

00781 27



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

FACULTAD DE DERECHO

DIVISION DE ESTUDIOS DE POSGRADO

**LA FACULTAD REGLAMENTARIA
EN EL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE:

DOCTOR EN DERECHO

P R E S E N T A :

LEOPOLDO PEREZ BECERRIL

TUTOR:

DR. GENARO CASTRO FLORES

ASESOR:

DR. RAMON REYES VERA



MEXICO, D. F.

DICIEMBRE DE 1996.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



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.

**LA FACULTAD REGLAMENTARIA
EN EL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO**

†

A DIOS

y

A LA VIRGEN DE GUADALUPE

Como un tributo de su más humilde hijo.

A MIS PADRES:

**LEOPOLDO PEREZ GARDUÑO
MARGARITA DE JESUS BECERRIL JIMENEZ**

**Su ejemplo inspira mi actuar, orienta mis esfuerzos y me
mantiene constante en el logro de mis objetivos.**

**Con eterno agradecimiento por lo que me han brindado y
me siguen otorgando.**

MAMA

En mi alma, madrecita mía
ahora hay tranquilidad, al poder
ofrecerte mi trabajo que deseo: sea
símbolo de una flor, pero una flor nacida
de mi corazón y que dicha flor no tiene aroma
ni forma, ni color, pero lleva en ella mi profundo
amor para quien me dió la vida.

GRACIAS MAMA

PAPA

Por el constante
andar de la vida, en
cuyo camino encontramos
triunfos efimeros y fracasos
inevitables, pero que con ello
adquirimos una serie de experiencias
que nos ayudarán a caminar mejor.

Hoy mediante este ensayo que te entrego, cumplo
con un compromiso que tenía contigo, y que al mismo
tiempo, me permite ofrecerte dentro del camino de tu vida
papá UN TRIUNFO MAS.

GRACIAS PAPA

**A MIS HERMANOS
ALONSO, MARGARITA¹, RAUL, OSCAR Y MARGARITA.
Con cariño.**

AL DOCTOR RAMON REYES VERA

Destacado profesionista y excelente catedrático,
quien me honra con su amistad.

Por su invaluable ayuda y atinada dirección, en la realización del presente trabajo de
investigación.

AL DOCTOR GENARO CASTRO FLORES

**Destacado profesionista y excelente catedrático,
quien me honra con su amistad.**

**Por su invaluable ayuda y atinada dirección, en la realización del presente trabajo de
investigación.**

A MIS MAESTROS

Quienes contribuyeron a mi formación académica en las siguientes instituciones educativas:

Jardín de Niños "Ma. Trinidad R. de Sánchez Colín".
Atzacomulco, México.

Escuela Primaria "Miguel Hidalgo y Costilla".
Atzacomulco, México.

Escuela Secundaria Federal No. 26 "Lic. Isidro Fabela".
Atzacomulco, México.

Universidad Autónoma del Estado de México.
Preparatoria No. 4 "Ignacio Ramírez".
Facultad de Derecho.
Facultad de Contaduría y Administración.
Toluca, México.

The George Washington University.
Washington, D.C. USA.

Universidad Nacional Autónoma de México.
Facultad de Derecho.
División de estudios de posgrado.
México, Distrito Federal.

A MIS ALUMNOS

Quienes con su dedicación al estudio y paciencia contribuyeron a mi formación docente en las siguientes instituciones educativas:

Universidad Autónoma del Estado de México.
Facultad de Derecho.
Facultad de Contaduría y Administración
Facultad de Turismo.
Toluca, México.

Universidad Autónoma de Aguascalientes.
Centro Económico-Administrativo.
División de Estudios de Posgrado.
Aguascalientes, Ags.

Universidad Iberoamericana.
Facultad de Derecho.
México, Distrito Federal.

Escuela de Contaduría y Administración de la "Universidad del Valle de Toluca, A.C."
Toluca, México.

**Al Gobierno del Estado de México.
Secretaría de Educación, Cultura y Bienestar Social.**

**A la Universidad Nacional Autónoma de México por intercambio académico con
la Universidad Autónoma del Estado de México.**

Por el apoyo económico que me brindaron durante mi formación académica.

"El hombre es un Dios cuando sueña, y un mendigo cuando reflexiona."

Friedrich Hölderlin.

José, Reale, Giovanni y Dano Antsen. "Historia del Pensamiento Filosófico y Científico".
Barcelona, Ed. Herder, 1992, Tomo III, pág. 27.

"Si la pobreza de mi ingenio, mi escasa experiencia de las cosas presentes y las incompletas noticias de las antiguas hacen esta tentativa defectuosa y no de grande utilidad, al menos enseñare el camino a alguno que con más talento, instrucción y juicio realice lo que ahora intento, por lo cual, si no consigo elogio, tampoco mereceré censura."

Maquiavelo.

José, Reyes Heróles, Federico.
"Ensayo sobre los fundamentos políticos del Estado contemporáneo".
2a. ed., Mexico, UNAM, 1983.

"No debe olvidarse que es la Constitución un legado de sacrificios y de glorias, consagrado por los mayores a nosotros y a los siglos por venir; que ella dio cuerpo y alma a nuestra Patria hasta entonces informe, y que como se ama la tierra nativa y el hogar de las virtudes tradicionales, debe amarse la Carta que nos engrandece y nos convierte en fortaleza inaccesible a la anarquía y al despotismo."

Joaquín V. González.

Manual de la Constitución argentina.
Angel Estrada y Cia. Editores,
Buenos Aires, prefacio, p. 13, 1897.
Ignat Ovejero Casas, José, "*Exposición
Fiscal e Inconstitucionalidad*". Buenos
Aires, Depalma, 1992, pag. 1.

INDICE GENERAL

INTRODUCCION _____ **1**

CAPITULO PRIMERO

EL ESTADO MEXICANO Y SU DIVISION DE PODERES

I. El Estado Mexicano. _____	7
A. El Estado: concepto y elementos. _____	7
B. El Estado Mexicano y su forma de gobierno. _____	15
C. Funciones constitucionales del Estado Mexicano: legislativa, ejecutiva y judicial. _____	19
II. La división de poderes en México. _____	19
A. Noción de poder. _____	19
B. Antecedentes: Aristóteles, Montesquieu, John Locke, en Inglaterra, en los Estados Unidos, en Francia, de la Constitución de Cádiz hasta la Constitución de 1917. _____	21
III. La división de poderes según la Constitución de 1917. _____	28
A. El Poder Legislativo. _____	29
1. Organó depositario del Poder Legislativo. _____	29
2. Facultades. _____	30
3. El proceso legislativo. _____	36
B. El Poder Ejecutivo. _____	39
1. Organó depositario del Poder Ejecutivo. _____	39
2. Facultades. _____	40
C. El Poder Judicial. _____	46
1. Organó depositario del Poder Judicial. _____	46
2. Facultades. _____	47
D. Sistema de "colaboración o de control" entre los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial. _____	48
IV. El Estado de Derecho. _____	52
V. Conclusiones. _____	57
VI. Notas Bibliográficas. _____	62

