado

dando y se da todavía, pero en menor grado la doble y triple tributación interior.

Debido a esta falta de uniformidad y armonía que se venía observando hace más de dos décadas, en cuanto al monto y procedimiento para distribuir las participaciones entre las diversas entidades federativas y la Federación, se creó en diciembre de 1978 el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, que tiene como finalidad el coordinar el régimen fiscal de la Federación con los Estados, Municipios y Distrito Federal.

Los Estados de la República, en ejercicio de su soberanía, pueden solicitar adherirse al mencionado sistema, en cuyo caso, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebrará con ellos un convenio de coordinación fiscal, el cual establecerá la participación que corresponda a las entidades en los ingresos federales, dando las bases para la distribución entre ellos de dichas participaciones, así como fijando las reglas para una colaboración administrativa integral.

En tal virtud, los Estados y el Distrito Federal, se abstendrán de gravar las fuentes previstas por el multicitado sistema, fuentes que sólo corresponderá gravar a la Federación, pero a cambio empero, recibirán un porcentaje en el rendimiento de impuestos, derechos y productos de carácter federal.

De esta manera las leyes emitidas por el Congreso Federal en materia tributaria alcanzarán igualmente a los Estados dentro de los límites que

cada uno pacte dentro del convenio de coordinación que celebre con el gobierno federal.¹⁶

Claro está, que los Estados bien pueden no adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, en tal caso, participarán únicamente en los impuestos especiales a que se refiere el inciso 5o de la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución Política del país, en los términos que establezcan las leyes respectivas.

A continuación citamos textualmente los preceptos constitucionales que fijan el marco jurídico de competencia del Poder legislativo Federal en materia Fiscal.

Art. 73 fracción VII: El Congreso tiene facultad:

Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto;

Fracción X: Para legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, servicios financieros, energía eléctrica y nuclear y para expedir las leyes del trabajo reglamentarias del artículo 123 constitucional.

Fracción XXIX: Para establecer contribuciones:

1. Sobre el comercio exterior.

¹⁶ SANCHEZ LEON, Gregorio, Op., cit. pag.107.

2. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o y 5o del artículo 27.

3. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.

4. Sobre servicios Públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y

5. Especiales sobre:

a) Energía eléctrica.

b) Producción y consumo de tabacos labrados.

c) Gasolina otros productos derivados del petróleo.

d) Cerillos y fósforos.

e) Aguamiel y productos de su fermentación.

f) Explotación forestal, y

g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto de impuestos sobre energía eléctrica.

Estamos ciertos de que si los ingresos producto de las materias que exclusivamente grava la Federación (artículo 73 fracción X y XXIX ya

transcritos), no bastaren para cubrir su presupuesto, podrá gravar otras fuentes que sean suficientes para cubrirlo.¹⁷

Por su parte el Artículo 72 inciso h) determina que: la formación de las Leyes o Decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.

Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal, *discutiendo primero* las contribuciones que, a su juicio deben decretarse para cubrirlos...

Concretizando en torno a las funciones del Congreso de la Unión en materia hacendaria, podemos manifestar que se ejercen primordialmente a través de tres actos a saber: la expedición de la Ley de Ingresos, la expedición del Presupuesto de Egresos y la aprobación de la cuenta anual.

Ahora bien dentro de esa clasificación nos interesa el estudio somero de los dos primeros actos.

La Administración Pública tiene necesariamente que erogar gastos, para poder ejercer sus funciones, la autorización de dichos gastos consta en el

¹⁷ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, decimoprimer edición, Edit. Porrúa, México, 1993, pag. 250.

presupuesto de egreso, que expide la Cámara de Diputados cuya vigencia es de un año.

Más, para hacer frente a los gastos decretados, es preciso contar con recursos, cuya obtención se hace mediante contribuciones impuestas a los habitantes del país, recaudados por el Ejecutivo Federal de acuerdo con la Ley de Ingresos iniciada ante la Cámara de Diputados y expedida anualmente por el Congreso de la Unión.

Una vez comentado lo anterior pasamos, en rigor, a la explicación del primer acto mencionado, esto es, el de la expedición de la Ley de Ingresos de la Federación continente del catálogo de contribuciones a recaudar, a decir del maestro Margáin Manautou, "para dotar al Estado mexicano de los medios suficientes para que satisfaga las necesidades públicas o sociales a su cargo."¹⁸

Toda ley tributaria deberá especificar los elementos del impuesto, a saber:

sujeto

objeto

base

tasa o tarifa

El sujeto pasivo

¹⁸MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Op. cit., pag. 78.

Es la persona física o moral, nacional o extranjera, que se ubica en la situación jurídica o de hecho prevista por la ley como hecho generador del crédito fiscal, es pues la persona obligada al pago del impuesto.

Consecuentemente, si existe un sujeto pasivo, es porque también existe uno activo, este es siempre el Estado, que de conformidad con el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución, tal calidad la tiene la Federación, los Estados y los Municipios.

Cabe hacer mención que la plena potestad tributaria, que consiste en el establecimiento de tributos y la exigibilidad de los mismos de conformidad con la ley impositiva preestablecida por sus órganos legislativos respectivos, sólo corresponde a la Federación y a los Estados de la Federación, a diferencia de los Municipios, que de conformidad con la fracción IV del artículo 115 Constitucional, exclusivamente podrán administrar libremente su Hacienda, sin estar facultados para establecer sus propias contribuciones, tarea que tiene a su cargo las legislaturas de los Estados.

El objeto

Se trata de las circunstancias de derecho o de hecho que motivan el que una persona (sujeto pasivo) sea obligada a pagar la contribución, en sí es el hecho generador del crédito fiscal, señalado por la ley vigente durante el lapso en que ocurra tal circunstancia.

La Base

Para los efectos de la determinación de la obligación fiscal es muy importante conocer el concepto de base del tributo.

El autor español Gabriel de Usera nos define "la base del tributo como aquella parte o porción (de lo gravado por la ley), evaluada o determinada por distintos procedimientos, para determinar concretamente el gravamen a que se encuentra obligado el sujeto pasivo".¹⁹

Por su parte el fiscalista Raúl Rodríguez Lobato nos dice que "por regla general el valor pecuniario señalado por la ley al que se aplica la tarifa para establecer la cuantía de la obligación fiscal, es decir para precisar el adeudo en cantidad líquida."²⁰

Tasa o tarifa

Por su parte la tasa o tarifa es el porcentaje que de la base se paga como contribución, que no es otra cosa que la cantidad líquida que se debe erogar como contribución.

1.2.3. PODER JUDICIAL FEDERAL

¹⁹ Mencionado por MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *Ibidem.*, pag. 293

²⁰ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal Mexicano*, segunda edición, Edit. Harla, México 1986, pag. 124.

De conformidad con el artículo 94 de nuestra Constitución Federal, el Poder Judicial de la Federación se deposita para su ejercicio en una Suprema Corte de Justicia, en Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito y en Juzgados de Distrito.

En nuestro país, el Poder Judicial, revisa los actos o resoluciones de las autoridades administrativas, siempre que esos actos o resoluciones impugnados, no sean de la competencia, en primera instancia, del tribunal administrativo de anulación, es decir el Tribunal Fiscal de la Federación a través de sus Salas Regionales o bien a través de su Sala Superior.

Así las cosas, las sentencias definitivas del Tribunal Administrativo en comento, pueden impugnarse por el particular supuestamente afectado, en amparo directo ante los Tribunales Colegiados de Circuito, cuya resolución no aceptará revisión ante el tribunal de alzada (Suprema Corte de Justicia de la Nación) a menos que la sentencia decida sobre la inconstitucionalidad de una ley o establezcan la interpretación directa de un precepto de la Constitución o bien fallen en relación a cuestiones sobre inconstitucionalidad de tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Presidente de la República y reglamentos de leyes locales provenientes de gobernadores de los Estados, lo anterior con fundamento en el artículo 83 fracción V de la Ley de Amparo.

Los Tribunales Colegiados también conocerán del recurso de revisión que se interponga por parte de la autoridad administrativa en contra de las resoluciones que nieguen o decreten sobreseimientos o bien en contra de sentencias definitivas emitidas tanto por la Sala Superior, como por las

Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación. (artículo 248 del Código Fiscal de la Federación)

Por su parte el amparo indirecto procede ante el Juzgado de Distrito, en supuestos jurídicos distintos, a saber: contra leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos federales o locales, decretos o acuerdos de observancia general, que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de autoridad violan causen perjuicio al quejoso, contra actos de la autoridad fiscal que impliquen violación directa de garantías, contra actos del Tribunal Fiscal de la Federación distintos de la sentencia definitiva, esto es el caso de cualquier resolución interlocutoria dictada durante la tramitación del juicio de nulidad que pone fin y resuelve algún asunto que no es precisamente el de fondo.²¹

En cuanto a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, conocerá de los recursos de revisión que se interpongan en contra de las sentencias emitidas por los jueces de Distrito en los juicios de amparo indirecto y excepcionalmente, como ya lo advertimos, de aquéllas emitidas por los Tribunales Colegiados en los juicios de amparo directo.

Desde luego no debemos olvidar que la Suprema Corte de Justicia tiene la facultad de atraer a su conocimiento ya sea de oficio o a petición fundada del Procurador General de la República o del Tribunal Colegiado de Circuito, los asuntos que se impugnen en amparo, que por su relevancia se considere deba conocer el máximo Tribunal.

²¹ *Ibidem* pag. 291.

En su momento abundaremos más en lo que al juicio de amparo se refiere, cuando tratemos el punto de la competencia de los órganos encargados del control legal del reglamento en materia fiscal.

1.2.4. FUNCION DE LOS TRES PODERES DEL ESTADO EN SENTIDO FORMAL Y MATERIAL

Es evidente que en un régimen de derecho se afirma que las funciones del Estado, se traducen en actos jurídicos, ajustados y alineados directamente a la Constitución de la República, y a las leyes secundarias, de manera que cualquier órgano del Estado podrá desarrollar sus funciones ejerciendo el poder legal del que está investido, siempre que éstas funciones estén habilitadas o autorizadas por el ordenamiento jurídico del Estado.

Éste se vale de órganos o funcionarios, que son desde luego, personas físicas para llevar a cabo sus funciones, mismas que se traducen en actos de derecho público que se emiten por los tres órganos del Estado, ejecutivo, legislativo y judicial.

Para clasificar los actos del poder público de acuerdo con las funciones del Estado suelen seguirse dos criterios a saber: el *formal* y el *material*.

Como antes se ha apuntado, cada uno de los tres poderes tiene encomendadas tareas y desarrolla procedimientos que no siempre coinciden con la función esencial que los identifica; lo anterior se explica porque la

repartición de funciones entre los tres poderes no es tajante, como lo señala la utópica teoría del Barón de Montesquieu.

De ahí que el criterio *formal* atienda al órgano que emite el acto, para calificarlo, con independencia de los elementos esenciales del mismo; así el acto será:

legislativo, si parte de una iniciativa o proyecto de ley, que finalmente al transcurrir el proceso legislativo devenga en una ley o decreto.

ejecutivo, cuando se trate de actos de aplicación de las leyes emanadas del legislativo.

judicial, en tanto resuelve una controversia entre varias partes sobre la aplicación de un ordenamiento jurídico.

En tanto que con el criterio *material* se alude a las cualidades intrínsecas del acto, prescindiéndose del órgano que lo emite, para conceptuarlo.²²

Dentro de nuestra Constitución empero, existe la participación, colaboración o concurrencia recíproca en la actividad de los poderes, porque las funciones que desarrollan no son exclusivamente de uno de ellos.

²² GONGORA PIMENTEL, Genaro, Introducción al Estudio del Amparo, Edit. Porrúa, México, 1992, pag. 84.

Se sabe que el Poder Ejecutivo no se dedica de una manera exclusiva a su función de ejecutar la ley, o a la realización de actos administrativos, según corresponde a su encargo; así también la actividad del poder legislativo, no se agota en la función legislativa de expedir leyes, es decir de emitir normas jurídicas abstractas, generales e impersonales; análogamente, el poder judicial no se contrae únicamente al ejercicio de la función jurisdiccional. Los tres poderes tienen por mandato constitucional indistinta y limitativamente facultades que no les corresponden esencial o formalmente.

El Ejecutivo Federal por ejemplo tiene concedida facultad de emitir reglamentos de carácter general, abstractos, e impersonales (actos formalmente ejecutivos pero materialmente legislativos), tiene la autorización extraordinaria, por parte del Congreso Federal, de legislar específica y únicamente en dos casos a saber: los consignados en el artículo 29 y el segundo párrafo del artículo 131 constitucionales, figuras jurídicas conocidas bajo la denominación de decreto ley y decreto delegado respectivamente, mismas que se analizarán más adelante en este mismo capítulo.

O bien puede simplemente colaborar durante el proceso legislativo, facultad consignada en el artículo 71 constitucional en virtud de que puede proponer iniciativas de leyes al Congreso de la Unión, para que, en su caso y posteriormente al procedimiento legislativo, adquieran el carácter de disposiciones legislativas. De igual manera tiene la facultad de vetar los proyectos de ley que ya hubieren sido aprobadas por el Congreso de la Unión para su reconsideración y finalmente tiene la obligación de promulgar o publicar las leyes o decretos aprobados por el órgano antes aludido.

El poder Legislativo tiene, por su parte, facultad de realizar actos administrativos, mismos que, por su puesto, tienen características totalmente diversas e inclusive contrarios a los que tiene la ley, al ser concretos, particulares y personales revistiendo la forma de decretos; así vemos que puede entre otras muchas atribuciones, admitir nuevos Estados o territorios a la Unión Federal, puede erigir a los territorios en Estados, puede designar a funcionarios y empleados de la Contaduría Mayor de Hacienda, ratificar los nombramientos, que haga el Presidente de la República en cuanto a agentes diplomáticos, cónsules generales, jefes superiores del Ejército, Armada y Fuerza Aérea Nacionales, empleados superiores de Hacienda, etc.(actos todos los anteriores formalmente legislativos pero materialmente administrativos).

Así también puede realizar funciones jurisdiccionales, como lo es, tramitar el juicio político en contra de altos funcionarios de la Federación (como senadores, diputados al Congreso de la Unión, ministros de la Suprema Corte, secretarios de Despacho, los representantes a la Asamblea del Distrito Federal, Procurador General de la República, Procurador General de Justicia del Distrito Federal, los magistrados de Circuito y jueces de Distrito etc.) que hayan participado en la comisión de un delito oficial, esto es, dentro del desempeño en sus cargos o comisiones públicas.

Por su parte el poder judicial no sólo desempeña funciones jurisdiccionales, también por mandato constitucional realiza actos administrativos a través del Consejo de la Judicatura Federal, organismo de reciente creación inmerso en el poder Judicial Federal, pero con funciones estrictamente administrativas, como el nombramiento de diversos funcionarios del poder

en comento, como magistrados de Circuito y jueces de Distrito, compete a él también el cambio de adscripción a los jueces de Distrito y magistrados de Circuito, así como la vigilancia de su conducta, tal como lo consigna el Título Sexto de la Ley Orgánica del Poder Judicial Federal.

Para apoyar lo anterior exponemos a continuación jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

"DIVISION DE PODERES. SISTEMA CONSTITUCIONAL DE CARACTER FLEXIBLE. La división de poderes que consagra la Constitución Federal, no constituye un sistema rígido e inflexible, sino que admite excepciones expresamente consignadas en la propia Carta Magna, mediante las cuales permite que el Poder Legislativo, el Poder Ejecutivo o el Poder Judicial ejerzan funciones que, en términos generales, corresponden a la esfera de atribuciones de otro poder. Así el artículo 109 constitucional, otorga el ejercicio de facultades jurisdiccionales, que son propias del Poder Judicial a las Cámaras que integran el Congreso de la Unión en los casos de delitos oficiales cometidos por altos funcionarios de la Federación, y los artículos 29 y 131 de la propia Constitución consagran la posibilidad de que el Poder Ejecutivo ejerza funciones legislativas en los casos y bajo las condiciones previstas en dichos numerales. Aunque el sistema de división de poderes que consagra la Constitución General de la República es de carácter flexible, ello no significa que los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial puedan, *motu proprio*, arrogarse facultades que correspondan a otro poder, ni que las leyes ordinarias puedan atribuir, en cualquier caso, a uno de los poderes en quienes se deposita el ejercicio del Supremo Poder de la Federación, facultades que incumben a otro poder. Para que sea válido

desde el punto de vista constitucional, que uno de los poderes de la Unión ejerza funciones propias de otro poder, es necesario en primer lugar, que así lo consigne expresamente la Carta Magna o que la función respectiva sea estrictamente necesaria para hacer efectivas las facultades que le son exclusivas, y, en segundo lugar, que la función se ejerza únicamente en los casos expresamente autorizados o indispensables para hacer efectiva una facultad propia, puesto que es de explorado derecho que las reglas de excepción son de aplicación estricta."²³

1.2.5. FUNCIONES LEGISLATIVAS DEL EJECUTIVO FEDERAL

Como ya se había advertido con antelación, nuestra Constitución Política contempla en su artículo 49, como una excepción a la separación de poderes, la posibilidad de que el Poder Legislativo otorgue al Poder Ejecutivo facultades extraordinarias para que en dos específicos casos, emita leyes que se equiparan a las que emite el propio Poder Legislativo Federal, a saber: el DECRETO-LEY y el DECRETO DELEGADO.

En estos dos casos el Ejecutivo Federal, funge como legislador extraordinario y se encuentra facultado a través de la Constitución para emitir decretos con fuerza de ley que pueden abrogar y aun derogar las existentes, o bien pueden crear nuevos ordenamientos que no pueden ser

²³ Amparo en revisión 4277/ 77, Héctor Mestre Martínez y coagraviados (acumulados), 30 de noviembre de 1978, 5 votos.

anulados sino en virtud de otro decreto de idéntica naturaleza o bien por una ley.

1.2.5.1 DECRETO LEY

Este decreto se contrae al supuesto consignado en el artículo 29 constitucional, y es aquella situación extraordinaria de emergencia en la vida institucional del país, derivada de una invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, en tales circunstancias surge pues la urgencia de que las autoridades desarrollen una actividad anormal, empleando todos aquellos medios que se juzguen idóneos para hacer frente en forma eficaz al ambiente de emergencia.

El uso o ejercicio de tales facultades extraordinarias corresponde al Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, con acuerdo de los titulares de las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos, la Procuraduría General de la República y con la aprobación del Congreso de la Unión y en los recesos de éste, de la Comisión Permanente del Congreso, e implica fundamental y principalmente la cesación de la vigencia de aquellas disposiciones constitucionales o legales que entorpezcan la función autoritaria de emergencia, impidiendo el desarrollo expedito de la actuación gubernativa tendiente a hacer frente en forma eficaz a los problemas causados por los fenómenos que surjan dentro del ambiente anómalo.

El procedimiento constitucionalmente autorizado se desarrolla esencialmente en dos fases a saber:

a) primeramente la cesación de vigencia de las normas constitucionales y legales que obstaculicen la labor de restauración de la situación al estado normal.

b) el otorgamiento de facultades extraordinarias al jefe del Ejecutivo Federal para que emita las *leyes de emergencia* conducentes, subrayando que dichas leyes deberán tener por objeto, *exclusivamente* prevenir o remediar en forma directa o indirecta los trastornos públicos y sociales derivados de la situación anormal.

De no proceder de esa manera, la labor del gobierno sería jurídicamente inválida.

El acto de suspensión debe ser de carácter general, es decir que no se podrá sustraer a alguna persona en su individualidad, alcanzará a todos los habitantes de la República, de algún Estado o simplemente de alguna región, dependiendo del lugar en que surja la situación malévola.

Es importante mencionar que la situación suspensiva tiene un carácter temporal o transitorio, rigiendo solamente mientras subsista el estado de emergencia que los motivó.²⁴

²⁴BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Op., cit., Derecho Constitucional Mexicano, pag. 774

1.2.6.2 DECRETO DELEGADO

Este particular caso estriba en que el Congreso puede conceder al Presidente de la República facultades extraordinarias para legislar de conformidad con lo dispuesto al segundo párrafo del artículo 131 de nuestra Carta Magna, esto es para expedir leyes que aumenten disminuyan, o supriman las cuotas de las tarifas de exportación e importación, que restrinjan o prohíban las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país.

Al final de cada ejercicio fiscal, el Poder Ejecutivo deberá someter ante el legislativo, para su aprobación, el uso que de estas facultades extraordinarias, hubiere hecho.

A continuación me permito adelantar que en el capítulo próximo analizaremos el reglamento como la facultad que le confiere la Constitución de la República al Presidente de la República para emitir disposiciones de carácter general, abstractas e impersonales (atribuciones coincidentes con aquéllas de las leyes emanadas del Congreso Federal) , que si bien tienen la característica material de ser *legislativas* no la tienen así en términos formales.

CAPÍTULO SEGUNDO

EL REGLAMENTO

2.1. FUENTES DE DERECHO

Es ilustrante la metáfora que utiliza el jurista francés Claude Du Pasquier, para analogar simbólicamente las *fuentes del derecho* con las fuentes de un río, que es aquel lugar en que sus aguas brotan de la tierra, de manera semejante indagar la fuente de una disposición jurídica es buscar el sitio en que ha salido de las profundidades de la vida social a la superficie del derecho.²⁵

Generalmente, al hablar de las fuentes de derecho se hace la distinción entre fuentes de derecho *formales*, *fuentes reales* y *fuentes históricas*.

Por fuente **formal** entendemos *los procesos de creación de las normas jurídicas*; son aquellos procedimientos mediante los cuales se concreta la regla jurídica.

Ahora bien la idea de proceso implica la de una sucesión de momentos, de ahí que cada una de las fuentes formales esté constituida por diversas etapas que se suceden en cierto orden, mismas que condicionan la validez de las normas jurídicas que se crean.

A continuación hago mención de las fuentes formales que existen de conformidad con la doctrina mexicana actual:

la legislación

²⁵ Mencionado por GARCIA MÁYNEZ, Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, 41a edición, Edit. Porrúa, México, 1940, pag. 52.

la costumbre

la jurisprudencia

la doctrina

Las fuentes *reales* son aquellos factores y elementos que determinan el contenido de la normas jurídicas, esto es, las causas que impulsan al legislador a darles vida, son a decir del maestro Fernando Castellanos Tena "los motivos de conveniencia social tomados en cuenta por el legislador en un momento histórico dado y en un determinado lugar."²⁶

Las fuentes *históricas* por su parte, son los medios materiales que nos permiten conocer el derecho vigente en el pasado y consisten en los libros, documentos, papiros, inscripciones, etc., siempre que contengan el texto de una ley.

Dicho de otra manera los medios aludidos nos permitirán conocer la evolución que ha sufrido determinada figura jurídica o cierta regulación jurídica a través de los años hasta nuestros días, de tal manera que nos permitan comprender plenamente el objeto de su existencia y la aplicación que surte en la actualidad.

²⁶ CASTELLANOS TENA, Fernando, Lineamientos Elementales de Derecho Penal, 21a ed., Edit. Porrúa, México, 1991, pag. 75.

2.1.1. FUENTES DEL DERECHO FISCAL

2.1.1.1. LA LEY

Lo cierto es que en México la única fuente formal del Derecho Fiscal, es la ley; debemos recordar que nuestra ley Suprema consigna en su artículo 31 fracción IV que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, así de la Federación como del Estado o Distrito Federal, y los Municipios en que residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las *leyes*.

Así mismo el artículo 73 fracción IV del mismo ordenamiento determina que durante el período ordinario de sesiones, el Congreso de la Unión, deberá discutir y aprobar las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto.

De las disposiciones anteriores se desprende que constitucionalmente no puede haber tributo sin una ley formalmente legislativa que lo disponga, concluyendo con la fórmula análoga al derecho penal: *nullum tributum sine lege*, claro está que el decreto ley y el decreto delegado aludidos al final del capítulo que antecede deben ser considerados como leyes en toda la extensión de la palabra y podrán establecer las contribuciones que así convengan a juicio del Presidente de la República.

La legislación es, en nuestro país, la fuente más rica e importante de todas las fuentes formales, y en materia fiscal empero es la única.

Haciendo alusión al maestro Eduardo García Máynez, podríamos definirla como "el proceso por el cual uno o varios órganos del Estado formulan y promulgan determinadas reglas jurídicas de observancia general, abstractas e impersonales a las que se les da el nombre de *leyes*, mismas

que no representan el origen de la actividad misma de legislar sino su resultado."²⁷

En México, como se expuso en su oportunidad y de conformidad con el artículo 72 de nuestra Carta Magna, la función legislativa corresponde al Congreso Federal compuesto por la Cámara de Diputados y la de Senadores.

En el proceso legislativo vigente, existen seis etapas que lo constituyen, a saber: iniciativa, discusión, aprobación, sanción, publicación e iniciación de la vigencia.

INICIATIVA

Es el acto por el cual determinados órganos del Estado someten a la consideración del Congreso un proyecto de Ley. El derecho de iniciar leyes o decretos en materia federal, corresponde, según el artículo 71 de la Constitución Federal:

I.- Al Presidente de la República

II.- A los Diputados y Senadores del Congreso de la Unión

III.- A las legislaturas de los Estados.

En este caso, aludiendo al artículo 74 fracción IV de nuestra Constitución, el Ejecutivo Federal, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es la encargada de preparar y presentar a la Cámara de Diputados, el

²⁷ Ibidem, pag. 52.

proyecto de Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos, a más tardar el día 15 del mes de noviembre, mediante comparecencia del Titular de la Secretaría antes referida. Tratándose de un año en que hubiere habido cambio de titular del Poder Ejecutivo Federal la comparecencia del Secretario y la presentación de las iniciativas, serán a más tardar, el día 15 de diciembre.

El proyecto de Ley de Ingresos constará de un catálogo de contribuciones por obtener en el año de su vigencia, estableciendo las cantidades estimadas que de cada concepto habrá de obtener la hacienda pública.

A decir del maestro Margáin Manautou, "como para los miembros del Congreso de la Unión sería cansado y fastidioso en que año con año tuvieran que leer las mismas leyes que aprobaron para el ejercicio que está por concluir, se ha seguido la costumbre de aprovechar el ordenamiento, conocido como Ley de Ingresos de la Federación, haciendo aparecer los renglones correspondientes a las leyes fiscales que se desea mantener en vigor en el ejercicio fiscal siguiente ahorrándose de esa forma el trabajo que significaría aprobar ley por ley."²⁸

Todo concepto que no esté incluido en dicho catálogo de impuestos quedará fuera de la Ley de Ingresos que se apruebe y se publique en su oportunidad y en consecuencia no podrá ser recaudado.

DISCUSION

²⁸ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Introducción..., Op., cit., 55.

Es el acto por el cual las Cámaras deliberan acerca de las iniciativas, con el fin de determinar si deben o no ser aprobadas.

A la Cámara en donde inicialmente se discute un proyecto de ley se le llama *Cámara de origen*, la otra recibe el nombre de Cámara revisora.

De acuerdo con el artículo 72 de la Constitución Federal "Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de una de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el Reglamento de Debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones."

"La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, *contribuciones* o *impuestos*, o sobre reclutamiento de tropas todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.

APROBACION

Es el acto por el cual las Cámaras aceptan un proyecto de ley, pero antes vale hacer la siguiente explicación:

1) Aprobado un proyecto en la Cámara de origen, en este caso en la Cámara de Diputados, pasará para su discusión a la Cámara revisora (Cámara de Senadores) . Si ésta lo aprobase, se remitirá al Ejecutivo

Federal, quien si no tuviere observaciones que hacer, lo publicará inmediatamente.

2) Se reputará aprobado por el Poder Ejecutivo, todo proyecto no devuelto con observaciones a la Cámara de origen, dentro de diez días útiles, a no ser que corriendo este término hubiere, el Congreso cerrado o suspendido sus sesiones en cuyo caso la devolución deberá hacerse el primer día útil en que el Congreso esté reunido.

3) El proyecto de ley o decreto desechado en todo o en parte por el Ejecutivo, (en uso del derecho que tiene denominado veto) será devuelto, con sus observaciones, a la Cámara de su origen. Deberá ser discutido nuevamente por ésta, y si fuese confirmado por las dos terceras partes del número total de votos, pasará otra vez a la Cámara revisora. Si por ésta fuese sancionado por la misma mayoría, el proyecto será ley o decreto y volverá al Ejecutivo para su promulgación.

Cabe hacer mención de que la facultad que tiene el Presidente de la República para hacer observaciones a los proyectos de ley o decretos que ya hubiesen sido aprobados por el Congreso de la Unión (derecho de veto), no son decisiones absolutas sino suspensivas, dicho de otra manera su ejercicio no significa la prohibición o impedimento insuperable o ineludible para que una ley o decreto entren en vigor, sino se trata meramente de objeciones a fin de que vuelvan a ser discutidos por ambas Cámaras, las cuales podrán confirmar la aprobación de los proyectos de ley o los decretos, en cuyo caso el Ejecutivo tendrá la obligación de promulgarla.

4) Si algún proyecto de ley o decreto fuese desechado en su totalidad por la Cámara de revisión, volverá a la de su origen con las observaciones que aquélla le hubiese hecho. Si examinando de nuevo fuese aprobado por la mayoría absoluta de los miembros presentes volverá a la Cámara que lo desechó, la cual lo tomará otra vez en consideración, y si lo aprobare por la misma mayoría, pasará al Ejecutivo, para los efectos de que sea promulgado, pero si lo reprobare, no podrá volver a presentarse en el mismo período de sesiones.

5) Si un proyecto de ley o decreto fuese desechado en parte, o modificado, o adicionado, por la Cámara revisora, la nueva discusión de la Cámara de su origen versará únicamente sobre lo desechado o sobre las reformas o adiciones, sin poder alterarse en manera alguna los artículos aprobados. Si las adiciones o reformas hechas por la Cámara revisora fueren aprobadas por la mayoría absoluta de los votos presentes en la Cámara de su origen, se pasará todo el proyecto al Ejecutivo, para efectos de que lo publique. Si las adiciones o reformas hechas por la Cámara revisora fueren reprobadas por la mayoría de votos en la Cámara de su origen, volverán a aquélla para que tome en consideración las razones de ésta, y si por mayoría absoluta de votos presentes se desecharen en esta segunda revisión dichas adiciones o reformas, el proyecto, en lo que haya sido aprobado por ambas Cámaras, se pasará al Ejecutivo para que se publique. Si la Cámara revisora insistiere, por la mayoría absoluta de votos presentes, en dichas adiciones o reformas, todo el proyecto no volverá a presentarse sino hasta el siguiente período de sesiones, a no ser que ambas Cámaras acuerden, por la mayoría absoluta de sus miembros presentes, que se expida la ley o decreto sólo con los

artículos aprobados, y que se reservan los adicionados o reformados para su examen y votación en las sesiones siguientes.

6) En la interpretación, reformas o derogaciones de las leyes o decreto, se observarán los mismos trámites establecidos para su formación.

7) Todo proyecto de ley o decreto que fuere desechado en la Cámara de su origen, no podrá volver a presentarse en las sesiones del año.

8) El Ejecutivo de la Unión no puede hacer observaciones a las resoluciones del Congreso o de alguna de las Cámaras, es decir no procede su facultad de vetar un proyecto de ley o decreto, cuando ejerzan (el Congreso de la Unión o alguna de las dos Cámaras) funciones de cuerpo electoral o de jurado, lo mismo que cuando la Cámara de Diputados declare que debe acusarse a uno de los altos funcionarios de la Federación por delitos oficiales. Tampoco podrá hacerlas al decreto de convocatoria a sesiones extraordinarias que expida la Comisión Permanente, de donde concluimos que puede perfectamente ejercer su derecho de veto en lo que respecta a proyectos de leyes en materia fiscal.

INICIACION DE LA VIGENCIA

En nuestro derecho existen tres sistemas de iniciación de la vigencia a saber: el *sucesivo*, el *sincrónico* y el *instantáneo* con fundamento en el artículo 3o y 4o del Código Civil para el Distrito Federal, y en nuestra materia, en el artículo 7o del Código Fiscal de la Federación respectivamente.

En lo que respecta a las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior, según lo establecido en el artículo mencionado del Código Fiscal de la Federación que acepta el sistema de vigencia instantánea.

Así las cosas y de acuerdo con una jurisprudencia de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, resuelta el 19 de noviembre de 1940, en materia tributaria no pueden ni deben regir los artículos 3o y 4o del Código Civil ya que existen reglas expresas en materia de vigencia de leyes, reglamentos y demás disposiciones fiscales federales, consignadas en el precitado artículo 7 del Código Fiscal de la Federación, no cabiendo pues la aplicación supletoria de cualquier otra disposición en esta materia.

Es preciso comentar que conforme al artículo 74, fracción IV, la Cámara de Diputados tiene la facultad de exclusiva de examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlos, por tanto debemos concluir que la vigencia de la ley fiscal es de un año, empezando el 1o de enero de cada año y terminando el 31 de diciembre del mismo.

Como consecuencia de todo este procedimiento, tenemos por ende una *ley* de observancia general, abstracta e impersonal, por tiempo definido y limitada a un año, que podrá solamente ser modificada o suprimida por otra ley.

Aunque la ley sea la única fuente formal del Derecho Fiscal, debemos reconocer que algunas de las fuentes formales del Derecho, pueden tener relevancia en el proceso creativo de las normas jurídicas tributarias o al menos resultan útiles para la interpretación y aplicación de las mismas, de ahí que ahora pasemos a exponer acerca de ellas.

2.1.1.2. LA JURISPRUDENCIA

La ley de Amparo determina en su artículo 192, que la jurisprudencia sólo puede ser establecida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación funcionando en Pleno o por sus diversas Salas, así como también por los Tribunales Colegiados de Circuito.

Las resoluciones de la Suprema Corte integrarán jurisprudencia de conformidad con los términos del numeral decimoquinto de los artículos transitorios de la Ley Orgánica del Poder Judicial Federal, siempre que lo resuelto en ellas se sustente en cinco sentencias no interrumpidas por otra en contrario y que hayan sido aprobadas por lo menos por ocho ministros, si se trata de jurisprudencia en Pleno y por tres ministros en los casos de jurisprudencia de las Salas.

Ahora bien en el caso de los Tribunales Colegiados de Circuito, integrarán jurisprudencia las resoluciones que dilucidan las contradicciones de sus tesis.

La jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales de referencia, es obligatoria para los demás tribunales, así como para los Juzgados de Distrito, tribunales judiciales del fuero común y tribunales administrativos federales y locales (como el Tribunal Fiscal de la Federación y tribunales fiscales de los Estados) y tribunales del trabajo que funcionen dentro de su jurisdicción territorial.

La jurisprudencia no es otra cosa que la interpretación que hacen los diferentes órganos ya aludidos, de la voluntad de las leyes, por tanto la jurisprudencia de ninguna manera constituye legislación nueva ni diferente ya que el Poder Judicial no tiene la facultad para legislar, lo que sí hace es fijar el contenido y alcance de una ley ya existente.

En sí viene a ser una fuente real de las leyes fiscales; mencionamos en líneas anteriores que este tipo de fuentes del derecho constituyen "los motivos de conveniencia social tomados en cuenta por el legislador en un momento histórico dado y en un determinado lugar," traducido lo anterior en el estudio de las leyes que en materia fiscal hacen nuestros tribunales cuya utilidad es de gran importancia ya que de alguna manera impulsa y promueve las reformas que en su momento son introducidas por el órgano competente, a las leyes tributarias, propiciando así su evolución.

Particularmente el Tribunal Fiscal de la Federación a través de su Sala Superior también emite jurisprudencia, misma que es obligatoria para la propia Sala Superior y para las Salas Regionales.

La jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación se integra de la siguiente manera de conformidad con los artículos 259, 260 y 261 del Código Fiscal de la Federación:

Artículo 259

"Las tesis contenidas en las sentencias que dicten las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación constituirán precedente para la Sala que las haya sustentado así como para las otras que conozcan de casos iguales cuando hayan sido publicadas en la Revista del Tribunal."

"Las tesis que sustente la Sala Superior al resolver los juicios con características especiales, a que se refiere el artículo 239- Bis, constituirán precedente para el Tribunal, a partir de su publicación en la citada revista."

"Cuando una sentencia dictada por una Sala del Tribunal Fiscal de la Federación quede firme, la Sala de que se trate aprobará la tesis que constituye precedente, la síntesis y el rubro, así como la numeración que le corresponda en el orden de los que haya dictado, hecho lo cual la Sala Superior ordenará su publicación en la Revista del Tribunal."

Artículo 260

"Cuando las Salas Regionales sustenten un criterio distinto al de un precedente, expresarán en la sentencia las razones por las que dejan de aplicarlo y enviarán a la Sala Superior copia de la misma para que resuelva el que deba prevalecer."

"En caso de contradicción de sentencias, cualquiera de los magistrados del Tribunal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o las partes en los

juicios en que tales tesis se sustentaron, podrán denunciarla ante la Sala Superior para que ésta decida cuál tesis debe prevalecer."

"La resolución que pronuncie la Sala Superior en los casos a que este artículo se refiere, sólo tendrá efectos para fijar jurisprudencia y no afectará las resoluciones dictadas en los juicios correspondientes."

Artículo 261

"Al recibir la sentencia que deje de aplicar algún precedente o la denuncia de contradicción, la Sala Superior establecerá tesis que deba prevalecer, misma que constituirá jurisprudencia obligatoria para el Tribunal, siempre que se apegue a la jurisprudencia que, en su caso, hayan formado los Tribunales del Poder Judicial de la Federación."

"También constituirá jurisprudencia la tesis sostenida por la Sala Superior al resolver los juicios con características especiales previstos en el artículo 239- Bis, siempre que se sustente en tres resoluciones no interrumpidas por otra en contrario y cumpla con el requisito señalado por el párrafo anterior."

"La Sala Superior deberá aprobar la tesis jurisprudencial, la síntesis y el rubro que corresponda, y ordenará su publicación en la revista del Tribunal. Una vez formada la jurisprudencia respectiva señalará también la numeración progresiva que le corresponda."

2.1.1.3. LAS CIRCULARES

Por su propia naturaleza se llama circular a una comunicación dirigida por una autoridad superior a una inferior que contiene instrucciones sobre el régimen interior de las oficinas o sobre el funcionamiento en relación con el público o bien aclaraciones a los inferiores de la inteligencia de las disposiciones legales ya existentes; pero no para establecer derechos o imponer restricciones al ejercicio de ellos. Aun en el caso de que una circular tuviera el carácter de disposición reglamentaria gubernativa, para que adquiriese fuerza, debería ponerse en vigor mediante su publicación en el Diario Oficial, puesto que las leyes y reglamentos sólo pueden obligar cuando son debidamente expedidos y publicados. (Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación).²⁹

Estas comunicaciones contienen pues disposiciones ya sea de carácter puramente interno de las dependencias del Poder Ejecutivo o bien dirigidas a los particulares en las que se dan a conocer, por ejemplo, especificaciones acerca de la interpretación que se hace de la ley en algún momento determinado o la comunicación de acuerdos y/o decisiones o procedimientos que deben ser acatados por los funcionarios inferiores, que si bien no pueden afectar los intereses de los particulares éstos en cambio sí pueden valerse de ellas en su beneficio sometiéndose voluntariamente a ellas e invocándolas en su beneficio.³⁰

²⁹ Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mencionadas por SERRA ROJAS, Andrés, Derecho Administrativo, Tomo Primero, 15a ed., corregida y aumentada, Edit. Porrúa, México, 1992, pag. 211.

³⁰ FRANCISCO DE LA GARZA, Sergio, Derecho Financiero Mexicano, 14a ed., Edit., Porrúa, México, 1994, pag. 48.