CAPITULO SEGUNDO

EL SUBSISTEMA IMPOSITIVO MEXICANO

I. El orden jurídico mexicano en materia fiscal federal. _____	73
A. La supremacía constitucional. _____	73
B. Estructura jurídico tributaria federal. _____	75
II. El poder tributario del Estado Mexicano. _____	79
A. Generalidades. _____	79
1. Concepto. _____	79
2. Fundamento constitucional de la potestad tributaria. _____	80
3. Ejercicio del poder tributario. _____	81
4. Diferencia entre potestad tributaria y competencia tributaria. _____	81
B. Poder tributario de la Federación, Estados y Municipios. _____	83

1. Poder tributario de la Federación.	83
2. Poder tributario de los Estados.	84
3. Poder tributario del Municipio.	85
III. La obligación tributaria.	88
A. Concepto de obligación.	88
B. Concepto de obligación tributaria.	88
C. Fundamento constitucional de la obligación tributaria.	90
D. Las contribuciones.	91
1. Concepto y clasificación legal.	91
2. El impuesto: concepto y elementos.	93
IV. Interpretación de la Ley Fiscal.	95
A. Concepto de interpretación.	95
B. Diferencia entre interpretación e integración.	96
C. Métodos de interpretación fiscal.	96
D. Las fuentes de interpretación fiscal.	100
E. La interpretación en nuestra legislación fiscal.	102
1. Interpretación estricta.	102
2. Interpretación restrictiva.	104
3. Interpretación analógica.	104
4. Otros métodos de interpretación jurídica.	105
V. Conclusiones.	106
VI. Notas Bibliográficas.	109

CAPITULO TERCERO

EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO DE LEGALIDAD

I. Las garantías constitucionales de las contribuciones.	115
A. Las garantías constitucionales.	115
B. Los principios constitucionales de las contribuciones.	117
1. Antecedentes.	117
2. Principios de las contribuciones reconocidos por la Constitución Federal vigente.	122
II. La garantía tributaria de legalidad.	122
A. La garantía de legalidad.	122
B. El principio tributario de legalidad.	126
1. Antecedentes.	126
2. Doctrina.	129
3. Legislación.	133
4. Jurisprudencia.	137
C. Excepciones al principio de legalidad.	139
III. Relación del principio tributario de legalidad con los principios de proporcionalidad, equidad y destino al gasto público de las contribuciones.	141
A. El principio de proporcionalidad.	141
1. Concepto.	141
2. Vinculación con el principio tributario de legalidad.	142
B. El principio de equidad.	143
1. Concepto.	143
2. Vinculación con el principio tributario de legalidad.	145
B. Principio de destino de las contribuciones al gasto público.	146
1. Concepto.	146

2. Vinculación con el principio tributario de legalidad.	147
IV. El principio tributario de legalidad y su vinculación con el principio de seguridad jurídica.	148
A. Concepto y contenido del principio de seguridad jurídica.	148
B. Relación entre el principio de legalidad y el de seguridad jurídica.	150
C. La certidumbre de la ley y la eliminación de la arbitrariedad, como manifestación de la seguridad jurídica.	152
1. Certidumbre de la ley.	152
2. Eliminación de la arbitrariedad.	155
V. El principio de seguridad jurídica en el derecho tributario.	156
A. La seguridad jurídica como principio del derecho tributario.	156
B. La técnica legislativa como factor determinante para procurar seguridad jurídica en el derecho tributario.	157
C. Factores que afectan la seguridad jurídica en materia tributaria.	161
VI. Conclusiones.	165
VII. Notas Bibliográficas.	172

CAPITULO CUARTO

LA FACULTAD REGLAMENTARIA DEL EJECUTIVO FEDERAL EN MATERIA FISCAL FEDERAL

I. El reglamento.	183
A. Generalidades.	183
1. Concepto.	183
2. Naturaleza jurídica.	184
3. Materia del reglamento.	186
4. Estructura del reglamento.	189
B. Fundamento, necesidad y utilidad del reglamento.	192
C. Distinción entre el reglamento y la ley.	193
II. Clases de reglamentos.	197
A. Reglamentos reconocidos por la doctrina.	197
B. Reglamentos existentes en el derecho mexicano.	200
III. El reglamento en materia fiscal.	209
IV. La facultad reglamentaria.	210
A. Concepto.	210
B. Titularidad de la facultad reglamentaria.	212
V. La facultad reglamentaria del Ejecutivo Federal en México.	213
A. Antecedentes.	213
B. Fundamento de la facultad reglamentaria en la Constitución Federal de 1917.	217
C. Límites de la facultad reglamentaria.	220
D. Delegación de la facultad reglamentaria.	226
VI. La facultad reglamentaria en materia fiscal federal.	228
A. Un reglamento no puede crear autoridades fiscales.	228
B. La autoridad competente para ordenar visitas domiciliarias de carácter fiscal, y en general para emitir actos de molestia en materia fiscal debe ser creada por una ley.	234
C. El reglamento "delegado" en el derecho fiscal mexicano.	237
D. La facultad reglamentaria que deriva del Código Fiscal de la Federación.	250

VII. Otras disposiciones administrativas emitidas en materia fiscal federal.	254
A. Decretos, acuerdos y circulares expedidos por la Administración Pública en materia fiscal federal.	254
1. Decretos administrativos.	254
2. Acuerdos administrativos.	260
3. Circulares.	262
B. Las resoluciones fiscales de carácter general.	273
1. Fundamento legal.	274
2. Ausencia de fundamento constitucional. Las reglas de carácter general constituyen propiamente disposiciones reglamentarias.	275
3. Se ejerce con motivo de un acto de delegación de facultades.	276
4. El problema de su insubordinación a la ley.	280
5. Motivación del legislador a violar el principio tributario de legalidad.	282
6. De estas resoluciones se originan derechos más no obligaciones.	283
VIII. Conclusiones.	284
IX. Notas Bibliográficas.	292

CAPITULO QUINTO

EJERCICIO DE LA FACULTAD REGLAMENTARIA EN MATERIA FISCAL FEDERAL

I. Leyes Fiscales.	307
A. Ley del Impuesto Sobre la Renta.	308
B. Ley del Impuesto al Activo.	313
C. Ley del Impuesto al Valor Agregado.	314
D. Código Fiscal de la Federación.	315
II. Reglamentos Fiscales.	316
A. Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.	317
B. Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo.	319
C. Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.	320
III. Disposiciones administrativas emitidas en materia fiscal.	321
A. Decretos.	321
B. Acuerdos.	323
C. Circulares.	325
D. Resoluciones fiscales de carácter general.	328
IV. Conclusiones.	334
V. Notas Bibliográficas.	336
CONCLUSIONES GENERALES	337
BIBLIOGRAFIA	347
HEMEROGRAFIA	355
LEGISLACION	357

INTRODUCCION

En todo Estado de Derecho, reviste primordial importancia la existencia de un orden jurídico que consigne derechos fundamentales en favor de los gobernados, que protejan a los mismos contra las actuaciones de la autoridad.

En este sentido, como consecuencia de la relación jurídica existente entre el fisco y los contribuyentes, que ha tomado intensidad por la influencia de la complejidad de las relaciones económicas en el mundo moderno y por la adaptación de los sistemas tributarios a las nuevas circunstancias económicas, la presencia del principio de seguridad jurídica resulta imprescindible en todo orden jurídico tributario, como presupuesto de eficacia del principio tributario de legalidad y de la existencia de un Estado de Derecho.