A decir del maestro Gabino Fraga, las circulares no contienen normas de carácter jurídico, sino simplemente explicaciones dirigidas a los funcionarios, principios técnicos o prácticos que aseguren el buen funcionamiento de la organización administrativa.³¹

Otra de las características de las circulares, como lo apuntara la tesis de La Suprema Corte de Justicia que transcribimos, es que pueden trascender a la vida de los gobernados, una vez que se publiquen en el Diario Oficial de La Federación en tanto cuanto nacen derechos para los particulares que las autoridades no pueden desconocer, sin que en ningún momento esa actividad administrativa (la emisión de circulares) depare un perjuicio a los particulares; cabe enfatizar que aquellas circulares que en algún momento tuvieran el carácter de decisión ejecutoria perdería el carácter de circular, tomando el de acto administrativo.

A propósito de las circulares el Código Fiscal de la Federación consigna en su artículo 35 lo siguiente:

Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

³¹ FRAGA, Gabino, Derecho Administrativo, 32a ed., Edit. Porrúa, México, 1993. pag. 47

2.1.1.4. LA DOCTRINA

Se da el nombre de doctrina a los estudios de carácter científico que los juristas realizan acerca del Derecho, ya sea con el propósito puramente teórico de sistematización de sus preceptos, con la finalidad de interpretar sus normas y señalar las reglas de su interpretación.³² Ésta constituye igualmente una fuente real de Derecho Fiscal ya que a ella corresponde desarrollar y precisar los preceptos contenidos en la ley, sin que, desde luego, sus conclusiones tengan carácter de obligatorias.

En nuestro país a diferencia de muchos otros países de este continente, la doctrina como fuente de derecho tributario es de mínima importancia, lo anterior se debe a que, a pesar de contar con excelentes catedráticos en la materia, la producción literaria fiscal no se ha desarrollado como debiera.

2.1.1.5. LA COSTUMBRE

La costumbre es un uso implantado por la colectividad y considerado por ésta como jurídicamente obligatorio. Ésta desempeña en nuestro derecho un papel secundario, sólo es jurídicamente obligatoria cuando la ley le otorga tal carácter.

A propósito de la costumbre el maestro Gabino Fraga comenta que el valor que la costumbre puede reconocerse en el régimen

³² GARCIA MÁYNEZ, Eduardo, Op., cit., pag. 76.

administrativo mexicano, es el de constituir un elemento útil para la interpretación de las leyes administrativas.³³

El maestro Andrés Serra expone por su parte, que en el derecho administrativo se establecen ciertas prácticas, que muchas veces son el punto de partida para elaborar una ley, un reglamento y en ocasiones fundar una resolución administrativa, pero su aplicación ofrece grandes incertidumbres.³⁴

Por su parte el reconocido fiscalista Raúl Rodríguez Lobato, manifiesta a este respecto que "el único campo propicio para que opere la costumbre, en materia de Derecho Fiscal, es en el procedimiento para la tramitación de los asuntos en la esfera administrativa, pues ante la falta de regulación detallada en este campo se originan las "prácticas" que son seguidas puntualmente por el personal de la Administración, cuya continua repetición y concepto de ser obligatorias pueden llegar a crear normas de procedimiento."³⁵

A nuestro parecer, pugnando por un régimen jurídico mexicano totalmente apegado al Estado de Derecho, donde prevalece el principio de legalidad en forma rígida, imperando en todo momento la regulación y limitación de la actividad del Estado por normas jurídicas, no se puede, en nuestra opinión, pensar que la costumbre pueda ser constitutiva de alguna fuente de derecho y menos particularmente del Derecho Fiscal.

³³ FRAGA, Gabino, Derecho Administrativo, Op., cit., pag 114.

³⁴ SERRA ROJAS, Andrés, Derecho Administrativo, Op., cit., pag. 78

³⁵ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, Op. cit., pag. 29.

2.1.1.6. LOS TRATADOS INTERNACIONALES

Son aquellos convenios o acuerdos entre Estados, que versan sobre cuestiones diplomáticas, políticas, económicas, culturales, y demás situaciones de suyo interés, que derivan en normas de carácter general, obligatorias y abstractas para los Estados signatarios.

De conformidad con el artículo 133 de la Constitución serán Ley Suprema de toda la Unión, la Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con las mismas celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado.

Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.

Ciertamente se han celebrado en México tratados internacionales en materia fiscal con diferentes países, como aquellos tratados para evitar la doble tributación, o aquéllos que apoyan la información financiera entre los países firmantes para evitar la evasión fiscal, de ahí que podamos afirmar que esta fuente es sin duda muy importante.

2.1.1.7. LOS PRINCIPIOS GENERALES DE DERECHO

A decir del ilustrísimo maestro Ignacio Galindo Garfias, los Principios Generales de Derecho "son aquellos conceptos fundamentales que pueden ser conocidos mediante inducciones sucesivas, coordinando las normas o preceptos que regulan una institución jurídica hasta llegar, objetivamente, por abstracción, a encontrar esos conceptos o ideas centrales que presiden y dan vida y sentido a cada institución."³⁶

Los principios generales del Derecho tienen el carácter de fuente de Derecho (expresamente reconocido por el artículo 14 constitucional) como elementos de integración e interpretación de las normas jurídicas tributarias.

El Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación, en su resolución del 23-VI-1945, consideró la aplicabilidad de los principios generales de derecho:

El Tribunal Fiscal de la Federación está facultado para resolver los casos concretos sometidos a su consideración, no previstos expresamente en la ley, usando de los medios de interpretación que autorizan los mismos ordenamientos legales, y así el artículo 14 constitucional prescribe en el caso de que la ley sea oscura o dudoso su texto, u omisa, debe echar mano de todos los recursos que el arte de la interpretación le ofrece a saber la histórica, la lógica, y la sistemática, y si agotados éstos le revela que el caso sometido a su decisión no está previsto, el Tribunal tiene obligación de colmar la laguna fundando su sentencia en los principios generales de derecho.³⁷

³⁶GALINDO GARFIAS, Ignacio, *Derecho Civil*, 10a ed., Edit. Porrúa, México, 1990, pag. 63.

³⁷FRANCISCO DE LA GARZA, Sergio, *Derecho Financiero...*, Op. cit., pag. 52.

2.1.1.8. EL REGLAMENTO

El orden de las figuras antes expuestas no se basó, desde luego en la importancia que éstas representan en la materia de estudio; a propósito de la extensión y la relevancia que el reglamento en general y particularmente como facultad exclusiva que tiene el Presidente de la República derivado del artículo 89 fracción I constitucional constituye para el tema de esta tesis, decidimos exponerlo como último punto de este capítulo.

2.2. TIPO DE REGLAMENTOS

Antes de empezar con el desarrollo de este tema es menester hacer una pequeña referencia de las acepciones gramaticales de la palabra *reglamento*:

Es una colección ordenada de reglas o de preceptos, que por autoridad competente se da para la ejecución de una ley o para el régimen interior de una corporación o dependencia.³⁸

Existen varios tipos de reglamentos a saber:

reglamentos particulares

reglamentos internos de los órganos del Estado

³⁸ ENCICLOPEDIA UNIVERSAL ILUSTRADA, ESPASA CALPE EDITORES, Tomo L, España, 1923, pag. 241.

reglamentos autónomos

reglamentos administrativos de ejecución

2.2.1. Reglamentos particulares

El derecho reconoce en los gobernados la potestad de autonormarse en sus interrelaciones, ya sea tratándose de asociaciones, grupos deportivos o familiares, instituciones religiosas o culturales etc., de ahí que éstos tengan la posibilidad de darse normas propias, internas que regulan su actividad y que se traduce en la elaboración de reglamentos de particulares, mismos que sólo deberán afectar a sus miembros en sus acciones comunes, siendo responsabilidad de ellos el obedecer o no lo que en estos reglamentos se establezca, ateniéndose a una sanción de no acatarlas, sanción que como máximo puede consistir en la expulsión del individuo del grupo determinado.³⁹

El fundamento de dichos reglamentos lo encontramos en el libre albedrío de las personas que emiten su voluntad para pactar con sus semejantes a los que les vinculan fines y propósitos en común, son pues reglamentos que surgen en un ámbito contractual privado.

³⁹MARTINEZ MORALES, Rafael, Derecho Administrativo, Primer curso, Edit. Harla, México, 1991, pag. 287.

2.2.2. Reglamentos internos de los Organos del Estado

Los órganos del Estado se agrupan en los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, los que para su organización interna requieren de un reglamento interior.

Respecto del Poder Ejecutivo los reglamentos interiores de las Secretarías y Departamentos de Estado son expedidos por el Presidente de la República, éstos tienen la finalidad de regular el orden y la disciplina en los servidores públicos y demás funcionarios administrativos, correspondiendo a cada dependencia preparar el proyecto de reglamento de su ramo según prevé la Ley Orgánica la Administración Publica Federal en su artículo 14.

En lo que toca al Poder Legislativo, de conformidad con los artículos 77 fracción III de nuestra Constitución, cada Cámara formula y emite su propio reglamento interior, subordinándose a la ley Orgánica del Poder Legislativo Federal.

La Ley Orgánica del Poder Judicial Federal, en su artículo 81 fracción II, asigna por su parte, al Consejo de la Judicatura la competencia para elaborar reglamentos interiores en materia administrativa, de carrera judicial de escalafón y régimen disciplinario del Poder Judicial de la Federación correspondiente.

2.2.3. Reglamentos autónomos

La facultad reglamentaria con que está investido el Presidente de la República, misma que comentaremos más adelante en este capítulo, no se

agota en la expedición de reglamentos heterónomos sino que se desarrolla en la práctica también en lo que respecta a los reglamentos autónomos que son los de policía y buen gobierno mencionados en el artículo 16 y 21 constitucionales, que consignan lo siguiente:

"La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; ..."

"...Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiere impuesto se permutará ésta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas."

Estos reglamentos establecen por si mismos una regulación a determinadas relaciones o actividades, observamos que su existencia no está condicionada a la preexistencia de una ley a la cual el reglamento pormenore o especifique dando las bases generales conforme a las que ésta debiera de aplicarse.

Es una disposición creadora de una situación jurídica general que se expide directamente por el titular del Poder Ejecutivo y por los demás órganos del mismo poder, sin la subordinación a una ley formal, aunque lo anterior no quiere decir que no esté limitado por el orden jurídico y en especial

por la Constitución. A decir del ilustre jurista Alfonso Cortina Gutiérrez su objeto es el de regular la multiforme actividad estatal.⁴⁰

La doctrina se ha pronunciado en diferentes sentidos con respecto a la validez legal de estos reglamentos autónomos también conocidos como autonómicos o de autonomía.

El maestro Andrés Serra Rojas comenta en su libro de Derecho Administrativo, que el Ejecutivo Federal (y en rigor cualquier funcionario del Estado) no puede tener más facultades que las que expresamente le señale la Constitución.

Y apunta que con el simple hecho de que el artículo 21 de nuestra Constitución, haga mención de los reglamentos gubernativos y de policía, no faculta a la autoridad administrativa para expedir dichos reglamentos sin la sujeción a una ley y añade diciendo que "No debe desarticularse el sistema de la Constitución que establece nuestro principio de legalidad, es decir la total subordinación a la ley " y culmina afirmando que "en nuestra legislación administrativa no hay sino una sola clase de reglamentos apoyados en el artículo 89, fracción I de nuestra Constitución."⁴¹

Por su parte el ilustrísimo y también emérito maestro Ignacio Burgoa Orihuela, se pronuncia a favor de la existencia de los reglamentos autónomos siempre que éstos sean exclusivamente estatales o propios del Departamento del Distrito Federal y siempre que su elaboración por

⁴⁰ CORTINA GUTIERREZ, Alfonso, Origen de los Reglamentos de Policía a que se refieren los artículos 16 y 21 Constitucionales, Tribunal Fiscal de la Federación, 50 Años, México, 1987, tomo I.

⁴¹ SERRA ROJAS, Andrés, Op. cit., Derecho Administrativo...pag. 205.

parte del Presidente de la República esté expresamente autorizado por una ley y manifiesta que en el orden federal no pueden existir reglamentos gubernativos ni de policía sino sólo ordenamientos que traduzcan una pormenorización de las leyes expedidas por el Congreso de la Unión.

2.2.4. Reglamento Administrativo de ejecución

Tiene su fundamento en el artículo 89 fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que da facultad al Presidente de la República para proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes.

En torno de la potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo de emitir normas jurídicas generales, existen varios criterios, sin embargo el concepto más generalizado en la doctrina actual expone lo siguiente:

La potestad reglamentaria es inherente a la función administrativa. La administración tiene a su cargo tareas que desarrollar en forma eficaz, por lo que le es indispensable no sólo realizar actos subjetivos y materiales, sino también emitir normas de carácter general y, en especial, regular la actuación de sus órganos.

Se trata de un acto jurídico formalmente administrativo, ya que tiene su origen en el Presidente de la República y materialmente legislativo, ya que crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales, en ningún caso regula una situación jurídica concreta.

Haciendo alusión al maestro Serra Rojas, el reglamento es "el conjunto de normas administrativas subordinadas a la ley, obligatorias, abstractas, generales e impersonales, expedidas unilateral y espontáneamente por el Presidente de la República o por la Asamblea de representantes del Distrito Federal en virtud de facultades discrecionales que le han sido conferidas por nuestra Constitución o que resulten implícitamente del ejercicio del Poder Ejecutivo."⁴²

La facultad reglamentaria del jefe del Ejecutivo es discrecional y espontánea como se comentó en el párrafo anterior, en virtud de que podrá expedirlo cuando y en el caso en que lo considere conveniente.

Cuando la ley llega a disponer que el Ejecutivo expida un reglamento de la misma se ha considerado que este hecho constituye una invitación solamente y no una delegación de facultades del Legislativo.⁴³

Y ya que hablamos de la expedición de un reglamento, aprovechamos para referirnos acerca de la publicación del mismo, la cual, a decir del maestro Genaro Góngora Pimentel, no implica formalidad constitucional alguna ya que su elaboración es unitaria, esto es, y como se ha expuesto, no existe colaboración de otros poderes para estos efectos.

Así pues, la expedición del reglamento comprende su promulgación o publicación, consistente en la expedición por parte del mismo Presidente de la República, de un decreto promulgatorio de la disposición en comento.

⁴² *Ibidem.* pag. 189.

⁴³ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *Op., cit.,* Introducción..., pag. 123.

Es importante hacer énfasis en la situación de que en nuestro régimen constitucional, el Presidente de la República y solamente él, ejerce la facultad reglamentaria en materia federal, ello no por delegación del Poder Legislativo sino por propias facultades, se trata pues, empero, de una función formalmente ejecutiva y materialmente legislativa.

El jefe del Ejecutivo Federal no podrá en ningún momento delegar dicha facultad en los Secretarios de Estado ya que la multicitada facultad es intransferible y personalísima en la persona del Jefe del Ejecutivo Federal.

Los reglamentos administrativos tienen la finalidad de pormenorizar, desarrollar y complementar en detalle las leyes ordinarias de contenido administrativo que dicta el Congreso de la Unión a través de sus dos Cámaras para conseguir su mejor y más adecuada aplicación, es importante reiterar que únicamente cuando los órganos estatales de aplicación o cumplimiento de las leyes sean de carácter administrativo, puede el Presidente de la República desempeñar la consabida facultad, ya que la aplicación de las leyes en general, se encomienda a distintas autoridades estatales que pueden ser formalmente administrativas, judiciales o inclusive legislativas.⁴⁴

Así el Presidente de la República no puede ejercer la facultad reglamentaria tratándose de leyes que rijan las funciones del Congreso de la Unión ni las que regulen las de las autoridades judiciales.

⁴⁴BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Op., cit., Derecho Constitucional ...pag. 780.

Su validez legal depende de la existencia previa de una ley concreta, por definición emanada del Congreso de la Unión, frente a la cual tendrá la tarea de desenvolver sus principios y fijar los pormenores que directamente se derivan de sus preceptos, tendrá su medida y justificación precisamente en la ley.

En un afán de darle justificación práctica a la facultad reglamentaria del Ejecutivo Federal, el maestro Serra Rojas comenta en su obra de Derecho Administrativo, que por la necesidad de aligerarle la tarea al Poder Legislativo se le relevó de la necesidad de desarrollar y completar en detalle las leyes para facilitar su mejor ejecución, teniendo en cuenta que el Ejecutivo está en mejores condiciones de hacer ese desarrollo puesto que se encuentra en contacto más íntimo con el medio en el cual va a ser aplicada la ley. Además -agrega- existen mayores facilidades para la modificación de los reglamentos y el uso de la facultad reglamentaria permite que la legislación se pueda ir adaptando oportunamente a las circunstancias cambiantes en que tiene ser aplicada, adaptación que no sería posible si dependiera del Poder Legislativo ya que éste tiene procedimientos más complicados y períodos más reducidos de funcionamiento.⁴⁵

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto que:

"Los reglamentos que se expidan por el jefe del Ejecutivo tienden a la exacta observancia de las leyes es decir a facilitar su mejor cumplimiento; por tanto son parte integrante de las disposiciones legislativas que reglamenta, y por lo tanto, participan de la naturaleza jurídica de la ley

⁴⁵ SERRA ROJAS, Andrés, Derecho ...Op., cit., pag 195.

reglamentada, y aun cuando no sean expedidos por el Poder Legislativo tienen todos los caracteres de una ley ⁴⁶ a saber: son de observancia general, abstractos e impersonales, elementos inequívocos de la esencia de un acto legislativo.

El connotado fiscalista Raúl Rodríguez Lobato menciona en su obra de Derecho Fiscal, que el reglamento es un instrumento de aplicación de la ley, comenta que la facultad del Presidente de la República para emitir los precitados reglamentos, está limitado por dos principios, a saber: el Principio de preferencia o primacía de la ley y el de reserva de la ley, los que respectivamente consignan que las disposiciones contenidas en una ley de carácter formal no pueden ser modificadas por un reglamento; en cuanto al segundo principio, éste determina que hay materias cuya regulación se destina única y exclusivamente a las leyes y normalmente es la Constitución la que señala cuales son esas materias.

Apunta que no obstante la claridad de los Principios antes mencionados, sea frecuente que a través de una disposición reglamentaria se modifique una legislativa, lo que sucede -agrega - es que en algunos casos no hay protestas porque la modificación es en beneficio del particular no obstante la ilegalidad de la actividad; nosotros por nuestra parte aseguramos que, si en la práctica se presenta ese caso, bien puede presentarse aquél en el que el particular resulte perjudicado.

Así también comenta que existe otras prácticas ilegales y violatorias del segundo de los principios y a guisa de ejemplo expone que si el legislador

⁴⁶ Informe del Presidente de la Corte, 1955.

no incorpora en la ley todas las disposiciones sobre la materia de que se trate, sino sólo algunas, y anuncia en el texto legal que será el reglamento el que establezca las disposiciones faltantes, estaremos además de la ilegalidad del reglamento frente a una delegación inconstitucional de facultades del Poder Legislativo en el Poder Ejecutivo.

De ahí nuestra inquietud de elaborar el presente trabajo de investigación, con la humilde intención de aportar ideas para el mejor control legal de los reglamentos en materia fiscal.

2.3. ANTECEDENTES DEL REGLAMENTO EN MEXICO

El *primer* antecedente lo encontramos en los artículos 170 y 172 de la Constitución Política de la Monarquía Española, promulgada en Cádiz el 19 de marzo de 1812, que a la letra expresan lo siguiente:

Artículo 170.- La potestad de hacer ejecutar las leyes reside exclusivamente en el rey, y su autoridad se extiende a todo cuanto conduce a la conservación del orden público en lo interior y a la seguridad del Estado en lo exterior, conforme a la Constitución y a las leyes.

Artículo 171.- Además de la prerrogativa que compete al Rey de sancionar las leyes y promulgarlas, le corresponden como principales las facultades siguientes:

Primera: expedir los decretos, reglamentos, e instrucciones que crea conducentes para la ejecución de las leyes.

Artículo 172.- Las restricciones de la autoridad del Rey son las siguientes:

Tercera: no puede el Rey enajenar, ceder, renunciar, o en cualquier manera traspasar a otro la autoridad real, ni alguna de sus prerrogativas. Si por cualquier causa quisiere abdicar el trono en el inmediato sucesor, no lo podrá hacer sin el consentimiento de las Cortes.⁴⁷

De lo que podemos concluir que desde entonces tal facultad corresponde exclusivamente al jefe Supremo, y que éste no podía en ningún momento delegar esa facultad en algún colaborador.

El Segundo antecedente

Artículos 30 y 31 del Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano, suscrito en la ciudad de México el 18 de diciembre de 1822.

Artículo 30.- Toca al Emperador: Primero ...

Segundo: hacer cumplir la ley, sancionarla, promulgarla.

⁴⁷ DERECHOS DEL PUEBLO MEXICANO, MEXICO A TRAVES DE SUS CONSTITUCIONES, Tomo VII Antecedentes y evolución de los artículos 76 al 102 Constitucionales, XLVI Legislatura de la Cámara de Diputados, México, 1967, pag. 447.

Octavo: formar los reglamentos, órdenes e instrucciones necesarias para la ejecución de las leyes y seguridad del imperio.⁴⁸

Tercer antecedente

Base cuarta del Plan de la Constitución Política de la Nación Mexicana, fechado en la ciudad de México el 16 de mayo de 1823.

El cuerpo ejecutivo se compone de tres individuos. Debe residir en el lugar que señale el legislativo representar a éste dentro de quince días los inconvenientes que puede producir una ley; circular las que se le comuniquen y hacerlas ejecutar sin modificarlas ni interpretarlas...⁴⁹

Cuarto Antecedente

El acta constitutiva del 31 de enero de 1824, consigna en su artículo 16 que "las atribuciones del Ejecutivo Federal, a más que de otras que se fijarán en la Constitución, son las siguientes: ...XVI Dar decretos y órdenes para el mejor cumplimiento de la Constitución y leyes generales."⁵⁰

En esta Constitución, es de notarse que se autoriza al Ejecutivo para reglamentar los preceptos de la Constitución y no solamente a las leyes ordinarias.

Quinto antecedente

⁴⁸ Ibidem., pag. 449.

⁴⁹ Ibidem., pag. 451.

⁵⁰ FRAGA, Gabino, Derecho Administrativo, Op., cit., pag. 108.

La Constitución del 4 de octubre de 1824, en su artículo 110 determina que: " Las atribuciones del Presidente de la República son las que siguen: II. Dar reglamentos, decretos y órdenes para el mejor cumplimiento de la Constitución, Acta Constitutiva y leyes generales."⁵¹

Este ordenamiento por lo que se puede observar, confiere de igual manera al Ejecutivo la facultad de reglamentar los preceptos constitucionales.

Sexto antecedente

Por lo que toca a las Siete Leyes Constitucionales del 29 de diciembre de 1836. Ley 4a, art.17 consigna a la letra lo siguiente:

"Son atribuciones del Presidente de la República: I.- Dar, con sujeción a las leyes generales respectivas todos los decretos y órdenes que convengan para la mejor administración pública, observancia de la Constitución y leyes, y de acuerdo con el Consejo, los reglamentos para el cumplimiento de éstas."⁵²

Nuevamente se opera la facultad en favor del Presidente, de reglamentar los preceptos de la Constitución.

Séptimo antecedente

⁵¹ *Ibidem*, pag. 109.

⁵² *Ibidem*, pag. 109.

Las Bases orgánicas del 12 de junio de 1843, en su art. 85 sanciona en forma expresa la facultad de emitir reglamentos de parte del Poder Ejecutivo:

"Corresponde al Presidente de la República, ...IV.- Expedir órdenes y dar los reglamentos necesarios para la ejecución de las leyes, sin alterarlas ni modificarlas." ⁵³

Esta disposición constituye un avance, ya que restringe expresamente la función reglamentaria del Presidente exclusivamente a las leyes emitidas por el Congreso de la Unión, sin poder alterarlas ni modificarlas.

Octavo antecedente

Por su parte el artículo 85 fracción I de la Constitución de 1857 es idéntico al texto que consigna el artículo 89 fracción I de la Constitución vigente, que a la letra dice "Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes: I.- Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo a la esfera a su exacta observancia".

Como lo afirman los antecedentes precitados, no obstante no se consagró expresamente la facultad reglamentaria en los dos últimos ordenamientos constitucionales, se puede seguir asegurando que el Ejecutivo bajo la vigencia de las Constituciones de 57 y de 17 continuó

⁵³ Ibidem, pag. 109.

ESTA TESIS NO DEBE SALIR DE LA BIBLIOTECA

con la facultad reglamentaria, pues no hay razón alguna para afirmar que la intención del Constituyente del 17 ha sido contraria a la de los legisladores precedentes.⁵⁴

Se puede concluir que el Ejecutivo Federal, bajo la vigencia de todos los preceptos de las constituciones comentadas ha continuado con la facultad reglamentaria.

2.4. ARTICULO 89 FRACCION I, CONSTITUCIONAL

A continuación transcribimos a la letra el artículo constitucional de referencia:

Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

I.- Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia;

Dicha fracción de conformidad con una doctrina de la Suprema Corte de Justicia de la Nación le confiere al Ejecutivo tres facultades: a) la de promulgar las leyes que expida el Congreso de la Unión; b) la de ejecutarlas, y c) la de proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia.⁵⁵

⁵⁴ Ibidem, pag 109.

⁵⁵ Tesis Jurisprudencial mencionada por el doctor Ignacio Burgoa Op., cit., Derecho Constitucional ... pag. 780.

a) Podemos apuntar primeramente a decir del autor francés André Hauriou, que el acto de promulgación de una ley, constituye un acto administrativo por medio del cual el Presidente de la República, en atención a la facultad que le confiere la Constitución, reconoce, atestigua y certifica la existencia de una ley, el contenido de la misma y su regularidad constitucional. De esta suerte, se corrobora el cumplimiento de todas las formalidades y requisitos que la propia Constitución le impone al Poder Legislativo en el ejercicio de su función, dando a las disposiciones que contienen la voluntad del legislador la existencia jurídica necesaria para su aplicabilidad.

De ahí que podamos aseverar de conformidad con el autor precitado, que la *promulgación* es el complemento indispensable de la ley; en tanto no hay promulgación, no hay, en rigor, ley, por tanto hasta ese momento los tribunales y autoridades de cualquier género no podrán aplicarla y en consecuencia nadie está obligado a obedecer esta virtual disposición.

Para Hauriou, la promulgación es el elemento necesario para que la ley sea perfecta. Al realizarse la promulgación, se agrega a la ley la fuerza ejecutoria que la determina como tal, porque antes de este acto - razona él - su existencia es simplemente material e inerte producto así de la función legislativa, la que es incapaz, por sí sola, de imprimir a sus resoluciones el carácter ejecutorio.⁵⁶

⁵⁶ HAURIUO, André, Derecho Constitucional e Instituciones Políticas, Edit, Ariel, Barcelona, 1980, pag. 619

Para otros autores como el antes citado Burgoa Orihuela, el término promulgar no es sino "el acto por virtud del cual el Presidente de la República ordena la publicación de una ley o de un decreto previamente aprobados por el Congreso de la Unión o por alguna de las Cámaras que lo integran; promulgar es equivalente a publicar."⁵⁷

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación integró la jurisprudencia en el siguiente sentido:

"...cabe advertir, que la promulgación no es otra cosa que la publicación formal de la ley y que ambas voces se emplean como sinónimas, tanto en el lenguaje común como en el jurídico.

"...en la doctrina jurídica, existe una corriente de opinión que pretende encontrar diferencias entre la promulgación y la publicación, pues tales diferencias son meramente teóricas, al resultar que la Ley Fundamental, emplea indistintamente una y otra palabra refiriéndose al acto de dar a conocer al destinatario de la ley el contenido de ésta, según se desprende de la lectura de los artículos 70, 72 incisos a) y c) y el 89 fracción I objeto de presente análisis.⁵⁸

Por lo que aceptar la teoría del autor francés precitado sería tanto como aceptar que la validez y la vigencia de las leyes quedarán supeditadas a la voluntad del Presidente de la República, dicho de otra manera, la función misma del Poder Legislativo quedaría inmovilizada por el sólo hecho de

⁵⁷ BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Op., cit., Derecho Constitucional ... pag. 778

⁵⁸ Tesis jurisprudencial mencionada por GONGORA PIMENTEL, Genaro, Op., cit. Introducción... pag. 32.

que el ejecutivo se rehusara a realizar el acto promulgatorio, rompiéndose así el Principio de la División de Poderes y reduciendo al Congreso de la Unión a la inutilidad absoluta.

Lo cierto es que la Constitución le otorga al Ejecutivo Federal la facultad de colaborar en la función legislativa, como se apuntó en el capítulo anterior, mediante su derecho de veto, oponiéndose oportunamente a los proyectos de ley aprobados por las Cámaras del Congreso, señalando las deficiencias que considere existentes, pero una vez ejercido este derecho con la consecuente confirmación en sentido positivo por parte de las dos Cámaras del Congreso de la Unión, el Ejecutivo tendrá la obligación de apresurar por mandato constitucional y sin demora, la promulgación de la ley emitida por el Congreso de la Unión mediante un decreto promulgatorio, que deberá ser refrendado por el Secretario de Gobernación de conformidad con el artículo 92 constitucional en relación con el artículo 27 fracción II, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

b) Continuando con el análisis del artículo constitucional precitado podemos seguir exponiendo que la facultad natural del Poder Ejecutivo única y exclusiva que por la Constitución deberá concedérsele, es la de ejecutar las leyes que para el servicio público de la Nación expida el Congreso General.

Se entiende por ejecución la realización de los actos tanto jurídicos como materiales que determinan las propias leyes, para hacerlas efectivas en casos concretos.⁵⁹

Ahora bien se deduce que dicha disposición constitucional confiere al Jefe del Ejecutivo la facultad de reglamentaria a partir de leyes que sean expedidas por el Congreso de la Unión y de ningún modo de los preceptos contenidos en la Carta Fundamental,⁶⁰ ya que existen leyes especiales que reglamentan estas disposiciones denominadas leyes reglamentarias.

c) Proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes; esa facultad significa la competencia para la realización de los actos que facilitan la ejecución, pero que no son la ejecución misma.⁶¹ El sentido gramatical de la palabra "proveer" es el de poner los medios adecuados para un fin: en este caso para facilitar la ejecución de las leyes.⁶²

Por lo anteriormente expuesto, la interpretación gramatical de la disposición legal en comento lleva a la conclusión de que en ella se otorga juntamente con otras, la facultad de expedir disposiciones generales que sean el medio práctico adecuado para poder dar exacta observancia a la ley.

⁵⁹ FRAGA, Gabino, Derecho Administrativo, Op., cit., pag. 63.

⁶⁰ Ibidem. pag. 112.

⁶¹ Ibidem. pag. 110.

⁶² Ibidem. pag. 110.

A esta facultad corresponde esencial y necesariamente la de dar reglamentos y órdenes que sirvan para la mejor ejecución de las leyes.

2.5. DIFERENCIAS Y SEMEJANZAS ENTRE EL REGLAMENTO Y LA LEY

Formalmente el reglamento se distingue de la ley porque ésta, por regla general, emana del Poder Legislativo, y el reglamento emana del Poder Ejecutivo, aunque materialmente la ley y el reglamento por su contenido no difieren entre sí.

La esencia de la naturaleza de la ley, en este caso no reside ni en su generalidad ni en la impersonalidad de las órdenes que da, ya que finalmente y de manera paralela, el reglamento comparte esos mismos atributos. La esencia de la ley consiste pues en el hecho de que es considerada como la expresión de la voluntad nacional a través de sus representantes, diferente de lo que representa el reglamento, que es más bien la expresión de la voluntad de la Administración.

El campo de acción del legislador es libre e incondicionado de conformidad a la Constitución; de acuerdo al mismo ordenamiento hay materias que sólo pueden ser reguladas por una ley, así por ejemplo a partir del artículo 31 fracción IV, se establece la necesidad de una ley para imponer contribuciones.

En cuanto el ejercicio de la facultad reglamentaria es todo lo contrario; es limitado por la ley y condicionado a sus términos, por lo que podemos concluir que ambos tienen distinta fuerza jurídica.

La abrogación y la derogación de la ley y del reglamento operan de diversa manera a saber:

Las leyes sólo pueden ser modificadas por el autor de ellas y mediante el mismo procedimiento que se ha seguido para su formación.

Es decir, la ley necesita para su abrogación o derogación la creación de una ley mediante el proceso legislativo que la prive de vigencia total o parcialmente respectivamente.

El reglamento por su parte al ser abrogada la ley en que se apoyaba su validez queda automáticamente sin materia y por ende sin vigencia, pues no podría subsistir un reglamento al abrogarse la ley reglamentada, ya que ello significaría la vigencia del primero y la consecuente facultad legislativa autónoma al Presidente de la República que la Constitución en este caso no le da. Por lo tanto si una ley es abrogada, abrogado queda también su reglamento en virtud de que lo secundario sigue la suerte de lo principal.

Si se dicta una nueva ley, que abrogue a una anterior, el Presidente de la República deberá expedir un nuevo reglamento que se adecúe a la nueva ley.

Si la ley fue apenas derogada en una parte, deberá emitir un reglamento que corresponda a la regulación de aquella parte nueva de la ley, pero si el Presidente de la República estima que subsiste parcialmente la materia legislativa, por contener la nueva ley disposiciones que en parte resulten iguales a las de la ley anterior abrogada, deberá en un nuevo acto reglamentario decretarse la vigencia del reglamento anterior, en lo que no contradiga a la nueva ley.⁶³

En definitiva las disposiciones reglamentarias sólo pueden ser modificadas o derogadas por otras disposiciones del mismo carácter.

2.6. ALCANCES JURIDICOS DEL REGLAMENTO

Antes de cualquier análisis a este respecto es importante manifestar que el contenido de un reglamento carece de fuerza obligatoria y en consecuencia no pueden servir para ejecutar las determinaciones de las leyes ordinarias si antes no cumple con los siguientes requisitos:

- 1) deben de ser refrendados por el Secretario del ramo al que corresponda, (en este caso por el Secretario de Hacienda y Crédito Público) como lo consigna el artículo 92 de nuestra Carta Magna.

⁶³ BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Op., cit., Derecho Constitucional ... pag. 783.

2) deben de ser promulgadas debidamente; su publicación en el Diario Oficial de la Federación da a los reglamentos y en sí a cualquier disposición legal fuerza obligatoria para sus destinatarios, este es el requisito para la vigencia de cualquier disposición legal, de lo contrario carecerá de fundamento legal y será violatorio de garantías en el momento en que se quiera aplicar.

Como ya se expuso con anterioridad el reglamento administrativo es un medio para ejecutar las normas contenidas en las leyes administrativas que expida el Congreso de la Unión, desarrollando sus propósitos, desarrollando sus principios y fijando los pormenores que directamente se derivan de sus preceptos, las leyes pues establecen principios de carácter general dejando que el reglamento regule sus detalles de aplicación; claro está que los reglamentos son disposiciones secundarias, subalternas inferiores y complementarias de la ley, con las cuales mantienen una relación de subordinación.

Por tanto el Presidente de la República en el ejercicio de su facultad reglamentaria deberá en todo momento respetar las leyes en su letra y en su espíritu, así el reglamento no podrá usurpar el dominio de la ley por ejemplo imponiendo penas, creando impuestos u otras cargas, restricciones y modalidades que las establecidas en la ley, que a su vez deberá estar de conformidad con la Constitución Federal de la República.

La autoridad se verá imposibilitada para tomar la iniciativa de disminuir por un reglamento la libertad de los ciudadanos si el legislador no se ha planteado esa situación en especial y legislado en consecuencia.

Dicho de otra manera el Presidente de la República al ejercer la facultad reglamentaria, debe abstenerse de legislar, es decir no podrá crear disposiciones jurídicas sobre materias que son de la exclusiva competencia del legislador, como en materia tributaria bien podrían ser los hechos imponibles, sujetos, bases, tasas, exenciones, sanciones, etc., la violación de este principio trae como consecuencia la ilegalidad e indirectamente la inconstitucionalidad del reglamento.

La idea concluyente es que el Reglamento deberá ceñirse a la ley, sin puede suprimir, ni ampliar, ni modificar y menos contrariar en su sustancia los mandamientos de la ley, deberá pues en todo momento respetarla en su letra y espíritu.

Lo anterior lo apoyamos con la siguiente jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

FACULTAD REGLAMENTARIA, SUS LIMITES. Es criterio unánime tanto de la doctrina como de la jurisprudencia, que la facultad reglamentaria, conferida en nuestro sistema constitucional únicamente al Presidente de la República y a los gobernadores de los Estados, en sus respectivos ámbitos de competencia, consiste exclusivamente, dado el principio de la división de poderes que impera en nuestro país, en la expedición de disposiciones generales, abstractas e impersonales que tienen como objeto la ejecución de la ley, desarrollando y completando en detalle sus normas, pero sin que a

título de su ejercicio, pueda excederse al alcance de sus mandatos o contrariar o alterar sus disposiciones, por ser la ley su medida y justificación.⁶⁴

⁶⁴ Informe de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia. Revisión fiscal 59/ 81.- Playa Sol Vallarta, S.A. a 4 de octubre de 1982. 5 votos.

CAPÍTULO TERCERO

COMPETENCIA DE LOS TRIBUNALES EN MATERIA DE REGLAMENTOS.

El sometimiento del Estado al ordenamiento jurídico implica que el ejercicio del poder público necesariamente se realice conforme a las disposiciones legales que lo regulan, por lo que, cuando los actos de autoridad se realicen en contravención al mandato legal, deben ser corregidos.

De ahí que la posibilidad de la actuación ilegal de la Administración Pública, haga necesario el establecimiento de medios de control, afin de evitar la afectación a los derechos de los gobernados.

Los medios de protección aludidos son procedimientos jurisdiccionales ante tribunales administrativos o ante tribunales judiciales inmersos obviamente en el Poder Ejecutivo y Judicial respectivamente, tendientes a combatir los actos administrativos contrarios a derecho.

El reglamento como facultad del Presidente de la República para proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes que expida el Congreso de la Unión, objeto de nuestro estudio, no está exento de contener vicios de ilegalidad e inconstitucionalidad de los que puede adolecer cualquier acto de la Administración Pública Federal, de ahí que ahora pasemos al análisis de la competencia de los diferentes órganos jurisdiccionales en materia de reglamentos que presenten las aludidas irregularidades.

3.1. TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.

Es importante hacer un poco de historia en cuanto al Tribunal Fiscal de la Federación y la competencia que ha tenido a través de su vigencia.

3.1.1. LEY DE JUSTICIA FISCAL

Para organizar en México la jurisdicción contencioso administrativa y garantizar la impartición de justicia en materia tributaria, se promulgó el 27 de agosto de 1936, la Ley de Justicia Fiscal creando el Tribunal Fiscal de la Federación, concebido como un tribunal independiente de la administración activa, y aunque encuadrado dentro del Poder Ejecutivo, con pleno goce de autonomía en lo orgánico y en lo funcional, indispensable según la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal, para el desempeño eficaz de las funciones del control de la administración activa en defensa y garantía del interés público y de los derechos e intereses legítimos de los particulares.⁶⁵

Dicho de otra manera, fue creado para resolver las controversias entre los particulares y el Estado dentro del marco del propio Poder Ejecutivo como un instrumento para controlar la legalidad de sus actos.

Así que su competencia exclusiva era, según la Exposición de Motivos de la Ley de Justicia Fiscal, la de reconocer la legalidad o declarar la nulidad de actos o procedimientos administrativos, con el inconveniente de no poder pronunciar mandamientos dirigidos a obtener la ejecución de sus fallos. "La

⁶⁵ Exposición de Motivos de la Ley de Justicia Fiscal, promulgada el 27 de Agosto de 1937.

negativa de los agentes del Fisco 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 material o jurídica de la ejecución."