Por lo anterior, la función de la facultad reglamentaria en materia fiscal federal, es muy importante pero a la vez delicada, ésta debe ser ejercida por su titular con pleno respeto a las garantías constitucionales de los gobernados. Sin embargo, en el Derecho Mexicano el exceso o defecto en el ejercicio de dicha facultad, que ocasiona el uso consistente e indiscriminado de resoluciones de carácter general, así como de decretos y acuerdos con contenido reglamentario, a fin de ir regulando la recaudación impositiva conforme lo vayan requiriendo las necesidades del momento, pone en riesgo el cumplimiento del principio tributario de legalidad y de seguridad jurídica, por lo que hace necesaria la realización de un estudio jurídico que analice dicha problemática jurídica y, en su caso, se puedan proponer soluciones a la misma.

Ante esta situación, se formula la siguiente hipótesis general: ¿El ejercicio de la facultad reglamentaria por el Ejecutivo Federal, en materia fiscal federal, se realiza con respeto de las garantías constitucionales, si o no?, y las siguientes subhipótesis: ¿La expedición de disposiciones reglamentarias en materia fiscal federal respeta los principios tributarios constitucionales de legalidad y de seguridad jurídica, si o no?, y ¿La facultad para expedir disposiciones reglamentarias es ejercida por quien Constitucionalmente esta facultado para ello, si o no?.

Este trabajo tendrá como objeto general precisar y dejar constancia de la actividad del Ejecutivo Federal al ejercer la facultad reglamentaria que tiene asignada por nuestra Constitución, por lo que se analizará en forma específica la función de la facultad reglamentaria en materia fiscal federal a la luz de los principios de legalidad y seguridad jurídica, poniendo especial atención en las consecuencias jurídicas que provoca el ejercicio de tal facultad, con la finalidad de poder discernir sobre las cuestiones que permitan poder solucionar o por lo menos dejar plasmada dicha problemática jurídica.

Para lo anterior, debemos tomar en cuenta que el sistema tributario mexicano tiene su base y fundamento en la Constitución Federal, que como norma suprema prevalecerá sobre cualquier otra disposición legislativa o administrativa existente en México, y que en ella se regulan aspectos torales para un Estado de Derecho como las garantías individuales, el principio de soberanía popular y el principio de división de poderes.

Al respecto, el principio de legalidad de las contribuciones representa una garantía individual al proteger a los particulares frente al poder arbitrario de los gobernantes y un límite al poder tributario del Estado Mexicano que es ejercido por el Poder Legislativo y, solo en casos extraordinarios, por el Poder Ejecutivo. Asimismo, exige que ningún impuesto será válido constitucionalmente si el mismo y sus elementos esenciales no está contenidos en una ley.

A efecto de detallar y pormenorizar las leyes fiscales expedidas por el Poder Legislativo para su mejor aplicación, el Presidente de la República con fundamento en el artículo 89, fracción I Constitucional tiene la facultad para emitir reglamentos. Los reglamentos, resoluciones que establecen reglas de carácter general, decretos, acuerdos y circulares que se emiten en materia fiscal deben respetar el principio tributario de legalidad, por lo que no pueden condicionar o limitar las materias reservadas a la ley fiscal.

Por su parte, el principio de seguridad jurídica garantiza que un Estado de Derecho no sea únicamente un estado de leyes, sino un orden jurídico que busque certeza y elimine la arbitrariedad de la autoridad, por lo que no basta con tener leyes, sino que al elaborarlás el legislador tenga vinculación con los principios jurídicos fundamentales mismos que deben configurarse en el orden jurídico creado. En la materia tributaria, se exige que la obligación tributaria este claramente definida en la ley, eliminando toda actividad discrecional por parte de la Administración Pública, y procurar certeza en la norma tributaria, por lo que reviste singular importancia el empleo de una adecuada técnica legislativa al estructurar y dar contenido al sistema tributario.

Por lo anterior, el derecho tributario mexicano requiere de una adecuada sistematización y aplicación de los principios jurídicos tributarios, en el caso que es estudiado, de los principios tributarios de legalidad y de seguridad jurídica.

Así las cosas, en la realización de nuestro estudio se utilizará como técnica de investigación la documental ya que la principal fuente de información serán documentos como la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, diversas disposiciones legales y administrativas que integran el orden jurídico tributario mexicano y algunas obras que contengan la posición doctrinal de estudiosos del Derecho Constitucional, Administrativo y Tributario relacionada con el tema que se estudia. Asimismo, se aplicarán como métodos de investigación: el

teórico deductivo, al partir de aspectos generales para llegar a conclusiones específicas; el histórico, al hacer referencia a diversos antecedentes de algunas figuras jurídicas; el descriptivo, al desglosar el contenido de algunas disposiciones legales y administrativas; y el analítico, al analizar diversos preceptos constitucionales, legales y administrativos para su interpretación.

Para tal efecto iniciaremos nuestro recorrido jurídico, precisando en primer término la estructura del Estado mexicano, los órganos que lo componen y las bases para la existencia de un Estado de Derecho, y posteriormente nos referiremos a los principales principios rectores del subsistema impositivo mexicano. Asimismo, se estudiará el significado, contenido y alcance del principio constitucional tributario de legalidad, su relación con los principios de equidad, proporcionalidad y destino al gasto público, así como con el principio de seguridad jurídica y la importancia de la técnica normativa como factor para propiciar seguridad jurídica en materia tributaria. Finalmente, estudiaremos el fundamento, contenido y límites de la facultad reglamentaria, y analizaremos diversos ordenamientos legales y administrativos que permitan cerciorarnos que el ejercicio de la facultad reglamentaria en materia fiscal federal cumple con los principios tributarios constitucionales de legalidad y seguridad jurídica.

CAPITULO PRIMERO

EL ESTADO MEXICANO Y SU DIVISION DE PODERES

"El poder que mantiene unidas a las ciudades es el noble respeto a las leyes."

Las Suplicantes de Eurípides (Versos 312-313). *Apud.* Finley, Moses I., *251 nacimientos de la política* (traducción de Teresa Sempere), México, Grijalbo, Colección Los Noventa, 1990, pág. 178.

CAPITULO PRIMERO

EL ESTADO MEXICANO Y SU DIVISION DE PODERES

SUMARIO *I. El Estado Mexicano. A. El Estado: concepto y elementos. B. El Estado Mexicano y su forma de gobierno. C. Funciones constitucionales del Estado Mexicano: legislativo, ejecutivo y judicial. II. La división de poderes en México. A. Noción de poder. B. Antecedentes: Aristóteles, Montesquieu, John Locke, en Inglaterra, en los Estados Unidos, en Francia, de la Constitución de Cádiz hasta la Constitución de 1917. III. La división de poderes según la Constitución de 1917. A. El Poder Legislativo. 1. Órgano depositario del Poder Legislativo. 2. Facultades. 3. El proceso legislativo. B. El Poder Ejecutivo. 1. Órgano depositario del Poder Ejecutivo. 2. Facultades. C. El Poder Judicial. 1. Órgano depositario del Poder Judicial. 2. Facultades. D. Sistema de "colaboración de control" entre los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial. IV. El Estado de Derecho. V. Conclusiones. VI. Notas Bibliográficas.*

I. El Estado Mexicano.

A. El Estado: concepto y elementos.

En relación con el concepto y naturaleza del Estado múltiples son los juristas, filósofos y sociólogos que han expuesto su teoría, sin haber alcanzado uniformidad de ideas.⁽¹⁾ En este punto no estudiaremos a los Estados en particular, ni llegaremos a un estudio de una determinada filosofía del Estado, estudiaremos al Estado en la concepción jurídica alcanzada como resultante de la teoría política y del derecho expuestos a partir del siglo XIX, delimitando nuestra concepción del mismo a una noción general que valga para todos los Estados, para después identificar los elementos que lo integran.