"...no estará sujeto a la dependencia de ninguna autoridad de las que integran el Poder Ejecutivo, sino que fallará en representación del propio Ejecutivo por delegación de facultades que la ley le hace. En otras palabras será un tribunal administrativo de justicia delegada, no de justicia retenida. Ni el Presidente de la República ni ninguna otra autoridad administrativa, tendrán intervención alguna en los procedimientos o en las resoluciones del Tribunal."

Desde su creación se dudó acerca de su constitucionalidad ya que no existía precepto constitucional que, en su texto autorizara la creación de tribunales administrativos.

El deseo de dar fundamento constitucional a los tribunales administrativos se consiguió finalmente, aunque indirectamente*, con la reforma a la fracción primera del artículo 104 de la Constitución en el año de 1946, estableciendo que "en los juicios en que la Federación está interesada, las leyes podrán establecer recursos ante la Suprema Corte de Justicia contra sentencias de

* Afirmamos que se logró una constitucionalización indirecta de los tribunales administrativos ya que hasta esa fecha, seguía sin haber artículo constitucional alguno que expresamente autorizara la creación de tribunales administrativos.

....tribunales administrativos creados por la ley federal, siempre que dichos tribunales estén dotados de plena autonomía para dictar sus fallos."

En el mes de junio de 1967 fue promulgada una reforma al artículo 104 de la Constitución Federal. Dicha reforma facultó de manera expresa al legislador para crear tribunales de lo contencioso administrativo con plena autonomía para dirimir las controversias que se susciten entre los particulares y la administración pública federal, del Distrito Federal o de los territorios federales.

Un año antes (1966), la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación determinó en su artículo primero, el carácter de órgano dotado de plena autonomía del tribunal, superando así la concepción con la que dicho organismo fue introducido en la Ley de Justicia Fiscal, pues si recordamos, en ella se le consideraba un tribunal de justicia delegada ya que emitía sus fallos en representación del Presidente de la República por delegación de facultades, pues bien a partir de la fecha de referencia se convertiría en un órgano de justicia retenida, por cuanto que sus fallos ya no serían pronunciados en representación del Presidente de la República.

En cuanto a la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación (el cual funciona en Pleno y en Salas Regionales) de conformidad con el capítulo segundo de la Ley de justicia Fiscal se determinó que sería la siguiente:

Artículo 13.- Serán facultades del Pleno:

1.- Designar al Presidente del Tribunal Fiscal.

II.- Fijar la adscripción de cada uno de los Magistrados;

III.- Nombrar y remover a los secretarios y actuarios;

IV.- Conceder licencias hasta por treinta días con goce de sueldo y hasta por un año sin él, a los magistrados y a los secretarios y empleados, siempre que para ello exista causa justificada, a juicio del Tribunal.

V.- Establecer las reglas para la distribución de los asuntos entre las diversas salas del Tribunal, y, en general, tomar las medidas que sean necesarias para el despacho expedito de los negocios.

VI.- Intervenir, a instancia de alguno de los magistrados o de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para fijar la jurisprudencia del Tribunal cuando las Salas dicten resoluciones contradictorias;

VII.- Formular anualmente el proyecto de Presupuesto del Tribunal Fiscal y remitirlo a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;

VIII.- Formular el Reglamento Interior para el funcionamiento del Pleno y de las Salas.

Artículo 14.- Las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación conocerán de los juicios que se inicien:

I.- Contra las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de sus dependencias o de cualquier organismo fiscal autónomo que, sin ulterior recurso administrativo, determinen la existencia de un crédito fiscal, lo fijen en cantidad líquida o den las bases para su liquidación;

II.- Contra las resoluciones dictadas por autoridades dependientes del Poder Ejecutivo que constituyan responsabilidades administrativas en materia fiscal;

III.- Contra los acuerdos que impongan sanciones por infracción a las leyes fiscales.

IV.- Contra cualquier resolución diversa de las anteriores, dictadas en materia fiscal y que cause un agravio no reparable por algún recurso administrativo;

V.- Contra el ejercicio de la facultad económica-coactiva por quienes, habiendo sido afectados con ella, afirmen:

1.- Que el crédito que se les exige se ha extinguido legalmente; o

2.- Que el monto del crédito es inferior al exigido; o

3.- Que son poseedores, a título de propietarios, de los bienes embargados o acreedores preferentes al Fisco, para ser pagados con el producto de los mismos. El tercero deberá, antes de iniciar el juicio, formular su instancia ante la oficina ejecutora; o

4.- Que el procedimiento coactivo no se ha ajustado a la ley. En este último caso, la oposición no podía hacerse valer sino contra la resolución que aprueba el remate; salvo que se trate de resoluciones cuya ejecución material sea de imposible reparación.

VI.- Contra la negativa de una autoridad competente para ordenar la devolución de un impuesto, derecho o aprovechamiento ilegalmente percibido; y

VII.- Por la Secretaría de Hacienda para que sea nulificada una decisión administrativa, favorable a un particular:

Por lo antes expuesto podemos afirmar que el Tribunal que entonces nacía, estaría encargado de resolver controversias administrativas, especialmente en materia fiscal, abocado a reconocer la legalidad o a declarar la nulidad de actos y procedimientos administrativos que ante él se impugnaren.

3.1.2. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1938

A la Ley de Justicia Fiscal de 1936, le siguió el Código Fiscal de la Federación de 1938, promulgado el 30 de diciembre de 1938, mismo que básicamente reprodujo las disposiciones y principios generales de la Ley de

Justicia Fiscal, no alterando ni la estructura orgánica ni la competencial del Tribunal Fiscal de la Federación.⁶⁶

En vista del buen funcionamiento del Tribunal Fiscal de la Federación, su competencia empezó a ampliarse con gran rapidez.

Así por decreto del 31 de diciembre de 1941, se amplió su competencia en virtud de que el multicitado tribunal podía conocer acerca de las reclamaciones presentadas por los particulares en contra del gobierno Federal, por concepto de créditos pendientes de pago o no depurados.

Posteriormente, el 1o de junio de 1943, se reformó la Ley de Instituciones de Fianzas, otorgándole competencia para conocer de las resoluciones dictadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en contra de las reclamaciones que las Instituciones de Fianzas promovieran por los requerimientos de pago de los créditos garantizados con las fianzas.

En decreto publicado en el Diario Oficial el 24 de noviembre de 1944, se reformó el artículo 135 de la Ley del Seguro Social dándole el carácter de organismo fiscal autónomo al Instituto Mexicano del Seguro Social, por lo que se amplió la competencia del Tribunal para conocer de los juicios que se promovieran en contra de las resoluciones relativas a las aportaciones del Seguro Social.

⁶⁶ VAZQUEZ ALFARO, José Luis, Evolución y Perspectiva de los Órganos de Jurisdicción Administrativa en el Ordenamiento Mexicano, Edit. Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1991, pag.147.

Igualmente se dio competencia al Tribunal Fiscal de la Federación para conocer las resoluciones fiscales relacionadas con el Departamento del Distrito Federal, lo que consecuentemente motivó que por decreto de 28 de diciembre de 1946 se reformara el artículo 147 del Código Fiscal, para aumentar en número los Magistrados integrante de dicho tribunal.

Al mismo tiempo que se ampliaba la competencia del Tribunal para el conocimiento de la materia fiscal del Distrito Federal, se expedía la Ley del 30 de diciembre de 1946 que creaba un recurso de revisión ante la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación en contra de las sentencias del Tribunal en los distintos negocios de su competencia, que determinara la ley.

En decreto de 29 de diciembre de 1961, se le otorgó competencia al Tribunal Fiscal para conocer de los juicios que se promovieron en contra de la resoluciones definitivas que se dictaran, negando o reduciendo las pensiones y demás prestaciones sociales que las leyes concedieran a los miembros del Ejército y la Armada Nacionales o a sus derechohabientes; y para conocer de los juicios que se iniciaron con motivo de las controversias que se suscitaban sobre la interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebrados por las dependencias del Ejecutivo.⁶⁷

⁶⁷ La información acerca de los antecedentes de la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación fue recopilada de la obra de ARREOLA ORTIZ, Leopoldo, *Efemérides del Tribunal Fiscal de la Federación*, Tribunal Fiscal de la Federación, 45 Años, 1a. Ed., México 1982, Tomo II.

3.1.3. LEY ORGANICA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION DE 1967.

Fue a partir del año de 1967 que el Tribunal Fiscal de la Federación tuvo una Ley Orgánica, misma que se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 19 de enero de 1967 ya que anteriormente, en la Ley de Justicia Fiscal de 1936 y posteriormente en el Código Fiscal de la Federación de 1938, el texto legal orgánico y el texto regulador del procedimiento contencioso tributario o proceso fiscal estaban unidos.

El 1o de abril de 1967 entraron pues en vigor dos ordenamientos, a saber El Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1966 y la precitada Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación del 19 de enero de 1967.

Años más tarde, en el sexenio de Luis Echeverría Álvarez, con motivo de la creación del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, se otorgó al Tribunal, competencia para conocer de las controversias entre los patrones y el Instituto.

De igual manera por virtud de la Ley y Reglamento para la Prevención y Control de la Contaminación del Ambiente, así como la expedición de la Ley Federal de protección al Consumidor, ha habido un incremento en las actividades del Tribunal, derivada de las sanciones que se imponen por la violación a estas dos últimas leyes.

3.1.4. COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION EN LA ACTUALIDAD.

En la actualidad la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación otorga a la Sala Superior y a las Salas Regionales las siguientes competencias:

Sala Superior

Artículo 15.- Es competencia de la Sala Superior:

- I.- Fijar la jurisprudencia del Tribunal conforme al Código Fiscal de la Federación.**
- II.- Resolver los juicios con características especiales, en los casos establecidos por el Código Fiscal de la Federación.**
- III.- Conocer las excitativas para la impartición de la justicia que promueven las partes, cuando los magistrados no formulen el proyecto de resolución que corresponda o no emitan su voto respecto de proyectos formulados por otros magistrados, dentro de los plazos señalados por la ley.**
- IV.- Calificar las recusaciones, excusas e impedimentos de los magistrados y, en su caso, designar al magistrado que debe sustituirlos.**
- V. Resolver los conflictos de competencia que se susciten entre las Salas Regionales.**

VI.- Establecer las reglas para la distribución de los asuntos entre las Salas Regionales cuando haya más de una en la circunscripción territorial, así como entre los magistrados instructores y ponentes.

VII.- Resolver los juicios en materia de comercio exterior a que se refiere el artículo 95 de la Ley de Comercio Exterior.

Artículo 16.- Son también atribuciones de la Sala Superior, las siguientes:

I.- Designar de entre sus miembros al Presidente del Tribunal Fiscal de la Federación, quien lo será también de la Sala Superior;

II.- Señalar la sede las Salas Regionales;

III.- Dirigir la buena marcha del Tribunal para la pronta impartición de justicia;

IV.- Evaluar el funcionamiento de la Salas Regionales y distar las medidas que sean necesarias para mejorarlo;

V.- Dictar las medidas que sean necesarias para investigar las responsabilidades de los servidores públicos establecidas en la ley de la materia; aplicar a los magistrados, secretarios, actuarios, peritos y demás servidores públicos del Tribunal, las sanciones administrativas correspondientes, y proponer a la autoridad competente su aplicación, en el caso, de destitución de magistrado;

VI.- Fijar y cambiar la adscripción de los magistrados de las Salas Regionales, de los secretarios, de los asuntos y de los peritos del Tribunal;

VII.- Designar de entre los magistrados supernumerarios a los que suplan las ausencias temporales de los magistrados de las Salas Regionales;

VIII.- Nombrar al Secretario General de Acuerdos, al Oficial Mayor, a los Secretarios y actuarios del Tribunal y a los peritos del mismo, así como acordar lo que proceda respecto a su remoción;

IX.- Acordar el nombramiento, cambio de adscripción y la remoción de los empleados administrativos del Tribunal, cuando proceda conforme a la ley;

X.- Conceder licencia a los magistrados, hasta por un mes cada año con goce de sueldo, siempre que exista causa justificada para ello y no se perjudique el funcionamiento del Tribunal y, en los términos de las disposiciones aplicables, a los secretarios, actuarios, peritos y personal administrativo del Tribunal;

XI.- Dictar las medidas necesarias para el despacho pronto y expedito de los asuntos de la competencia del Tribunal;

XII.- Designar las comisiones de magistrados que sean necesarias para la administración interna y representación del Tribunal.

XIII.- Proponer anualmente al Ejecutivo Federal el proyecto de presupuesto del Tribunal;

XIV.- Expedir el reglamento interior del Tribunal y los demás reglamentos y disposiciones necesarias para su buen funcionamiento;

XV.- Designar de entre sus miembros a los magistrados visitadores de las Salas Regionales, los que darán cuenta del funcionamiento de éstas a la Sala Superior;

XVI.- Las demás que establezcan las leyes.

A su vez las atribuciones de las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación son las siguientes:

Artículo 23.- Las Salas Regionales conocerán de los juicios que se inicien contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación:

I.- Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación;

II.- Las que nieguen la devolución de un ingreso, de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado;

III.- Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales;

IV.- Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores;

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

Cuando el interesado afirme, para fundar su demanda , que le corresponde un mayor número de años de servicio que los reconocidos por la autoridad respectiva, que debió ser retirado con grado superior al que consigne la resolución impugnada, o que su situación militar sea diversa de la que fue reconocida por la Secretaría de la Defensa Nacional o de Marina, según el caso; cuando se versen cuestiones de jerarquía, antigüedad en el grado o tiempo de servicios Militares, las sentencias del Tribunal Fiscal sólo tendrán efectos en cuanto a la determinación de la cuantía de la prestación pecuniaria que a los propios Militares corresponda, o a las bases para su depuración;

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

VII.- Las que se dicten sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebrados por las dependencias de la administración pública federal centralizada;

VIII.- Las que constituyan créditos por responsabilidades contra servidores públicos de la Federación, del Departamento del Distrito Federal de los organismos públicos descentralizados federales o del propio Departamento del Distrito Federal, así como en contra de los particulares involucrados en dichas responsabilidades.

IX.- Las que requieran el pago de garantías de obligaciones fiscales a cargo de terceros;

X.- Las que se dicten negando a los particulares la indemnización a que se contrae el artículo 77 bis de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos. El particular podrá optar por esta vía, o acudir ante la instancia judicial competente.

XI.- Las señaladas en las demás leyes como competencia del Tribunal.

Para los efectos del primer párrafo de este artículo, las resoluciones se considerarán definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interpretación de éste sea optativa para el afectado.

Dentro de algunas leyes que igualmente consignan la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación podemos mencionar las siguientes:

1.- En materia de responsabilidades administrativas (Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos).

2.- En materia de fianzas y sus requisitos para garantizar el cumplimiento de obligaciones de contratos administrativos o fianzas penales (La Ley de Instituciones de Fianzas).

3.- En materia de Comercio Exterior, (La Ley de Comercio Exterior).

El punto concluyente después de analizar la competencia del Tribunal a través del tiempo de su vigencia y a partir de sus atribuciones actuales es el de afirmar que el Tribunal Fiscal de la Federación, que en sus orígenes se limitó a la materia tributaria, se ha venido extendiendo de tal manera que en la actualidad el ámbito de sus facultades jurisdiccionales alcanza múltiples campos del quehacer de los órganos de la administración centralizada y descentralizada, aunque en su tarea de controlar la legalidad de los actos de la administración pública federal que limitan la esfera jurídica del particular, aún no está expresamente determinado el que pueda justamente estudiar y resolver directamente problemas relativos a la legalidad o la ilegalidad de un reglamento emitido por el Presidente de la República en el ejercicio de la facultad reglamentaria que le concede la Constitución General de la República, en el artículo 89 fracción I.

Nosotros nos pronunciamos en favor de que se habilite al Tribunal Fiscal de la Federación al ser un órgano especializado en materia fiscal, para que conozca directamente de la legalidad de los multicitados reglamentos, en un afán de que su competencia abarque el conocimiento de todas las contiendas que puedan surgir entre el particular y los órganos de la administración pública, encabezada por Presidente de la República, ajustando así sus actos a la más estricta legalidad, con el objeto de que no

se interfiera ni se conculque el libre ejercicio de los derechos individuales y sociales del gobernado.

3.2. TRIBUNALES FEDERALES

Antes de desarrollar en lo que a la competencia de estos órganos en materia de reglamentos se refiere es conveniente exponer lo siguiente:

Recordamos, de conformidad con el artículo 94 de nuestra Carta Magna y de acuerdo con el artículo primero de la Ley Orgánica del Poder Judicial Federal, el ejercicio del Poder Judicial Federal se deposita en una Suprema Corte de Justicia de la Nación, en Tribunales Colegiados de Circuito, en Tribunales Unitarios de Circuito y en Juzgados de Distrito.

La actividad que despliegan tanto la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Tribunales Colegiados de Circuito, así como también los Jueces de Distrito se desarrollan a decir del maestro Ignacio Burgoa Orihuela, en dos distintas funciones jurisdiccionales a saber:

a).- la judicial propiamente dicha.

b).- la de control constitucional

a) La primera de ellas, traduce su ejercicio en lo que comúnmente llamamos "juicios federales" y tiene la finalidad de resolver controversias jurídicas diferentes al amparo, es una función que se despliega

análogamente con aquélla que desarrollan los tribunales del orden común, de los Estados y del Distrito Federal, mismos que podrán ser en materia civil, mercantil penales, administrativos, conociendo siempre en primera instancia los Jueces de Distrito.⁶⁸

De conformidad con los términos del artículo 52 de la Ley Orgánica del Poder Judicial Federal, los jueces de distrito especializados en asuntos administrativos conocerán:

I.- De las controversias que se susciten con motivo de la aplicación de las leyes federales, cuando deba decidirse sobre la legalidad o subsistencia de un acto de autoridad o de un procedimiento de autoridad seguido por autoridades administrativas;

De lo que podemos concluir que para la aplicación de una ley administrativa federal o para el ejercicio de un acto administrativo fundado justamente en una ley es necesario muchas veces la aplicación paralela de un reglamento, en cuanto que éste último facilita la ejecución de la ley, desarrollando y completando en detalle las normas contenidas en los ordenamientos jurídicos expedidos por el Congreso de la Unión, de ahí que a nuestro entender sean los jueces de distrito los encargados de analizar en la función jurisdiccional propiamente dicha, la legalidad de los reglamentos que se intentan aplicar en la ejecución de las leyes federales o actos administrativos.

⁶⁸ BURGOA ORIHUELA, Op., cit., Derecho... pag. 812.

La segunda instancia, cuya procedencia está determinada en las leyes conducentes según el caso de que se trate, se tramita a través de los Tribunales Unitarios de Circuito.

También incumbe al Poder Judicial Federal de conformidad con el artículo 104 fracción I-B a través de sus Tribunales Colegiados de Circuito, fuera del juicio de amparo, el conocimiento de los recursos de revisión que se interpongan contra las resoluciones definitivas de los tribunales contencioso-administrativos creados por el Congreso de la Unión en los términos de la fracción XXIX-H del artículo 73 de la Constitución, recurso que corresponde exclusivamente a la autoridad que se vea afectada por la resolución definitiva del tribunal administrativo que en nuestro caso es el Tribunal Fiscal de la Federación; cabe hacer mención que en contra de las resoluciones que en ellas dicten los Tribunales Colegiados de Circuito no procederá juicio o recurso alguno, lo anterior es de conformidad con el primer numeral que se cita en el presente párrafo.

b).- Pasando al análisis del control de la constitucionalidad (fundado en el artículo 103 constitucional) a cargo del Poder Judicial Federal es de utilidad hacer las siguientes observaciones:

La Constitución Federal de la República determina en su artículo 133, su supremacía en relación a las demás disposiciones a saber, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella, los tratados internacionales, así como las Constituciones y leyes de los Estados.

Dicha Ley Suprema determina la creación de los órganos que conforman el Estado, fijando sus competencias y los límites a éstas, así mismo, establece los derechos que los habitantes tienen frente a los órganos aludidos, (garantías individuales) derechos que al estar comprendidos dentro del contexto de la Ley Fundamental, tienen el rango de constitucionales. En tal virtud, los actos estatales que al efecto se lleven al cabo, deberán estar prescritos en cuanto a su procedimiento, competencia y en cuanto a su contenido por la Constitución Federal, respetando en todo momento los derechos constitucionales de sus gobernados.

De ahí que aquellos actos estatales que no se ajusten a los lineamientos, directrices o pautas que en determinados asuntos prescriba, estatuya o establezca la Norma Fundamental, tendrán el carácter de inconstitucionales.

En tal virtud la Constitución Federal ha atribuido a un órgano jurídico el examen, la verificación, la revisión y la constatación de la irregularidad o regularidad (inconstitucionalidad o constitucionalidad) de cualquier acto de los órganos del orden Federal y por su puesto de las entidades federativas en cuanto no se ajusten a las prescripciones de la Constitución Federal de la República.

Esta función se reservó pues al Poder Judicial Federal, siendo la misma Constitución empero, y la Ley de Amparo (reglamentaria de los artículos 103 y 107 Constitucionales) las normas que constituyen el marco jurídico para determinar el alcance del examen y de la decisión final de cualquier asunto que vaya en contra de la Constitución.

Dicho de otra manera, el Poder Judicial Federal en su función de control constitucional se abocará, por definición, a que las normas inferiores a la Constitución y los actos del Estado en general no vayan en contra de las disposiciones constitucionales, lo anterior lo logrará a través del Juicio de Amparo, mismo que será promovido por todo aquél que estime que la norma o el acto de que se trata no es compatible con las disposiciones constitucionales relativas.

De ahí que el control de la Constitución y la protección del gobernado frente al poder público sean los dos objetivos inseparables del juicio de amparo.

Tal actividad consistirá en la confrontación que hagan los miembros del multicitado Poder de los actos o las normas cuya regularidad o constitucionalidad se revisa, frente a las normas constitucionales, ejercicio que conllevará la posibilidad de que dicho órgano resuelva que el acto o la norma sometida a su decisión es inconstitucional, en tal virtud el fallo o la sentencia se pronunciará en contra de la autoridad responsable, proclamando la invalidez del acto o norma únicamente respecto del sujeto que de manera específica hubiere promovido la inconstitucionalidad de la disposición o acto de la autoridad impugnado, de tal manera que las sentencias beneficiarán o perjudicarán sólo a las personas que intervinieron en el juicio. (principio de relatividad de las sentencias de amparo)

Entrando un poco más de lleno en materia de nuestra tesis podemos decir que los reglamentos, al ser disposiciones jurídicas generales, abstractas e impersonales, pueden en determinado caso, ir en contra de la Constitución violando así garantías individuales, por tanto son susceptibles de

impugnación mediante el juicio de amparo que procede en contra de leyes o actos, en los términos del artículo 103 de la Constitución General y las reglas generales del amparo. En tal virtud el amparo contra reglamentos ha de seguirse a instancia de parte agraviada, es decir que el gobernado presuntamente afectado por el reglamento deberá acreditar que efectivamente ha sido perjudicado por la multicitada disposición que a semejanza de las leyes que emite el Congreso de la Unión, pueden perjudicar al individuo ya sea por su sola entrada en vigor, o bien cuando el perjuicio se actualice con el primer acto de aplicación, en tal caso estaremos frente a reglamentos autoaplicativos y reglamentos heteroaplicativos respectivamente, que se podrán impugnar como se analizará en el transcurso del presente capítulo.

3.2.1. JUZGADOS DE DISTRITO

Los Juzgados de Distrito (en los juicios administrativos) están facultados para conocer de reglamentos inconstitucionales (en materia fiscal) según lo autoriza expresamente la Ley Orgánica del Poder Judicial Federal en su artículo 52 fracción III, que a letra determina:

"Los jueces de distrito en materia administrativa conocerán:

De los juicios de amparo que se promuevan contra leyes y demás disposiciones de observancia general en materia administrativa, en los términos de la Ley de Amparo."

Mientras que expresamente la fracción I del artículo 114 de la Ley de Amparo consigna la atribución de los jueces de Distrito para conocer de reglamentos inconstitucionales:

El amparo se pedirá ante el juez de Distrito:

I.- Contra leyes federales o locales, tratados internacionales, *reglamentos expedidos por el Presidente de la República de acuerdo con la fracción I del artículo 89 constitucional*, reglamentos de leyes locales expedidos por los gobernadores de los Estados, u otros reglamentos, decretos, o acuerdos de observancia general, que por su sola entrada en vigor (autoaplicativos) o con motivo del primer acto de aplicación (heteroaplicativos), causen perjuicio al quejoso.

En este tipo de amparo se combatirá directamente la disposición relativa llevando a decir del Dr. Héctor Fix Zamudio, el nombre de acción de inconstitucionalidad.⁶⁹

La acción de constitucionalidad de los reglamentos que se ejercita en amparo indirecto, ante los jueces de Distrito, implica aludiendo al maestro Genaro Góngora Pimentel, un verdadero proceso en contra de los órganos del Estado que intervinieron en el procedimiento de formación del reglamento y que serán señalados como autoridades responsables⁷⁰ a saber: el Presidente de la República, y el (los) Secretario(s) de Estado que, por la relación que guarda el reglamento con sus atribuciones, hubieren

⁶⁹ GONGORA PIMENTEL, Genaro, Op. cit., Introducción... pag. 26

⁷⁰ *Ibidem.*, pag. 27

refrendado tal disposición dando así cumplimiento al artículo 92 constitucional.

De conformidad con la tesis jurisprudencial 403 apéndice 1917- 1985 tercera parte, en los casos en que se impugne directamente de Inconstitucional un reglamento administrativo, no es necesario agotar los recursos ordinarios que se establecen en contra de los actos de aplicación:

"Cuando se combate por Inconstitucionalidad un reglamento administrativo expedido por el Presidente de la República con fundamento en la fracción I del artículo 89 de la Constitución Federal, el que constituye, dados sus caracteres de generalidad y abstracción, una ley desde el punto de vista material, y al mismo tiempo se impugnan los actos de aplicación del mismo, no es necesario agotar previamente los recursos ordinarios procedentes, para acudir al juicio de amparo porque las autoridades comunes carecen de competencia para resolver si un reglamento es o no contrario a la Constitución General de la República, lo que es cuestión de incumbencia exclusiva de la justicia federal." (A través del Poder Judicial Federal).

3.2.2. TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO

De conformidad con el artículo 37 de la Ley Orgánica del Poder Judicial Federal y con el artículo 158 de la Ley de Amparo, "el juicio de amparo directo es competencia del Tribunal Colegiado de Circuito que corresponda en los términos establecidos por las fracciones V y VI del artículo 107 constitucional, y procede contra sentencias definitivas o laudos y

resoluciones que pongan fin al juicio, dictados por tribunales judiciales, administrativos o del trabajo respecto de los cuales no proceda ningún recurso ordinario por el que puedan ser modificados o revocados, ya sea que la violación se cometa en ellos o que, cometida durante el procedimiento, afecte a las defensas del quejoso, trascendiendo al resultado del fallo, y por violaciones de garantías cometidas en las propias sentencias, laudos o resoluciones indicados."

"Para los efectos de este artículo, sólo será procedente el juicio de amparo directo contra sentencias definitivas o laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, dictados por tribunales civiles, administrativos o del trabajo, cuando sean contrarios a la letra de la ley aplicable al caso, a su interpretación jurídica o a los principios generales de derecho a falta de ley aplicable, cuando comprendan acciones, excepciones o cosas que no hayan sido objeto del juicio, o cuando no las comprendan todas por omisión o negación expresa."

"Cuando dentro del juicio surjan cuestiones, que no sean de imposible reparación, sobre constitucionalidad de leyes, tratados internacionales o reglamentos, sólo podrán hacerse valer en el amparo directo que proceda en contra de la sentencia definitiva, laudo, o resolución que ponga fin al juicio."

Así las cosas, los Tribunales Colegiados de Circuito podrán juzgar de la constitucionalidad de las leyes, tratados internacionales o reglamentos aplicables al caso controvertido durante el juicio seguido ante los tribunales mencionados, incluyendo desde luego, el Tribunal Fiscal de la Federación.

Nos explica el doctor Fix Zamudio⁷¹, que en este particular tipo de amparo, la contraparte del afectado no está constituida por las autoridades que intervienen en el procedimiento formativo de la ley (en este caso del reglamento), como sucede en el amparo indirecto contra leyes o reglamentos, sino que la autoridad responsable recae en este caso en el juez común, que en concepto del quejoso aplicó una disposición anticonstitucional, en rigor no se enjuiciará pues al creador de la norma reglamentaria, sino que se revisará la sentencia del juez que, presuntamente aplicó un precepto contrario a la Constitución Federal.

Se verificará pues la legalidad y constitucionalidad de una resolución judicial ordinaria, que aplicó un reglamento considerado contrario a la Constitución, acto procesal que a decir del maestro en cita lleva el nombre de "recurso de inconstitucionalidad de leyes" en este particular caso "recurso de inconstitucionalidad de reglamentos.

Apoyando un poco lo anterior nos permitimos transcribir el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 166 de la Ley de Amparo, que se refiere a los requisitos que deben llenar las demandas de amparo en los juicios directos a saber:

"Cuando se impugne la sentencia definitiva, laudo o resolución que hubiere puesto fin al juicio por estimarse inconstitucional la ley, el tratado o el reglamento aplicado, ello será únicamente materia del capítulo de conceptos de violación de la demanda, sin señalar como acto reclamado la ley, el tratado o el reglamento, y la calificación de éste por el tribunal de amparo se hará en la parte considerativa de la sentencia."

⁷¹ Mencionado por el maestro GONGORA PIMENTEL, Genaro, *Ibidem.* pag. 29

Con ello queda perfectamente aclarado que en estas situaciones el acto reclamado es la sentencia o el laudo cuyo fundamento descansa en el reglamento que se considera anticonstitucional y no así el reglamento en sí mismo, de ahí que no sea necesario señalar como autoridades responsables a aquéllas que decretaran la ley, el tratado o los *reglamentos* impugnados.

3.2.3. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION

De conformidad con el artículo 21 de la multicitada Ley Orgánica del Poder Judicial Federal corresponde conocer a las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

"II.- Del recurso de revisión en amparo contra sentencias pronunciadas en la audiencia constitucional por los jueces de distrito o tribunales unitarios de circuito en los siguientes casos:

Cuando subsista en el recurso el problema de constitucionalidad, si en la demanda de amparo se hubiese impugnado un *reglamento federal* expedido por el Presidente de la República... por estimarlos directamente violatorios de un precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos..."

"III.- Del recurso de revisión contra sentencias que en amparo directo pronuncien los tribunales colegiados de circuito:

a) Cuando habiéndose impugnado la constitucionalidad de un reglamento federal expedido por el Presidente de la República... se haya decidido o se omita decidir sobre la misma inconstitucionalidad o interpretación constitucional."

Para determinar qué Sala de la Suprema Corte es competente para conocer de estos reglamentos, nos hemos apoyado en una jurisprudencia de los tribunales colegiados de circuito, que consigna lo siguiente:

"Del texto de los artículos 24, fracción I, inciso b); 25 fracción I, inciso b); 26, fracción I, inciso b); y 27, fracción I, inciso b) de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, se desprende que para que se surta la competencia de cada una de las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para conocer del recurso de revisión cuando en el amparo se reclamen del Presidente de la República, por estimarlos inconstitucionales, reglamentos en materia federal expedidos de acuerdo con el artículo 89 fracción I, de la Constitución, *debe atenderse, para dirimir esa competencia, única y exclusivamente, a la naturaleza material del reglamento y no a la de la autoridad de que este proviene la cual es indefectiblemente de naturaleza administrativa ni a la de las autoridades señaladas como responsables en el amparo.*"⁷²

Concluimos pues que, en el caso de reglamentos en materia fiscal, la Sala que debe conocer a este respecto será la habilitada en materia administrativa.

⁷² Séptima Época, tercera parte: Vols. 121-126, pag. 45 Amparo en revisión 434778 Teleindustria Ericson, S.A. 7 de junio de 1979. 5 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Con respecto a la competencia de la Suprema Corte de Justicia funcionando en pleno podemos decir que tiene facultad para conocer de los recursos de revisión que se enderecen contra las sentencias de los jueces de distrito y los colegiados de circuito, fundando nuestra aseveración en el siguiente artículo 10 de la Ley Orgánica del Poder Judicial Federal y en jurisprudencias de tribunales colegiados de circuito que respectivamente a la letra dicen:

La Suprema Corte de Justicia conocerá funcionando en pleno:

II.- Del recurso de revisión contra sentencias pronunciadas en la audiencia constitucional por los jueces de distrito o los tribunales unitarios en los siguientes casos:

a).- Cuando subsista en el recurso el problema de constitucionalidad de normas generales, si en la demanda de amparo se hubiese impugnado una ley federal, local, del Distrito Federal, o un tratado internacional, por estimarlos directamente violatorios de un precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;

El inciso anterior no aplica para reglamentos de leyes, ya que la distinción expresa la hace en favor de leyes federales, locales o tratados internacionales en los que subsista la inconstitucionalidad inclusive después del fallo de los tribunales constitucionales que los conocieron en primera oportunidad.

b) Cuando se ejercite la facultad de atracción, para conocer de un amparo en revisión que por su interés y trascendencia así lo amerite.

Existe jurisprudencia de los tribunales colegiados que apoyan el hecho de que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación no es competente para conocer de la inconstitucionalidad de un reglamento:

REGLAMENTOS Y CIRCULARES, AMPARO CONTRA LOS. COMPETENCIA DE LA SEGUNDA SALA PARA CONOCER DE LA REVISION.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación funcionando en pleno, carece de competencia para conocer de las sentencias de los Jueces de Distrito dictada en los juicios de amparo en los cuales se reclama la inconstitucionalidad de un reglamento y este criterio debe aplicarse, por mayoría de razón, a la inconstitucionalidad de las circulares reclamadas, que también carecen de la naturaleza formal de una ley, ya que fue expedida por las autoridades administrativas competentes.⁷³

REGLAMENTOS. COMPETENCIA EN LA REVISION.

"Si se reclama la constitucionalidad atribuida a un reglamento o, en general, a disposiciones que en su aspecto material y formal no son leyes propiamente dichas, la competencia en la revisión compete a la Segunda Sala de la Suprema Corte y no al Tribunal en Pleno."⁷⁴

REGLAMENTOS COMPETENCIA EN CASO DE INCONSTITUCIONALIDAD DE. "El pleno de la Suprema Corte de Justicia

⁷³ Amparo en revisión 6391/61. Juan Contreras y coags. 14 de noviembre de 1961. Unanimidad de 17 votos. Véase la votación en la ejecutoria. Ponente: Matos Escobedo.

⁷⁴ Amparo en revisión 7235/56. José González Fosado. 3 de enero 1961. (Véase la votación en la ejecutoria). Ponente: Carlos Franco Sodi.

carece de competencia para conocer las sentencias de los Jueces de Distrito dictadas en los juicios de amparo en los cuales se reclame la inconstitucionalidad de un reglamento."⁷⁵

REGLAMENTOS, AMPARO CONTRA LOS, COMPETENCIA PARA CONOCER DE LA REVISION.

El Tribunal en Pleno ha establecido que tiene competencia sólo para conocer de los recursos de revisión que se interpongan en contra de las sentencias dictadas por los jueces de Distrito en los juicios de amparo en los cuales se impugne la legalidad constitucional de una Ley (artículo 11, fracción XII, de la ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación), siempre que dicho ordenamiento haya sido expedido por el Poder Legislativo Federal o Local que corresponda, y que no puede conocer de aquéllos que se refieran a disposiciones que carezcan del carácter de leyes, desde el punto de vista formal.⁷⁶

⁷⁵ Amparo en revisión 6082/55. Benjamín Salazar G. y coags. 6 de octubre de 1959. Mayoría de 13 votos.

⁷⁶ Amparo en revisión 7890/57. José Luis g. Salcedo. 30 de enero de 1962. Unanimidad de 16 votos.

CAPÍTULO CUARTO

CONTROL LEGAL DEL REGLAMENTO EN MATERIA FISCAL.

Sin querer ser reiterativos hemos manifestado en ocasiones anteriores que a fin de lograr un equilibrio entre el poder público y las libertades de los gobernados, es menester que éstos cuenten con los instrumentos jurídicos necesarios para hacer frente a la actividad ilegal de la Administración Pública y de esta forma garantizar debidamente los derechos públicos subjetivos de los particulares.

De ahí que se establecieran medios como el juicio de amparo ante el Poder Judicial Federal, o como el juicio de nulidad ante el Poder Ejecutivo Federal a través del Tribunal Fiscal de la Federación, mismos que controlan los actos de la Administración Pública, para combatir aquéllos que se llevan al cabo en contra de la Constitución y de las leyes ordinarias respectivamente y que van, empero, en detrimento de los derechos de los gobernados.

Para entrar en materia es necesario recordar lo aducido con referencia a la figura del reglamento como facultad del Presidente de la República, (quien encabeza la Administración Pública Federal) para expedir disposiciones generales, abstractas, e impersonales, que pormenorizan, desarrollan y complementan en detalle las leyes de contenido administrativo que dicta el Congreso de la Unión para conseguir su mejor y más adecuada aplicación, cumpliendo así lo consignado en la fracción I del artículo 89 constitucional.

La limitación de esta facultad se encuentra en la ley misma ya que el reglamento es una norma subalterna que tiene su medida y justificación en la ley, de ahí que un reglamento no pueda exceder el alcance de la ley ni tampoco contrariarla, sino que debe respetarla en su letra y en su espíritu.

Dicho lo anterior, afirmamos que es cotidiano que el Presidente en el ejercicio de dicha facultad desacate dichos lineamientos al extralimitarse, contrariando, suprimiendo, ampliando, o modificando el alcance de la ley que reglamenta, invadiendo así atribuciones que no le corresponden en cuanto que legisla en una materia que no le está autorizada por la Constitución Federal con el afán, tal vez, de enmendar errores, omisiones o lagunas que pudieran tener las leyes en materia fiscal.

Al respecto afirmamos que con estos actos se viola gravemente la división de funciones del Estado, si bien aceptamos que se crea una injusticia social por una ley mal estructurada que permite que los contribuyentes eludan el pago de las contribuciones cuyo fin es el de satisfacer el gasto público, también reconocemos que las enmiendas se deben llevar al cabo por el poder competente para hacerlo que es el Legislativo y de ninguna manera por la reglamentación del Ejecutivo, pues consideramos más importante el respeto a las garantías individuales de los contribuyentes que la necesidad del Estado a cobrar las contribuciones.

Finalmente el Estado funciona por el hombre y para el hombre, el último fin del Estado es el bienestar de su población entera, de ahí que no debe confundir lo menos por lo más.

Haciendo una remembranza debemos acotar que el Presidente de la República única y exclusivamente podrá legislar en las dos oportunidades que le autoriza la Constitución Federal de la República a saber las consignadas en el artículo 29 y en el segundo párrafo del artículo 131 constitucionales (decreto ley y decreto delegado respectivamente).

Así las cosas cualquier reglamento con las características antes mencionadas crea incertidumbre e inseguridad jurídica en torno a los derechos del gobernado, siendo indispensable que cuando esto ocurra el lesionado en su esfera jurídica acuda a los tribunales correspondientes aludidos en el capítulo anterior dentro de los cuales proponemos en este trabajo de tesis, la inclusión del Tribunal Fiscal de la Federación, para que dentro de su competencia se establezca expresamente que pueda pronunciarse en contra de un reglamento, declarándolo ilegal.

4.1. TRIBUNALES FEDERALES Y EL CONTROL DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS REGLAMENTOS

Como lo expusieramos en capítulos precedentes el juicio de amparo contra reglamentos inconstitucionales, se inicia con la provocación que un gobernado hace a la actividad del órgano jurisdiccional competente (en este caso el Juez de Distrito) contra cualquier acto de autoridad (un reglamento) que le causa un agravio en su esfera jurídica y que considere contrario a la Constitución, teniendo por objeto invalidar dicho acto o despojarlo de su eficacia.