Al abordar el tema de los orígenes del Estado, indudablemente vienen a nuestra mente dos antecedentes: a) la polis griega y b) la civitas romana. Sin embargo, no podemos afirmar que la polis griega fuera propiamente un Estado⁽²⁾, los atisbos del Estado los encontramos en las ciudades italianas de finales de la Edad Media, es propiamente con el renacimiento que se va a configurar el moderno concepto de Estado, y son las obras de N. Machiavello, Locke, Hobbes, Montesquieu y Bodino quienes van a formar ese nuevo ente.⁽³⁾

De las variadas acepciones que actualmente tiene el término Estado, las más generalizadas son las siguientes:

"a) Con un criterio sociologista se usa corrientemente para designar el conjunto de todos los fenómenos sociales que se dan en una determinada

comunidad humana. Identificase así el concepto 'Estado' con el concepto 'sociedad', referido ésta a una totalidad orgánica de la vida humana.

b) Con un sentido historicista se identifica, en cambio, el significado de la voz 'Estado' con el de 'acontecer histórico de la vida de un determinado pueblo.' 'Estado' equivale, en esta concepción, a la historia en reposo, al tiempo que 'Historia' significa el propio Estado en su desarrollo dinámico.

c) Desde un punto de vista de las ciencias del espíritu, que arraigan en la corriente filosófica de Dilthey, la voz 'Estado' expresa una de las formas de manifestación del espíritu objetivo de una realidad social histórica.

d) Dentro de la Teoría General del Estado se une para significar, bien un objeto real que el conocimiento tiene por existente en el tiempo y en el espacio, bien a un objeto ideal creado por el conocimiento mismo.

e) También se alude con el término 'Estado' no sólo al todo objetivo que en cada corriente doctrinaria es considerado como tal, sino a los mismos elementos integrativos de ese todo (identificando su significación con los conceptos jurídicos de territorio, o de pueblo, o de poder).

f) Desde un punto de vista estrictamente jurídico, se emplea para expresar tanto a uno de los elementos subjetivos vinculados por una relación de Derecho Público, como el objeto de la relación misma, por ejemplo el fisco.⁽⁴⁾

La Doctrina jurídico-política ha elaborado diversas ideas respecto a la conceptualización del Estado, algunas lo consideran como una comunidad política desarrollada; otras como un espacio geográfico; otras como la estructura del poder político de la sociedad; otras la identifican con la nación; otras con el poder, otras con la lucha de clases, etc. Al respecto, entre los estudiosos de la Teoría del Estado, que han conceptualizado al Estado, tenemos:

La maestra Arnais A. dice que el Estado "se origina en el pueblo, en la muchedumbre que, mantiene una tradición ética, raíz originaria del desenvolvimiento social, que es poseedora de unos fines y voluntades encaminados éstos hacia el logro de aquellos. Las voluntades y los fines ni son unánimes ni son paradisiacamente coincidentes. Son disímiles y el triunfo de unos sobre los otros que se engarza en el Estado, es siempre, sin excepción, la consecuencia de pugnas o luchas soterradas o declaradas.

La asociación política que originará el Estado y que formará por acto originario de voluntad consciente de ciudad, es permanente y descansa en el intercambio de labores, o sea, en la cooperación de la división de trabajo."⁽⁵⁾

R. Miliband dice que el Estado "es 'aquello' con lo cual los hombres tropiezan al enfrentarse a otros hombres. Por esto, porque son seres sociales, son también seres políticos, lo sepan o no, una teoría del Estado es también una teoría de la sociedad y de la distribución del poder en esta sociedad.

La vida económica y política de las sociedades capitalistas está determinada primordialmente por la relación, nacida del modo de producción capitalista, por estas dos clases: la que es dueña y controla y la clase trabajadora. Estas son todavía las fuerzas sociales cuyo choque configura, como ninguna otra, el clima social y el sistema político del capitalismo avanzado. De hecho, el proceso político en estas sociedades gira, principalmente, en torno al enfrentamiento de estas fuerzas y pretende sancionar los términos de la relación existente entre ellas."⁽⁶⁾

Para A. Gramsci "el Estado -ficción jurídica de soberanía, imparcial y superior, de la ley aprobada por los representantes del pueblo-, fue en realidad el comienzo de la dictadura de la clase poseedora, la conquista "legal" del poder supremo del Estado. La propiedad privada quedó así convertida en la institución fundamental del Estado, institución garantizada y tutelada, tanto contra las arbitrariedades del soberano, como contra las invasiones de los campesinos expropiados."⁽⁷⁾

Para F. Engels, "el Estado se alza sobre las ruinas de la gens. No es de ningún modo un poder impuesto desde fuera a la sociedad; tampoco es 'la realidad de la idea moral', ni 'la imagen y la realidad de la razón' como afirma Hegel. Es más bien un producto de la sociedad cuando llega a un grado de desarrollo determinado; es la confesión de que esa sociedad se ha enredado en una irremediable contradicción consigo misma y está dividida por antagonismos irreconciliables, que es impotente para conjuntar. Pero a fin de que estos antagonismos, estas clases con intereses económicos en pugna no se devoren a sí mismas y no consuman a la sociedad en una lucha estéril, se hace necesario un poder situado aparentemente por encima de la sociedad y llamado a amortiguar el choque, a mantenerlo en los límites del 'orden.' Y ese poder, nacido de la sociedad, pero que se pone por encima de ella y se divorcia de ella más y más, es el Estado."⁽⁸⁾

"Como el Estado nació de la necesidad de refrenar los antagonismos de clase, y como, al mismo tiempo, nació en medio del conflicto de esas clases, es, por regla general, el Estado de la clase más poderosa, de la clase económicamente dominante que, con ayuda de él, se convierte también en la clase políticamente dominante, adquiriendo con ello nuevos medios para la represión y la explotación de la clase oprimida."⁽⁹⁾

Dueños de la fuerza pública y del derecho de recaudar los impuestos, los funcionarios como órganos de la sociedad, aparecen ahora situados por encima de ésta."⁽¹⁰⁾

Lenin, citando a Marx y Engels, afirma: "El Estado es un órgano de dominación de clase, un órgano de opresión de una clase por otra, es la creación del 'orden' que legaliza y afianza esta opresión, amortiguando los choques entre las clases"⁽¹¹⁾....el Estado es 'una fuerza especial de represión'. Y de ella se deduce que la 'fuerza especial de represión' del proletariado de la burguesía, de millones de trabajadores por un puñado de ricachos, debe sustituirse por una fuerza especial de represión de la burguesía por el proletariado.