En tal virtud el juicio de amparo velará porque se preserven las garantías individuales del gobernado consagradas en la Constitución contra todo acto de autoridad que las viole, tal como lo determina la fracción I del artículo 103.

Los actos reglamentarios que exceden el alcance y espíritu de las leyes que reglamentan representan en principio una violación a nuestra Constitución

Federal por cuanto que exceden las atribuciones que marca la Carta Magna al Presidente de la República.

Cualquier autoridad por encumbrada que sea, no puede desenvolverse con libertinaje, sino siempre con sujeción al ordenamiento jurídico, su actividad estará limitada en forma insuperable por la ley, cada acción de la autoridad está condicionada por la existencia de un precepto jurídico que le faculte y autorice la realización de determinado acto, sólo así se podrá considerar como legítimo.

Así las cosas en el caso de que el acto no sea legitimado por un precepto jurídico que prevea dicha acción, será violatorio de la Constitución al contradecir el principio de legalidad consignado en los artículos 14 y 16 constitucionales.

El primero de ellos requiere que los actos de privación se realicen mediante juicios seguidos ante tribunales previamente establecidos en el que se cumplan con las formalidades del procedimiento y en todo momento conforme a leyes expedidas con anterioridad al hecho, garantizando el apego a las leyes de los actos de privación.

Con lo que respecta al artículo 16 constitucional, se requiere que todo acto de molestia sea ejercitado por autoridad *competente*, obrando de acuerdo con una ley que fundamente su procedimiento, indicando perfectamente que las circunstancias y modalidades del caso particular encuadren dentro del marco general correspondiente establecido por la ley que estén citando.

Respecto del principio de legalidad la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en el sentido siguiente:

AUTORIDADES.- Las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite.⁷⁷

AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS.- Los actos de las autoridades administrativas, que no estén autorizados por ley alguna, importan una violación de garantías.⁷⁸

El acto reglamentario viciado además de violar el artículo 89 fracción I constitucional por excederse en atribuciones y regular materias que no debe, viola también la misma ley que reglamenta por exceder su espíritu y su sentido, así lo expresa el maestro Andrés Serra Rojas en su obra de Derecho Administrativo:

"el reglamento inconstitucional es aquél que contraría directamente algún mandato de la Constitución, o que en general no se apoya en un texto legal. El reglamento debe subordinarse a la Constitución y a la ley."

"En nuestro sistema constitucional sólo a través del juicio de amparo se pueden destruir los efectos de un reglamento *inconstitucional*, en la doble vía judicial que establece el artículo 107 de la Constitución: una para los

⁷⁷ Jurisprudencia común al Pleno y a las Salas, visible en la página 106 del Apéndice de Jurisprudencia de 1917 a 1965 del Semanario judicial de la Federación. Quinta Epoca. - Tomo XII pag. 926.

⁷⁸ Jurisprudencia común al Pleno y a las Salas, visible en la página 106 del Apéndice de Jurisprudencia de 1917 a 1965, del Semanario Judicial de la Federación. Quinta Epoca: tomo XXIII, pag. 97.

reglamentos federales, fracción VII, inciso a); y la ley orgánica del Poder Judicial Federal artículo 21, fracción II, inciso a) ¹⁷⁹

De acuerdo con lo anterior y con la exposición realizada en el capítulo anterior podemos afirmar que, los reglamentos inconstitucionales son atacables directamente a través del juicio de amparo indirecto ante los Juzgados de Distrito, debido a que las reglas relativas al amparo contra leyes, son aplicables también a los reglamentos en virtud de que los reglamentos son actos materialmente legislativos, luego entonces, son susceptibles de impugnarse mediante el juicio de amparo que procede en contra de leyes o actos en los términos del artículo 103 de nuestra Carta Magna.

Lo anterior lo sustentamos con la siguiente jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como lo consignado en la Ley Orgánica del Poder Judicial Federal y en la ley de Amparo mismas que en lo conducente determinan:

REGLAMENTOS. TERMINO PARA INTERPONER AMPARO EN SU CONTRA. COMPUTO DE LAS REGLAS ESTABLECIDAS PARA LAS LEYES. Tratándose del amparo contra leyes, éstas pueden impugnarse cuando son autoaplicativas, es decir en los casos en que por su sola expedición causan perjuicio a los quejosos, debiendo promoverse la demanda dentro del término de treinta días contados a partir de la fecha en que inicie su vigencia la ley impugnada (artículo 22, fracción I, de la Ley de Amparo); o cuando se actualice el perjuicio con el primer acto de aplicación, en cuyo supuesto la demanda debe promoverse dentro del término

⁷⁹SERRA ROJAS, Andrés, Op., cit. Derecho Administrativo... pag. 206.

establecido en el artículo 21 de la Ley de Amparo (15 días, desde el día siguiente al en que haya surtido efectos de notificación el primer acto de aplicación del reglamento). *Esos principios son aplicables, no solamente a las leyes sino también a los reglamentos en virtud de que, aunque éstos formalmente son actos administrativos, en su aspecto constituyen verdaderos actos legislativos por cuanto que son de naturaleza impersonal, general y abstracta.*⁸⁰

Por su parte la Ley Orgánica del Poder Judicial Federal en su artículo 52 fracción III, determina que:

"Los jueces de Distrito en materia administrativa conocerán:

De los juicios de amparo que se promuevan contra leyes y demás disposiciones de observancia general en materia administrativa, en los términos de la Ley de Amparo."

Mientras que expresamente la fracción I del artículo 114 de la Ley de Amparo consigna la atribución de los jueces de Distrito para conocer de reglamentos inconstitucionales:

El amparo se pedirá ante el juez de Distrito:

I.- Contra leyes federales o locales, tratados internacionales, *reglamentos expedidos por el Presidente de la República de acuerdo con la fracción I del artículo 89 constitucional*, reglamentos de leyes locales expedidos por los gobernadores de los Estados, u otros reglamentos, decretos, o acuerdos de observancia general, que por su sola entrada en vigor (autoaplicativos) o

⁸⁰ Jurisprudencia mencionada por Góngora Pimentel Genaro, Op., cit., Introducción... pag. 85.

con motivo del primer acto de aplicación (heteroaplicativos), causen perjuicio al quejoso.

En tales situaciones el Juzgado de Distrito competente, previa acción constitucional por aquella persona que se considere directamente lesionado en sus intereses jurídicos, deberá analizar el caso confrontando la disposición reglamentaria frente a la disposición constitucional para determinar si efectivamente adolece de inconstitucionalidad el reglamento en cuestión, en cuyo caso determinará la no aplicación de tal disposición pero sólo con respecto al asunto impugnado y sin alterar la vigencia y validez del ordenamiento legal que impunemente contradice la Constitución, ya que el sistema mexicano no tiene un medio contundente de impugnación que permita eliminar las leyes, tratados o reglamentos inconstitucionales en un ataque frontal privándolos de existencia.

Así las cosas cuando el Poder Judicial Federal determina que un reglamento es inconstitucional, a través del amparo, no podrá hacer una declaración general de inconstitucionalidad ni tampoco podrá derogar el reglamento en cuestión, la Justicia Federal protegerá solamente a aquéllos que hubieren solicitado oportunamente el amparo, a los que no, les seguirá rigiendo el mismo a pesar de su inconstitucionalidad. Así lo determina el primer párrafo de la fracción II del artículo 107 constitucional.

Naturalmente tendrá interés jurídico de promover un amparo contra un reglamento inconstitucional aquella persona que se vea directamente afectado en su esfera jurídica por la simple entrada en vigor o con el primer acto de aplicación de la multicitada disposición.

En cuanto a la autoridad responsable, encontramos que el artículo 11 de la Ley de Amparo la define como sigue:

"Es autoridad responsable la que dicta, promulga, publica, ordena, ejecuta o trata de ejecutar la ley o el acto reclamado."

Como lo hemos explicado con anterioridad , en caso de que se impugne la disposición en amparo indirecto se tratará de un verdadero proceso en contra del órgano del Estado que intervino en el procedimiento de formación del reglamento y que será señalado como autoridad responsable a saber: el Presidente de la República, y el (los) Secretario(s) de Estado que, por la relación que guarda el reglamento con sus atribuciones, hubieren refrendado tal disposición, y desde luego la(s) autoridad(es) fiscal(es) federal(es) o los organismos fiscales autónomos que pretendan aplicar el reglamento en el caso determinado.

Ahora bien, y saliéndonos un poco del tema, si la impugnación es en amparo directo ante el Tribunal Colegiado de Circuito, como lo hemos apuntado con anterioridad, la contraparte del afectado no está constituida por las autoridades que intervienen en el procedimiento formativo del reglamento, como sucede en el amparo indirecto contra tales disposiciones, sino que la autoridad responsable recae en este caso en el juez común, que en concepto del quejoso aplicó una disposición anticonstitucional, en rigor no se enjuiciará pues al legislador, sino que se revisará la sentencia del juez que, presuntamente aplicó un precepto contrario a la Constitución Federal, por tanto en este tipo de amparo no se estará atacando el reglamento en sí mismo, sino la sentencia del juez común fundada en un reglamento supuestamente tildado de anticonstitucionalidad.

Al analizar las funciones y características del juicio de amparo contra disposiciones generales, abstractas e impersonales coincidimos con el maestro Juventino V. Castro¹¹ en el sentido de que el precitado juicio es uno de *anulación*, promovido por vía de acción, reclamándose actos de autoridad, teniendo como finalidad la de proteger exclusivamente a los quejosos, contra la expedición o aplicación de leyes y en este caso de *reglamentos* violatorios de garantías individuales reconocidas en la Constitución.

Decimos que es un juicio de anulación ya que su objeto es justamente el de nulificar o invalidar actos de autoridades o inaplicar disposiciones de carácter general, abstracto e impersonal que se contrapongan a lo constitucionalmente dispuesto.

Lo que se examina en el proceso de amparo es la conducta de una autoridad que no ajusta sus actos a lo ordenado constitucionalmente. La conducta de la autoridad puede ser positiva -realizando actos prohibidos-, o negativa -dejando de realizar actos ordenados-, y por lo tanto la anulación que se propone en el proceso constitucional de amparo a decir del precitado maestro Juventino Castro, es en términos genéricos el de un comportamiento anticonstitucional proveniente de una autoridad revestida de imperio.¹²

¹¹ V. CASTRO, Juventino, *Garantías y Amparo*, 7a edición, Edit. Porrúa, México, 1991, pag. 299.

¹² V. CASTRO, Juventino, *Ibidem.* ...pag. 304.

4.2. EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION Y EL CONTROL DE LEGALIDAD DE LOS REGLAMENTOS.

El contencioso administrativo ventilado ante el Tribunal Fiscal de la Federación constituye un medio de control legal de los actos de la Administración Pública; representa una instancia técnica y especializada en materia fiscal por medio de la cual los administrados pueden lograr la defensa de sus derechos e intereses, cuando se vean afectados por actos administrativos ilegales.

La acción de legalidad procederá a instancia tanto de un particular como de la propia autoridad administrativa siempre que el primero se sienta agraviado por una resolución de la autoridad administrativa que considere ilegal, que tenga el carácter de definitiva o bien que la segunda resulte perjudicada por su propia resolución no apegada a derecho que beneficie al particular.

Nos dice el fiscalista Manuel Lucero Espinosa que la materia sobre la que versa el contencioso administrativo, la constituyen exclusivamente actos de los órganos administrativos integrante de la Administración Pública, sean centralizados o descentralizados, emitidos en el desempeño de su gestión administrativa.¹³

La tarea del tribunal administrativo de referencia es la de verificar que las resoluciones administrativas no estén viciadas con alguna causal de nulidad,

¹³ LUCERO ESPINOSA, Manuel, *Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación*, tercera edición aumentada, Edit. Porrúa, México, 1995, pag. 17.

mismas que podemos encontrar en el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación.

Así, dicho tribunal, como tribunal de anulación que es, juzgará sobre:

I.- la competencia o incompetencia del funcionario que haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.

II.- la omisión o no de los requisitos formales exigidos por las leyes que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso.

III.- si existen o no vicios en el procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan el sentido de la resolución impugnada.

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

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

Por lo que dicho tribunal perseguirá en todo momento el restablecimiento de la legalidad violada declarando la validez o la nulidad del acto reclamado; los problemas de constitucionalidad no son de su competencia.

Sobre el particular citamos los precedentes emitidos por los Tribunales Colegiados de Circuito:

COMPETENCIA. EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION CARECE DE ELLA PARA RESOLVER CONTROVERSIA SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LEYES , REGLAMENTOS O DECRETOS.

Conforme a lo previsto en los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos solo los tribunales del Poder Judicial Federal pueden analizar y resolver las controversias sobre la constitucionalidad de leyes o reglamentos, razón por la cual el Tribunal Fiscal de la Federación carece de competencia para ello."

Dicho lo anterior podemos recordar que la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación está expresamente consignada en su Ley Orgánica así como en otras leyes aludidas en el capítulo anterior, que como se puntualizó en su momento no incluyen en su texto expresamente la competencia de este órgano para conocer de reglamentos ilegales en materia fiscal, por tanto cualquier juicio en el que se impugne algún reglamento de ilegal ante el multicitado tribunal será improcedente.

Sin embargo encontramos otro precedente de Colegiados de Circuito que establece lo siguiente:

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, COMPETENCIA DEL, TRATANDOSE DE REGLAMENTOS.

⁴¹ Precedentes: Amparo directo 27/90. Centro de Distribución Urrea, S.A. de C.V. 6 de marzo de 1990, Unanimidad de votos.
Amparo directo 297/89 Ingenio la Providencia, S.A. 21 de noviembre de 1989, Unanimidad de votos.

"Es verdad que conforme a la jurisprudencia establecida por el pleno del Tribunal Fiscal de la Federación, de 30 de octubre de 1939, el propio tribunal carece de competencia para calificar la constitucionalidad de las leyes, esta limitación no implica la imposibilidad jurídica para calificar la *legalidad* de los *reglamentos*, pues debiendo fundar sus fallos en ley, el propio tribunal actúa dentro de su competencia cuando un precepto reglamentario aparece contrario a las disposiciones de la ley superior y no de acuerdo con el precepto que, pretendiendo llevar adelante sus disposiciones, en realidad las contraria."⁵⁵

Congruentes con la tarea que toca desarrollar al Tribunal Fiscal de la Federación de ejercer control de la legalidad en materia fiscal de todos los actos de la Administración Pública Federal y fundando nuestro criterio también en el precedente de Tribunales Colegiados antes referido podrá, como lo hace en otras situaciones de su competencia, aplicar el examen concerniente a la regularidad a nivel legal de los reglamentos en materia fiscal.

Tal examen conlleva la posibilidad de que dicho órgano resuelva si la disposición reglamentaria sometida directamente a su decisión es irregular (ilegal) y en tal virtud negarse a aplicarla únicamente con respecto a aquellos actos impugnados, de tal suerte que su decisión afectará o beneficiará a aquéllos que han promovido el juicio de nulidad correspondiente.

⁵⁵ Revisión Fiscal. José Ambrosi C. 10 de junio de 1963. 5 votos.

Amparo en revisión 1128/ 54. Alfredo Casso. 25 de febrero de 1963. Unanimidad de 4 votos.

El examen consistirá en confrontar el reglamento presumiblemente viciado de ilegalidad frente a la ley que reglamenta y así determinar si efectivamente está viciado de ilegalidad.

Después de todo y como bien lo determina el precedente transcrito, sería contradictorio que el Tribunal Fiscal de la Federación abocado a vigilar la legalidad de los actos de autoridad, resolviera como válido un acto de esa naturaleza fundado en un reglamento ilegal, lo cual se nos hace aberrante.

El Tribunal Fiscal de la Federación, siendo un tribunal de anulación contiene en ciertas ocasiones, a decir del maestro Margáin Manautou, el carácter de un tribunal de plena jurisdicción en aquéllas situaciones en las que se alega violación de la ley aplicada, (es justamente el caso de un reglamento que no se ajusta a la ley) en cuyo proceder, el Tribunal Fiscal no se concretará a la simple declaración de nulidad de la resolución reclamada, sino que además señalará las bases conforme a las cuales debe dictarse la nueva resolución.⁴⁶

4.3. CONCURRENCIA O SEPARACION EN EL CONTROL JURIDICO DE LOS REGLAMENTOS.

Hemos afirmado a lo largo del desarrollo del presente trabajo que el juicio de amparo tiene como finalidad el control de la constitucionalidad con la finalidad de regresar cualquier acto de la autoridad que contravenga los cánones consagrados en la Ley Fundamental, a los causes constitucionales; así mismo hemos expuesto que dicho juicio desarrolla también un control

⁴⁶ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimidad, 5a. edición corregida y amentada. Edit. Porrúa, México, pag. 8.

extraordinario de legalidad, en cuanto que el particular encuentra en él un procedimiento para defender el derecho que tiene a la legalidad de los actos de la administración y la legalidad de las sentencias judiciales en el que se examina si el juez común aplicó o no con exactitud la ley ordinaria.

Así el juicio en estudio además de ser un medio jurídico de tutela directa de la Constitución es uno de tutela indirecta de la legalidad o de la ley secundaria.

Siguiendo al doctor Ignacio Burgoa en su obra de Derecho de Amparo, manifestamos que el control de legalidad se ha incorporado a la teleología del juicio de amparo desde que el principio de legalidad inherente a todo régimen de derecho, se erigió a la categoría de garantía constitucional, como acontece en nuestro derecho mexicano en función de los artículos 14 y 16 de la ley suprema, de ahí que cualquier acto de autoridad independientemente de la materia en que se emita o del órgano estatal del que provenga, al no ajustarse o al contravenir la ley secundaria que deba normarlo, viola *por modo concomitante* dicha garantía, haciendo procedente el amparo.⁸⁷

Al respecto el amparista Carlos Arellano García comenta en su trabajo de amparo, que "en el aspecto práctico, el amparo se ha hecho extensivo a las reclamaciones de legalidad, con base en la garantía de legalidad preconizada por los artículos 14 y 16 constitucionales."⁸⁸

Por su parte el prestigiado constitucionalista Felipe Tena Ramírez, en su obra de Derecho Constitucional Mexicano determina que el artículo 14, y a

⁸⁷ BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Op., cit. Derecho de Amparo, pag. 152

⁸⁸ ARELLANO GARCÍA, Carlos, Op., cit., El Juicio de Amparo, pag. 275.

partir de la Constitución de 1917 también el 16 no importan como textos constitucionales, sino como *pretextos* para hacer entrar en el amparo las violaciones a las leyes secundarias.⁸⁹

Por lo antes expuesto y siguiendo al maestro Burgoa podemos colegir que tratándose de un reglamento autoaplicativo, que supone la existencia de la norma u ordenamiento reglamentado conforme al artículo 89 fracción I de la Constitución Federal, la contravención a la garantía de legalidad se consuma en caso de que dicho reglamento viole, por sí mismo, cualquier precepto de la Constitución o revele alguna infracción a la ley que reglamente, ya que toda norma reglamentaria como lo hemos explicado no debe concretarse sino a especificar o detallar la disposición o disposiciones legales correspondientes, sin rebasar su ámbito regulador.

Ahora bien, si hablamos de reglamentos heteroaplicativos, cuya eficacia normativa sobre la esfera del gobernado requiera su aplicación por algún acto de autoridad concreto, la violación a la garantía de legalidad se produce al realizarse dicho acto aplicativo.

En tal virtud todos los actos de autoridad que sean aplicativos de disposiciones reglamentarias que contravengan la Ley Suprema por infringir con antelación lógica el ordenamiento legal reglamentado, deben reputarse inobservantes de la garantía de legalidad.

Así las cosas estaremos hablando de que el Poder Judicial Federal realiza un control directo de legalidad y uno indirecto de constitucionalidad de los reglamentos fiscales federales a través del juicio de amparo por cuanto que

⁸⁹ TENA RAMIREZ Felipe, Derecho Constitucional Mexicano, Edit. Porrúa, México, pag. 525.

una violación de una ley ordinaria redundando en violación indirecta de la Constitución.