El Estado representa, como todo Estado, la aplicación organizada y sistemática de la violencia sobre los hombres, siendo el rasgo distintivo del Estado, la existencia de una clase particular de individuos en cuyas manos se halla concentrado el poder."⁽¹²⁾

El análisis de ésta obra de V.I. Lenin "logra delinear por lo menos los puntos centrales de una crisis política del Estado representativo y de una línea de destrucción y sustitución que tiene como piedras angulares no sólo la instancia de localización de los medios de producción, sino las instancias conexas de un fortalecimiento de la democracia y de la soberanía popular y una conjugación constante y duradera entre trabajo, ciencia y soberanía popular: tres elementos que componen la fuerza antitética plena de la propiedad privada, de la delegación política y de la incompetencia burocrática".⁽¹³⁾

"F. Engels, en otra de sus obras, deja sentado, al referirse a los medios de producción los trust y la inevitable estatalización económica. Esta contrapresión de las fuerzas productivas, en imponente crecimiento, contra su condición de propiedad del capital, esa creciente constricción a reconocer su naturaleza social es lo que obliga a la clase misma de los capitalistas a tratarlas cada vez más como fuerzas productivas sociales, dentro, naturalmente, de lo que es posible en el marco de la sociedad capitalista.

Pero llegados a un cierto nivel de desarrollo, ya no basta siquiera esa forma: el representante se ve obligado a asumir la dirección. Esta necesidad de transformación en propiedad del Estado aparece ante todo en las grandes organizaciones del tráfico: los correos, el telégrafo, los ferrocarriles.

Cuando la estatalización se ha hecho evidente, significa esa medida un progreso económico, aunque sea el actual Estado el que la realiza: significa la consecución de un nuevo estado previo a la toma de posesión de todas las fuerzas productivas por la sociedad misma. No se supera la relación capitalista sino que, más bien, se exagera. Pero en el ápice se produce la mutación. La propiedad estatal de las fuerzas productivas no es la solución del conflicto, pero lleva en sí el medio formal, el mecanismo de la solución. El proletariado toma el poder del Estado y transforma primero los medios de producción en propiedad estatal."⁽¹⁴⁾

P. Boccara asegura que "el capital monopolista de Estado es la última fase del capitalismo. Si el movimiento obrero y democrático llega a arrancar el dominio político al control del Estado, a la oligarquía monopolista, ésta se empleará en democratizar profundamente la vida económica. El capital monopolista de Estado y el imperialismo conocerán entonces una crisis de descomposición y podrán ser destruidos. Pero si, en esta hipótesis, el capitalismo continúa todavía, puede caracterizarse, estando dado el papel económico decisivo del nuevo Estado democrático, como un capitalismo de Estado democrático que abre un período revolucionario de transición directa, pacífica al socialismo."⁽¹⁸⁾

Para H. Heller, el Estado consiste "en la organización y activación autónomas de la cooperación social territorial, fundada en la necesidad histórica de un modo de vida en común que armonice todas las oposiciones de intereses dentro de una zona geográfica."⁽¹⁹⁾ Esta concepción del Estado es una reacción de la tesis de H. Kelsen sobre el Estado, para quien en lo específico el Estado consiste en ser un sistema normativo y todos los elementos que tradicionalmente le son atribuidos al concepto de Estado, sólo tienen existencia, en tanto que esos elementos estén determinados en aquella estructura normativa."⁽¹⁷⁾

El Estado es una unidad organizada de decisión de acción que existe en la multiplicidad de centros reales de poder que estructuran todo el ser social. ⁽¹⁸⁾

Kelsen denomina Estado "al ordenamiento jurídico de una comunidad, cuando éste ha alcanzado cierto grado de centralización en el proceso funcional de producción y ejecución de las normas jurídicas. Es incuestionable que para este autor, el Estado no existe en el reino de la naturaleza, sino en el reino del espíritu, haciendo la salvedad de que sólo cuando el Estado se le considera como 'fisco' es cuando se le puede considerar como persona."⁽¹⁹⁾ De todas formas estamos en presencia de conceptos que tienden a hacer pasar inadvertidas tanto a las clases sociales, como a las luchas de clases, por cuanto es evidente la imposibilidad de armonizar todas las oposiciones de intereses dentro de una zona geográfica.

El Estado capitalista se presenta como encarnación del interés general de toda la sociedad, como materialización de la voluntad del 'cuerpo político' que sería la nación. El pueblo es erigido en principio de determinación del Estado, no en cuanto está compuesto de agentes de la producción distribuidos en clases sociales, sino como masa de individuos-ciudadanos, cuyo modo de participación en una comunidad política nacional se manifiesta en el sufragio universal, expresión de la 'voluntad general'. Conduciendo a la socialización de las fuerzas productivas (trabajadores) y al proceso de concentración del capital (propietarios de los medios de producción).⁽²⁰⁾

"El Estado capitalista al guardar en su seno las dos clases sociales antagónicas por excelencia: dominantes y dominados, burgueses y proletarios, trabajadores y propietarios de los medios de producción, configura tanto las relaciones de la estructura económica, como las relaciones sociales, que se hacen evidentes como practicas de clase, que a su vez son oposiciones de las clases, que en unidad constituyen la lucha de clases."⁽²¹⁾

Gramsci, "distingua progresivamente dos conceptos de Estado o, más precisamente, dos momentos de articulación del campo estatal: el Estado en el sentido restringido (unilateral) y el Estado en sentido amplio, llamado pleno. En sentido restringido, el Estado se identifica con el gobierno, con el aparato de la dictadura de clase, en tanto tiene funciones coercitivas y económicas. La dominación de clase se ejerce por medio del aparato del Estado en sentido clásico (ejército, policía, administración, burocracia), pero esta función coercitiva es inseparable de un cierto papel adoptativo-educativo del Estado, que busca realizar una adecuación entre el aparato productivo y la moralidad de las masas populares".⁽²²⁾

El maestro Mario de la Cueva, concluye su obra "La Idea del Estado" con estos dos párrafos, que son imprescindibles en este estudio: "El estado del mundo occidental de nuestros días, igual que el del pasado, es la consecuencia inevitable de las diferencias económicas y tiene como finalidad suprema la defensa de la propiedad privada, mediante ejércitos o cárceles a través de un ordenamiento jurídico que otorgue un grado más o menos importante de libertad compatible con la estabilidad del sistema. Una definición del estado en el mundo socialista es imposible, porque la revolución social lo substituirá por la dictadura del proletariado, cuyo fin es la socialización de la riqueza, la defensa contra los intentos de la burguesía para recuperar su poder económico y político y la construcción del mundo socialista. Cumplidos estos fines desaparecerán los restos del Estado, que viajarán a su último nicho en el panteón de las antigüedades".⁽²³⁾

Como se observa, variadas son las posiciones para definir al Estado. El contenido de estas teorías sobre su concepto y naturaleza dependen de la perspectiva con que se vea (jurídica, económica, política, sociológica, filosófica, etc.), además de que los estudiosos del tema no han uniformidad sus ideas, como consecuencia de diversos factores tales como la formación ideológica, las circunstancias y momento histórico en las cuales se desarrollaron, la misma evolución de su conocimiento y la propia evolución del Estado.

Por la naturaleza del presente trabajo, debemos concebir al Estado considerando preferentemente su aspecto jurídico, sin olvidar que existen otros aspectos importantes, aunque aquél es relevante en una descripción del Estado. Así lo manifiesta el doctor Rolando Tamayo y Salmorán al señalar que "Una apropiada descripción del Estado, presupone un claro entendimiento de los

problemas jurídicos que le son inherentes".⁽²⁴⁾ En este sentido, Erns Baker, politólogo inglés sobresalta la influencia del aspecto jurídico en la conceptualización del Estado al señalar "El estudio del Estado en términos jurídicos convierte a la ciencia política en una genuina disciplina y demanda del estudioso un verdadero entendimiento de las concepciones jurídicas...".⁽²⁵⁾

En relación con los conceptos de Estado, el doctor Ignacio Burgoa señala que no puede aceptarse que el Estado sea únicamente un 'poder' como resultado de la diferencia entre gobernantes y gobernados como lo sugiere Duguit, o un 'poder institucionalizado' como lo pretende Georges Bourdeau. El Estado tampoco debe concebirse únicamente como un 'aparato coercitivo' conforme al pensamiento de Marx y Lenin o como un orden jurídico normativo como lo proclama Keisen, quien da a entender que el poder y la comunidad son ajenos a la entidad estatal.⁽²⁶⁾

Así las cosas, para estructurar un concepto de Estado, que sirva al presente trabajo, debemos tomar en cuenta todos los factores que interrelacionados intervienen en su formación, evitando las conceptualizaciones que conciben al mismo alrededor de uno solo de sus elementos. Los elementos que integran al Estado, son concomitantes entre sí, por lo que la ausencia de alguno de ellos deformarían al mismo Estado. Entre las definiciones que esquematizan a los elementos del Estado, tenemos a las siguientes:

Para el doctor Rolando Tamayo y Salmorán, dentro de la teoría del Derecho y en la jurisprudencia dogmática, el concepto de Estado es bastante controvertido, aunque básicamente se concibe como una corporación, una persona jurídica, dicha corporación es una corporación territorial porque actúa y se manifiesta en un espacio o circunscripción territorial. El Estado actúa, se conduce en forma autónoma independiente, lo que significa que tiene poder originario, autoridad soberana o simplemente soberanía.⁽²⁷⁾

Para Jellinek el Estado es "la corporación formada por un pueblo, dotada de un poder de mando originario y asentada en un determinado territorio....., o ... la corporación territorial dotada de un poder de mando originario".⁽²⁸⁾

Porrúa Pérez define al Estado como "una sociedad humana, asentada de manera permanente en el territorio que le corresponde, sujeta a un poder soberano que crea, define y aplica un orden jurídico que estructura la sociedad estatal para obtener el bien público temporal de sus componentes".⁽²⁹⁾

El doctor Manuel Ovilla Mandujano señala que el Estado "es una persona jurídica colectiva, centro de imputación normativa y realidad política histórica y social que agrupa a los hombres con un criterio centralizador, monopolizador".⁽³⁰⁾

Alfredo Verdross señala que "Un Estado soberano es la comunidad humana perfecta y permanente, que se gobierna plenamente a sí misma, está vinculada a un ordenamiento jurídico funcionando regularmente en un determinado territorio y en inmediata conexión con el derecho internacional, cuyas normas en general respeta".⁽³¹⁾

El doctor Ignacio Burgoa define al Estado como "la persona moral suprema que estructura jurídicamente a la nación y cuya finalidad estriba en realizar el orden de derecho básico o fundamental".⁽³²⁾

Herman Heller considera al Estado como "una unidad organizada de decisión y de acción que existe en la multiplicidad de centros reales de poder que estructuran todo el ser social".⁽³³⁾

De las definiciones anteriores podemos observar los diversos elementos que conforman al Estado, aunque algunas de ellas definan al Estado alrededor de uno de sus elementos. En este sentido, para que una definición valga para todos los Estados, ésta debe mostrar de manera correlacionada y esquemática los elementos esenciales que le dan forma, evitando en lo posible definirlo alrededor de uno solo de sus elementos, toda vez que el Estado considerado como un sistema está compuesto de elementos concomitantes entre sí, por lo que no es una yuxtaposición de las partes que lo componen. Así lo señala Porrúa Pérez al mencionar que: "En la realidad el Estado presenta una unidad indisoluble, no es una yuxtaposición de las partes que lo componen, su vida es el resultado de una unión de esas notas que integran su concepto... La doctrina política ha llamado a esas notas del concepto del Estado, elementos..."⁽³⁴⁾ Estos elementos son:

a) Colectividad de personas (población) y de intereses, destinataria del poder público del Estado encausado por el orden jurídico (derecho), pero es de ella de quien deriva ese poder y ese derecho creativos de su personalidad.

b) Un territorio que sirve de asiento permanente a esa sociedad, y el cual representa el ámbito de validez espacial (terrestre, aéreo y marítimo) sobre el que se ejerce el poder público estatal a través del orden jurídico que se caracteriza por ser supremo, esto es, soberano, en el seno de la misma sociedad.

c) Un orden jurídico fundamental (Constitución), que como conjunto de normas positivas regula el ejercicio del poder público del Estado, las relaciones entre los gobernantes y gobernados, señalando las atribuciones de los primeros y los derechos y obligaciones de los segundos, además de que permite la presencia de un Estado de Derecho. Aquí la importancia de la íntima relación entre el Estado y el Derecho.

La estructura del Estado y su funcionamiento se encuentran regulados por un orden jurídico imprescindible, lo que significa sumisión al derecho, por lo que

es válido afirmar que el Estado estructura jurídicamente a la nación, en virtud de que ésta se organiza o es organizada, en él, mediante el orden de derecho fundamental o básico, cuya creación proviene, de su poder soberano dotándose a dicha persona moral, de un conjunto de órganos que componen su gobierno y que desempeñan el poder público estatal a través de las diferentes funciones, legislativa, administrativa o ejecutiva y jurisdiccional, que permite realizar el orden jurídico fundamental, finalidad del Estado.⁽³⁵⁾

La existencia de un Poder Soberano, permite al Estado no estar sometido exteriormente a ningún otro, teniendo la facultad de autodeterminarse en cuanto a su régimen interior. Asimismo, el Estado para conseguir sus fines debe estar investido de un Poder Público, mismo que debe ser regulado e instituido por el Derecho -"Si el Derecho es el fundamento del Estado en el que encuentra su origen formal, por la misma razón lo es de la autoridad del Estado, instituida y reglamentada por el Derecho"⁽³⁶⁾. Dicho poder se desenvuelve en el ejercicio de las funciones ejecutiva, legislativa y jurisdiccional.

B. El Estado Mexicano y su forma de gobierno.

Las formas de Estado son diferentes de las formas de gobierno. Esta diferencia se manifiesta porque "Estado y Gobierno son conceptos diferentes, en tanto que el primero representa el todo, y en él reside el poder de crear el orden político, el segundo es la actividad del órgano enderezada a la actualización de ese orden."⁽³⁷⁾

Antes del constitucionalismo, las formas de gobierno se clasificaban de acuerdo con el número de personas que ejercían la autoridad del Estado, es decir, desde un punto de vista orgánico. Correspondió a Aristóteles hacer dicha clasificación, aunque Herodoto ya había hablado al respecto. Cuando la autoridad es representada por una persona, se denominaba Monarquía; cuando la autoridad es representada por un número limitado de personas, se llama Aristocracia; y si la autoridad reside en todos los individuos integrantes de una Nación, se denominará Democracia. También se hablaba de las formas impuras de estas formas de gobierno, entre las que tenemos a la Tiranía, Oligarquía y a la Demagogia, respectivamente.⁽³⁸⁾

Con el surgimiento del constitucionalismo, se tienen como formas de Gobierno a la Monarquía⁽³⁹⁾ y a la República, clasificación que se hace desde un punto de vista funcional.