En cuanto al Tribunal Fiscal de la Federación podemos decir que realiza de igual manera un control legal que se limita exclusivamente a los actos de los órganos administrativos integrantes de la Administración Pública.

Al hacer un análisis de las causales de ilegalidad contenidas en los primeros tres incisos del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación nos hemos percatado de que se distingue con meridiana claridad la delimitación entre ellas y las disposiciones constitucionales consignadas en los artículos 14 y 16, que expresamente contienen las bases que delimitan la legalidad administrativa-fiscal; ambas desarrollan los mismos enunciados, por lo que podemos decir que los preceptos supremos pasan a ser parte de la ley secundaria o que ésta pasa a ser parte de la ley fundamental, en esas condiciones cuando no se cumple total o parcialmente la aplicación de la norma, estamos frente a un acto ilegal que viola indirectamente los presupuestos Constitucionales antes aludidos y por ende el Principio de Legalidad.

Para prueba de ello, baste examinar los primeros tres incisos del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación que enuncia las causales de ilegalidad que llevan a la nulidad de la actuación de la Administración Pública procediendo después a compararlas con las disposiciones constitucionales mencionadas.

" Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

I.- *Incompetencia* del funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento de que deriva dicha resolución.

II.- Omisión de los *requisitos formales* exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la *ausencia de fundamentación o motivación*, en su caso.

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

Artículo 14 constitucional

...

Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad, o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se *cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho*.

...

Artículo 16 constitucional

Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles, o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la *autoridad competente*, que *funde y motive* las causas legales del procedimiento.

Se trata, como pudimos apreciar, de causales de nulidad que son del todo coincidentes con los imperativos constitucionales contenidos en los artículos 14 y 16, tutelares directos de la garantía de legalidad administrativa.

Se trata pues de la garantía de legalidad inmersa en un ordenamiento secundario.

De ahí que podamos manifestar que tanto el Poder Judicial Federal como el Tribunal Fiscal de la Federación desarrollan evidentemente el mismo control de legalidad e inclusive de constitucionalidad.

Dicho lo anterior podemos emitir la opinión conclusiva en el sentido de que existe un claro gemelismo en cuanto a las funciones que de control legal realizan tanto el Poder Judicial Federal y el Tribunal Fiscal de la Federación.

Ambos tribunales velan pues por la legalidad de los actos de las autoridades, protegiendo indirectamente la Constitución en cuanto que vigilan la garantía de legalidad.

Dicho lo anterior nos pronunciamos porque el Tribunal Fiscal de la Federación sea habilitado para conocer del análisis y pronunciamiento en favor o en contra de la validez de los reglamentos impugnados de ilegales.

4.4. ADICION A LA COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION PARA CONOCER DE LA LEGALIDAD DE LOS REGLAMENTOS EN MATERIA FISCAL.

Por lo antes expuesto proponemos que se adicione el artículo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación como sigue:

Las Salas Regionales conocerán de los juicios que se inicien contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación:

...

IV.- Las que causen un agravio en materia fiscal, distinto al que refieren las fracciones anteriores, incluyendo las que se funden en un reglamento expedido por el Presidente de la República.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES.

Primera.- El Estado de Derecho aparece con el fin de limitar la vida de cada persona de tal manera que no afecte la vida de otros; también justifica su existencia para garantizar la tutela y protección de los derechos humanos de los gobernados frente a la actividad estatal. Lo anterior es fundamental para conseguir un orden público que anhela la sociedad moderna.

Segunda.- La base de un Estado de Derecho es la existencia de una Constitución General, misma que posee un rango jerárquico superior a las normas de la federación o a las que al efecto emitan los órganos de las entidades federativas, grupo de normas éstas creadas para imponer a las autoridades la observancia de requisitos, condiciones y procedimientos para que su conducta pública produzca validamente los efectos en las distintas esferas de su quehacer público.

Tercera.- Sostenemos que la división de funciones que conlleva al establecimiento de distintos órganos es consecuencia de dicha jerarquía, tomando en cuenta que es la propia Constitución General la que los crea y estatuye, fija y limita su competencia en el sentido de que los actos estatales que al efecto llevan a cabo están prescritos en cuanto a su procedimiento y en cuanto a un contenido a la multicitada Constitución, enfatizando que no estamos frente a una separación de poderes, el poder del Estado es uno sólo, en cambio reconocemos una diferenciación y una especialización de funciones coordinadas.

Cuarta.- Distinguimos que el Supremo poder de la Federación se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial, con funciones cuya

naturaleza formal caracteriza a cada uno de ellos; al mismo tiempo que existe unidad de poder y tareas propias a cada uno, existen también, debido al dinamismo y a la complejidad de funciones de los mencionados órganos, actos diversos que formalmente no les corresponden conforme a su esfera de atribuciones, pero que material y excepcionalmente llevan a cabo **siempre autorizados por la Constitución**. Estamos pues frente a una división flexible de funciones coordinadas del Estado, que viene a desechar la teoría rígida de la división de poderes soberanos de Montesquieu, padre de la teoría clásica de la división de poderes.

Quinta.- Comprendiendo el carácter formal y material de las funciones que realizan los tres órganos del Estado, entenderemos también porqué la teoría de la división de funciones cobra cabal significado en este tema, habida cuenta de que la actividad del Estado en materia tributaria se manifiesta, en sus tres ámbitos de poder; como iniciador de normas tributarias, como hacedor de ellas, como acreedor de contribuciones y como juez de las controversias originadas en la relación jurídica tributaria.

Sexta.- La seguridad jurídica de los gobernados, dependerá de la observancia sistematizada al Principio de Legalidad y del acatamiento que de sus esferas competenciales realicen los poderes públicos en sus correspondientes fases, según corresponda al Poder Legislativo, al Poder Ejecutivo y al Poder Judicial Federales.

Séptima.- Congruentes con la función materialmente legislativa del Ejecutivo Federal sabemos que excepcionalmente puede emitir leyes, que por su naturaleza son generales, abstractas e impersonales, en solamente dos casos consignados en los artículos 29 y 131 segundo párrafo de la

Constitución General de la República, fuera de éstos cualquier ley del Ejecutivo Federal cuya emisión no obedezca a los preceptos constitucionales antes aludidos, estará tildada de anticonstitucionalidad.

Octava.- La única y exclusiva fuente formal del Derecho Fiscal, es la ley, aunque debemos reconocer que algunas fuentes formales del derecho en general pueden tener relevancia en el proceso creativo de las normas jurídicas tributarias o al menos resultan útiles para la interpretación y *aplicación* de las mismas.

Novena.- Enfatizamos enérgicamente que el único órgano del Estado autorizado por la Constitución General de la República para legislar en materia fiscal es el Poder Legislativo, lo anterior se encuentra fundamentado en la fracción IV del artículo 31 y el artículo 72 (procedimiento de creación de leyes en materia fiscal) del ordenamiento federal precitado, el primer numeral a la letra dice:

Son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado, del Distrito Federal y municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las *leyes*.

Décima.- El reglamento administrativo fundamentado en el artículo 89 fracción I de la Constitución Federal, toma vital relevancia en la aplicación de las leyes fiscales federales, se trata de un acto jurídico formalmente ejecutivo y materialmente legislativo que crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales y que sirve como medio de aplicación de las leyes fiscales.

Décima Primera.- El jefe del Ejecutivo Federal como único facultado para emitir este tipo de normas, deberá desarrollar los propósitos de la ley fiscal, desarrollando sus principios y fijando los pormenores que directamente se deriven de sus preceptos regulando así en detalle su aplicación.

Décima Segunda.- Las leyes fiscales constituyen la justa medida y justificación de los reglamentos, en cuanto que éstos deben subordinarse a ella, cifiéndose a sus disposiciones sin poder suprimirlas, ampliarlas, modificarlas y menos aún contrariarlas debiendo pues en todo momento respetarla en su letra y en su espíritu.

Décima Tercera.- El Presidente de la República al ejercer su facultad reglamentaria deberá abstenerse de legislar, es decir no podrá crear disposiciones jurídicas sobre materias que son de la exclusiva competencia del legislador, la violación de este principio traerá como consecuencia la ilegalidad del reglamento y por tanto su inconstitucionalidad.

Décima Cuarta.- El proceso tributario (esto es desde el nacimiento de las leyes tributarias, como su aplicación y su interpretación) busca como fin inmediato que se realice la Justicia impositiva a través de la Ley, como el medio idóneo para alcanzarla, de lo cual se infiere que el principio de legalidad debe estar presente en todo este proceso sustentándose en el apoyo constitucional del sistema de contribuciones.

Conceptualmente significa la prohibición de que las autoridades tomen decisiones individuales sin el cumplimiento de los lineamientos consignados en las disposiciones fundamentales y secundarias, por lo que el alcance del principio mencionado está conformado por la adecuación de la actividad de

la administración al orden legal, a falta de tal adecuación el particular afectado deberá tener instrumentos jurídicos necesarios para hacer frente a la actividad anticonstitucional o ilegal del Estado.

Décima Quinta.- La Constitución ha atribuido a los Tribunales de la Federación el examen, la verificación y la revisión de constitucionalidad o inconstitucionalidad de las leyes o actos que emitan los correspondientes órganos del Estado, velando en todo momento por el respeto a las garantías individuales de los gobernados y en general a toda la Constitución.

Décima Sexta.- En cuestión de reglamentos ilegales e Inconstitucionales tres son los Tribunales Federales que de diferentes maneras y en diferentes circunstancias conocerán de reglamentos de esa naturaleza.

Décima Séptima.- El Tribunal Colegiado de Circuito conocerá de ellos siempre y cuando las sentencias definitivas que se impugnen ante él, pongan fin al juicio dictadas por tribunales ordinarios, respecto de las cuales no proceda ningún recurso ordinario, estén fundadas en reglamentos que presuntamente sean inconstitucionales. En tales casos no se enjuiciará al creador de la norma reglamentaria, sino que se revisará la sentencia del juez que presuntamente aplicó un reglamento contrario a la Constitución General.

Décima Octava.- El Juzgado de Distrito es el tribunal federal ante el cual se podrá impugnar en amparo indirecto un reglamento ilegal e inconstitucional en el momento en que cualquier gobernado se sienta agraviado por su sola entrada en vigor o a raíz del primer acto de aplicación; esta acción ejercitada

implica un verdadero proceso en contra del órgano del Estado que lo creó, atacándolo directamente.

Es importante agregar que el tribunal en comento, conoce de asuntos administrativos en los juicios federales en los que se deba decidir sobre la legalidad o subsistencia de un acto o procedimiento de autoridad seguido por autoridades administrativas, que bien puede estar fundado en un reglamento ilegal o inconstitucional.

Décima Novena.- La Suprema Corte de Justicia de la Nación conocerá de ellos a través de un recurso de revisión en amparo ya sea contra sentencias dictadas por algún tribunal colegiado de circuito, tribunal unitario de circuito o por un juez de distrito, de conformidad con lo que disponga la ley.

Vigésima.- A raíz de que el principio de legalidad (artículos 14 y 16), se elevara a garantía individual en la Constitución, el juicio de amparo ha ampliado su área de acción, desde entonces controla también la legalidad, imponiendo a todas las autoridades del país la obligación de someter sus actividades a las disposiciones legales que los deben regir,

Vigésima Primera.- Así las cosas el juicio de amparo procede para reparar actos directamente inconstitucionales y actos que sólo a través de la violación de una ley ordinaria, (caso de un reglamento que viola los preceptos de la ley que reglamenta) redundan en violación *indirecta* de la Constitución General, realizando así funciones de control constitucional y de mera legalidad.

Vigésima Segunda.- El Tribunal Fiscal de la Federación en la actualidad no tiene facultad expresa para el control legal de los reglamentos en materia fiscal, por tanto y congruentes con el principio de legalidad, todo análisis que éste haga al respecto se considerará nulo, por lo que nuestra proposición es que se regule expresamente esta función, habilitando al Tribunal Fiscal de la Federación en su ley Orgánica para que conozca de la legalidad de los reglamentos federales en materia fiscal, pronunciando su invalidez cuando sea procedente.

Vigésima Tercera.- El Tribunal Fiscal de Federación fue creado por la Ley de Justicia Fiscal en el año de 1936, aunque enclavado en la esfera del Poder Ejecutivo Federal es un tribunal que goza de plena autonomía e independencia en lo orgánico y en lo funcional, de conformidad con el artículo 73 XXIX-H de la Constitución que le da fundamento.

Vigésima Cuarta.- Desde entonces a la fecha resuelve las controversias entre los particulares y el Estado dentro del marco del propio Poder Ejecutivo como un instrumento para controlar la legalidad de sus actos.

Vigésima Quinta.- Su competencia exclusiva es la de reconocer la legalidad o declarar la nulidad de actos o procedimientos que se circunscriben únicamente a la Administración Pública tanto centralizada como descentralizada.

Existe por tanto un claro gemelismo en cuanto a las funciones que de control legal realizan tanto el Poder Judicial Federal y el Tribunal Fiscal de la Federación.

Ambos tribunales velan por la legalidad de los actos de autoridad, protegiendo directamente el apego a las leyes e indirectamente a la Constitución.

Vigésima Sexta.- Proponemos pues que cualquier persona que resulte agraviada personal y directamente por un reglamento federal en materia fiscal, pueda impugnar su validez ante el Tribunal Fiscal de la Federación, y que éste mediante un simple juicio lógico proveniente de la comparación, o bien del contraste, entre el texto de la ley regulada y el reglamento, lo declare ilegal y por tanto invalidado e inaplicable con relación al asunto específico en cuestión, si resultare contradictorio.

Vigésima Séptima.- Dado el caso en que una vez en avance un juicio de nulidad en el que se controvierta la legalidad de un reglamento federal en materia fiscal y apegados al principio de una administración pronta y expedita de justicia y ceñidos al principio de economía procesal, resulta más práctico y dinámico que la misma instancia que está conociendo del fondo del asunto y cuya función es justamente la protección al principio de legalidad, se pronuncie en torno de la regularidad legal de un reglamento.

Vigésima Octava.- La calificación de los reglamentos de esta naturaleza, no resulta a nuestro entender una imposibilidad jurídica, toda vez que el multitudinario tribunal debiendo fundar sus fallos en ley, actuaría dentro de su competencia cuando un precepto reglamentario aparece contrario a las disposiciones de la ley que pretende aplicar.

Vigésima Novena.- El poder políticamente relevante del Estado, se constituye en diferentes ámbitos, adoptando siempre nuevas apariencias

dentro y fuera de la organización del Estado, de ahí que se plantee la tarea de controlarlo y limitarlo en distintas esferas y con métodos nuevos.

Trigésima.- En la medida que las actividades del Poder Ejecutivo se extienden y ramifican, en su rectoría de la actividad económica y financiera se requiere que sus actos se ajusten a la más estricta legalidad, con la finalidad de que no atropellen los derechos de los gobernados.

Trigésima Primera.- El avance en las fórmulas procesales, darán mayor confianza a la función esencial del Tribunal Fiscal de la Federación lo cual ha de redundar en una mejor aplicación del Principio de Legalidad en beneficio de los particulares y de la administración, lo que sin duda equivale al mejoramiento del Estado de Derecho en nuestro país.

BIBLIOGRAFIA

ALVAREZ GENDIN, Sabino, Teoría General de Derecho Administrativo, tomo I, Edit. Bosch. Barcelona España, 1958.

ARELLANO GARCIA, Carlos, El Juicio de Amparo, 2a ed., Edit. Porrúa, México, 1983.

ARREOLA ORTIZ, Leopoldo, Efemérides del Tribunal Fiscal de la Federación, Tribunal Fiscal de la Federación, 45 Años, 1a. Ed., México 1982, Tomo II.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Derecho Constitucional Mexicano, octava edición, Edit. Porrúa, México, 1991.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio, El Juicio de Amparo, Vigésimonovena edición, Edit. Porrúa, México, 1992.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Garantías Individuales, Vigésima tercera edición, Edit. Porrúa, México, 1991.

CASTELLANOS TENA, Fernando, Lineamientos Elementales de Derecho Penal, 29a ed., Edit. Porrúa, México, 1991.

CORTINA GUTIERREZ, Alfonso, Origen de los Reglamentos de Policía a que se refieren los artículos 16 y 21 Constitucionales, Tribunal Fiscal de la Federación, 50 Años, México, 1987, tomo I.

CORTINA GUTIERREZ, Alfonso, Ensayos Jurídicos en Materia Fiscal, Edit. Themis, México, 1993.

DERECHOS DEL PUEBLO MEXICANO, MEXICO A TRAVES DE SUS CONSTITUCIONES, Tomo VII Antecedentes y evolución de los artículos 76 al 102 Constitucionales, XLVI Legislatura de la Cámara de Diputados, México, 1967.

ENCICLOPEDIA UNIVERSAL ILUSTRADA, ESPASA CALPE EDITORES, Tomo L, España, 1923.

FERNANDEZ MIRANDA, Torcuato, La justificación del Estado. Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1946.

FRAGA, Gabino, Derecho Administrativo, 32a ed., Edit. Porrúa, México, 1993.

FRANCISCO DE LA GARZA, Sergio, Derecho Financiero Mexicano, 14a ed., Edit., Porrúa, México, 1994.

GALINDO GARFIAS, Ignacio, Derecho Civil, 10 ed., Edit. Porrúa, México, 1990.

GARCIA MAYNEZ, Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, cuadragésimoprimer edición, Edit. Porrúa, México, 1940.

GONGORA PIMENTEL, Genaro, Introducción al Estudio del Amparo, Edit. Porrúa, México, 1992.

GONZALEZ RODRIGUEZ, Alfonso, La Justicia Tributaria en México, Edit. Jus, México, 1992.

HAURIUO, André, Derecho Constitucional e Instituciones Políticas, Edit. Ariel, Barcelona, 1980.

JUSTO LOPEZ, Mario, Introducción a los Estudios Políticos Edit. Ediciones de Palma, Buenos Aires, Argentina, 1987.

LUCERO ESPINOSA, Manuel, Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación, tercera edición aumentada, Edit. Porrúa, México, 1995.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, decimoprimer edición, Edit. Porrúa, México, 1993.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio, De Lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimidad, 5a edición, Edit. Porrúa, México, 1995.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Nociones de Política Fiscal, Edit. Porrúa, México, 1994.

**MARTINEZ MORALES, Rafael, Derecho Administrativo, Primer curso, Edit. Harla, México, 1991.
Informe del Presidente de la Corte, 1955.**

MORENO, Daniel, Clásicos de la Ciencia Política, Edit. Porrúa, México, D.F. 1983.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑES, Jorge, Derecho Tributario Mexicano, Edit. Trillas, México, 1994.

RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal Mexicano, segunda edición, Edit. Harla, México 1986.

SANCHEZ LEON, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Edit. Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1994.

SERRA ROJAS, Andrés, Ciencia Política, Edit. Porrúa, México, 1980.

SERRA ROJAS, Andrés, Derecho Administrativo, Edit. Porrúa. México, 1968.

TENA RAMIREZ, Felipe, Derecho Constitucional Mexicano, Edit. Porrúa, Vigésimasexta edición, México, 1992.

V. CASTRO, Juventino, Garantías y Amparo, 7a edición, Edit. Porrúa, México, 1991.

VAZQUEZ ALFARO, Jose Luis, Evolución y Perspectiva de los Órganos de Jurisdicción Administrativa en el Ordenamiento Mexicano, Edit. Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1991.

VERDROSS, Alfred, La Filosofía del Derecho del Mundo Occidental, Edit. UNAM, México, 1983.

ZIPPELIUS, Reinhold, Teoría General del Estado, Edit. Porrúa, México, 1989.

LEGISLACION

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Código Fiscal de la Federación Vigente

Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación

Ley de Justicia Fiscal de 1936.

Exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal

Ley Orgánica del Poder Judicial Federal.