En México, se toma la república democrática representativa como forma de gobierno y federal como forma de Estado, así lo señala el artículo 40 de la Constitución Federal que textualmente señala:

"Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental."

El vocablo República implica cosa pública (res pública) y que como dijera Cicerón⁽⁴⁰⁾ "República es la cosa del pueblo; y se entiende por pueblo, no cualquier agregado humano informe sino una colectividad unida por leyes y el interés común".

En la República el jefe de Estado (en México, el presidente de la República) recibe la función por elección popular (por decisión de la ciudadanía), directamente como en los regímenes presidencialistas (el caso de México) o indirectamente como en los parlamentarios, en el que se designa no directamente por el pueblo sino, por el órgano representativo de éste. Además, como característica distintiva de las Monarquías, en las Repúblicas el Jefe de Estado ejerce su función por un periodo determinado. En esta forma de gobierno la jefatura de Estado no es vitalicia, sino que es electa periódicamente a través del sufragio universal del pueblo.

Existen dos tipos de república, la democrática y la aristocrática⁽⁴¹⁾. Maquiavelo señalaba que "cuando en la república, el pueblo tiene el poder soberano, hay democracia y cuando el poder soberano se encuentra en las manos de una parte del pueblo, existe aristocracia".⁽⁴²⁾ En este sentido Hans Kelsen señala que "...la república es una aristocracia o una democracia, según que el soberano poder pertenezca a una minoría o a una mayoría del pueblo...Un Estado es considerado como democracia o aristocracia si su legislación es de naturaleza democrática o aristocrática, aun cuando su administración y su poder judicial puedan tener un carácter diferente..."⁽⁴³⁾

El vocablo democracia proviene del vocablo griego "δημοκρατία" que significa gobierno popular,⁽⁴⁴⁾ es decir, gobierno de todos o la posibilidad para todos de participar directa o indirectamente en el gobierno. Así, en una república democrática, la voluntad mayoritaria del pueblo es quien designa a los titulares de los órganos primarios del Estado, participando así de manera directa o indirecta (representativa) en la expresión de la voluntad estatal mediante la creación de las normas que integran el orden jurídico del Estado. Por lo anterior, la democracia constituye otro principio fundamental de la organización política mexicana, concepto que con el de la soberanía popular (que establece el artículo 39 constitucional) es un término multívoco, de gran contenido ideológico y consecuentemente muy polémico.

Para Aristóteles la democracia consistía en que todos los ciudadanos fueran elegibles y electores, que todos mandaran a cada uno y cada uno a todos, alternativamente. Este derecho político implica igualdad, no cualitativamente sino cuantitativamente. Esta idea aristotélica, que el pueblo sea quien gobierne sigue

vigente en la doctrina actual de la democracia occidental: que el pueblo sea quien gobierne.⁽⁴⁸⁾

Ponciano Arriaga señaló que "la democracia es el mando, el poder, el gobierno, la autoridad, la ley, la judicatura del pueblo, y que el gobierno popular y democrático se funda en la igualdad de los hombres, se manifiesta por su libertad, se consume y perfecciona por la fraternidad."⁽⁴⁹⁾

En la acepción contemporánea y generalizada, la democracia consiste en "el régimen político donde el pueblo es gobernante y gobernado; donde la persona cuenta con garantía individuales y con un mínimo de seguridad económica; donde se consagra el principio de división de poderes; el de la elección popular de todos los gobernantes, y donde el régimen de partidos permite el pluralismo ideológico y la alternancia de las diferentes corrientes ideológicas que conformen la sociedad".⁽⁴⁷⁾

Este principio quedó plasmado en la Constitución de 1857⁽⁴⁸⁾, y fue evolucionando en su concepción, toda vez que la Constitución actual en su artículo 3º, considera a la democracia no solamente como una estructura jurídica y un régimen político, sino como un sistema de vida fundado en el constante mejoramiento económico, social y cultural del pueblo. De aquí, que además de la democracia política se hable de una democracia social, que como aspiración de un pueblo busca encontrar el bienestar y felicidad común.⁽⁴⁹⁾

Finalmente, la representación se constituye como un elemento más que nos señala la forma de gobierno. Una República democrática es representativa cuando las leyes se elaboran por medio de representantes electos por los ciudadanos, en virtud de que la participación de los ciudadanos en los asuntos políticos se hace por medio de sus representantes (de ahí lo de "representativo").⁽⁵⁰⁾

Por otra parte, en relación con la forma de Estado en México, de entre las dos grandes formas de Estado: El Estado Unitario⁽⁵¹⁾ y el Estado Federal, se adopta esta última.

La palabra federación proviene del vocablo latino *foedus*, que significa alianza o pacto de unión. Llevando esta acepción al campo jurídico, el concepto federación significaría que un Estado es Federal cuando una entidad se crea a través de la unión de dos o más estados soberanos.⁽⁵²⁾

El Estado federal, consiste en la existencia de dos órdenes jurídicos; el del gobierno de la Federación y el de los estados, ambos subordinados a la Constitución Federal.⁽⁵³⁾

El Estado Federal, penetró en el derecho público mexicano, a partir del Acta Constitutiva del 31 de enero de 1924 y la Constitución de octubre del mismo año lo confirmó en forma definitiva. Con excepción de la constitución centralista de 1836 y los frustrados intentos imperiales, México ha sido durante toda su existencia independiente un Estado Federal⁽⁶⁴⁾. Sin embargo, no debemos olvidar la gran influencia que las constituciones estadounidenses han ejercido sobre las mexicanas, y en particular la Constitución estadounidense de 1787, quien estableció el primer Estado federal en el mundo.

El Estado federal mexicano se caracteriza por lo siguiente:

a) La Constitución general es el todo jurídico con validez en todo el territorio, es quien crea a la Federación y a las entidades federativas como dos órdenes jurídicos subordinados a ella y coordinados entre sí, les otorga atribuciones y les fija límites a las mismas. No existe jurídicamente jerarquía entre el gobierno de la Federación y los de las entidades federativas, toda vez que según lo dispuesto por el art. 124 constitucional, a los estados les corresponde materias que no han sido reservadas expresamente a la Federación.

b) El Estado federal mexicano cuenta con órganos propios; es decir, que no son ni de la Federación ni de las entidades federativas: El Poder Revisor de la Constitución o Constituyente permanente (previsto por el artículo 135 de la Constitución) y el órgano de Control de la Constitucionalidad de Leyes y Actos (que, en nuestro país, corresponde al Poder Judicial Federal).

c) Además de que la Federación cuenta con su ámbito de competencia expresamente otorgado por la Constitución, está dotada de órganos propios diferentes a los de las entidades federativas. (Los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, en los términos del artículo 49 constitucional).

d) Los estados en el sistema federal gozan de autonomía constitucional al hablarse de que son libres y soberanos; es decir, sus ciudadanos, a través de las respectivas legislaturas, tienen facultad para elaborar su propio régimen jurídico y su constitución, siempre que se sujeten a las disposiciones de la Constitución federal; disfrutan de libertad para gobernarse a sí mismos, dentro de las bases generales señaladas por el título quinto de la Carta Magna: poseen patrimonio y personalidad jurídica distintos al de los demás estados miembros y a los del Estado Federal, pero carecen de personalidad y representación en el plano internacional; intervienen en el proceso de reforma constitucional a través de los mecanismos: las legislaturas locales y sus representantes en el Senado federal.

e) La Constitución, que por esto recibe el nombre de Pacto Federal, une a estas entidades libres en todo común: La Federación.⁽⁶⁵⁾

C. Funciones constitucionales del Estado Mexicano: legislativa, ejecutiva y judicial.

El Estado Mexicano realiza una serie de actividades, que representan la forma de como el Estado ejerce sus atribuciones. De manera tradicional, y siguiendo el pensamiento de Aristóteles, Locke y Montesquieu, el Estado de Derecho, constitucionalmente debe realizar tres funciones para cumplir con sus fines, las funciones legislativa, ejecutiva y jurisdiccional.

a) La función legislativa es aquella actividad del Estado encaminada a crear un orden jurídico tendiente a establecer y a regular las relaciones entre gobernantes y gobernados, y de estos entre sí. De manera ordinaria, tiende a la creación de normas jurídicas generales, abstractas e impersonales (estas normas constituyen fundamento de la actividad del Estado, toda vez que en un régimen de Derecho solamente se puede actuar con base a lo prescrito por la ley) , y de forma extraordinaria se ejerce en la creación del estado, del orden jurídico fundamental y en la modificación de éste. Esta función la ejerce el Congreso de la Unión que está integrado por dos cámaras, una de Diputados y otra de Senadores. Los artículos 49, 50 y 73 de la Constitución Federal se refieren a dicha función.

b) La función ejecutiva se ejerce en dos aspectos, el relativo a actos políticos o de gobierno cuando atañen a la conservación de la unidad estatal, hegemonía, etc., y el correspondiente a actos administrativos que tienden a la ejecución de la ley. Esta función es ejercida por el Poder Ejecutivo, representado por el Presidente de la República. El principal instrumento jurídico de que goza el Ejecutivo para cumplir con su función es la facultad reglamentaria. Esta función está prevista, principalmente, por los artículos 49, 80 y 89 de la Constitución Federal Mexicana.

c) La función jurisdiccional tiende a aplicar el Derecho en los casos concretos, es decir, aplicar una norma jurídica en casos de controversia. Esta función jurisdiccional de decir el derecho, la ejerce la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito y los Juzgados de Distrito, en el ámbito federal, principalmente. Esta función es regulada por los artículos 49, 94, 103, 104 y 106 de la Constitución Federal Mexicana.

II. La división de poderes en México.

A. Noción de poder.

Para iniciar con el tema de la división de poderes, consideramos conveniente hacer las siguientes anotaciones en relación con el significado del vocablo Poder, en virtud de que hablaremos de la "división" del mismo.

El vocablo poder proviene del latín *potere*, y que entre sus muchos contenidos, significa "dominio, imperio, facultad y jurisdicción que uno tiene para mandar o ejecutar una cosa; o bien tener expeditas la facultad potencial, de hacer una cosa. Suprema potestad rectora y coactiva del Estado".⁽⁵⁸⁾

Poder significa fuerza, energía, impulso, mando, dominio, imperio, potestad, facultad de hacer una cosa, jurisdicción, etc., empero, no vamos a tratar más que del Poder como elemento y atributo propio del Estado, es decir del poder político.

Poder, en Ciencia Política "es la facultad que tiene una o un grupo de personas, de obligar a otra u otras, a realizar una conducta. Si dicho poder no precisa de la ayuda de otro para imponerse, llámese dominante, y es el propio del Estado".⁽⁵⁷⁾

El poder estatal no es sino la eficacia del orden jurídico del Estado⁽⁵⁸⁾ es la capacidad del mismo Estado para establecer mandatos imperativos y de obrar en vista a un fin.⁽⁵⁹⁾

De lo anterior tenemos que el poder es la potestad que, en ejercicio de su imperio y dominación, el Estado tiene para imponer conductas a sus gobernados tendientes a la consecución de sus fines. Así, en Derecho Público el término potestad significa atribución o facultad conferida a un órgano de gobierno para la realización de las funciones que tiene encomendadas.

El poder es uno, garantiza la organización unitaria y jerárquica del Estado, fundiendo en una inmensa síntesis total todas sus parcialidades. Es indivisible, por lo que la diversidad de órganos y funciones no determina de manera alguna la fragmentación del mismo. Por lo tanto, al ser uno solo, es incorrecto que se hable de un Poder Legislativo, Ejecutivo y Judicial, sino que el Estado para desarrollar dicho poder, puede o debe ejercer funciones legislativas, ejecutivas y judiciales, en la forma y términos que determine la Constitución de cada uno. Consecuentemente, esta partición de las funciones del Estado no produce en él ninguna variación sustancial o de naturaleza.⁽⁶⁰⁾

Estas funciones del poder son formas diversas bajo las cuales se manifiesta la actividad dominante del Estado, que titularizados por órganos diferenciados, no permiten la concentración autoritaria de la suma del poder que la mayoría de las Constituciones prohíben.⁽⁶¹⁾

En efecto, el poder es uno solo y como tal es indivisible, sin embargo en la formulación doctrinaria de la teoría de la división de poderes expuesta por Locke y Montesquieu, que se expondrá en párrafos siguientes, expusieron el poder estatal en: Ejecutivo, Legislativo y Judicial, consecuentemente en los Estados constitucionales que se inspiraron en dicha doctrina utilizaron la expresión

"división de poderes", sin percatarse que el término no corresponde exactamente al contenido, en virtud de que la división de poderes resulta una separación de funciones y correlativamente una separación de órganos y de competencias, sujetas a un régimen de control y colaboración entre los órganos que las ejercen.

El artículo 49 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, contiene la teoría de la división de poderes, aunque propiamente debe hablarse de división de funciones dada la indivisibilidad del Poder. También es adecuado hablar de colaboración de poderes. No obstante que ese Capítulo Constitucional se denomina precisamente "De la División de Poderes...". Sin embargo, de acuerdo con el tema que encabeza este punto "La División de Poderes en México", deseáramos no desviarnos del título sino cuando las circunstancias y el desarrollo del tema así no lo impongan.

Por lo anterior, la división de poderes es un principio de organización política para coordinar tres funciones u objetivos del Estado, que pueden identificarse y definirse entre sí separadamente. Kelsen, reconoce que esta separación "Purísima" jamás se ha dado en la realidad,⁽⁶²⁾ tal y como lo podemos observar en los antecedentes de dicho principio.

B. Antecedentes: Aristóteles, Montesquieu, John Locke, en Inglaterra, en los Estados Unidos, en Francia, de la Constitución de Cádiz hasta la Constitución de 1917.

En el constitucionalismo moderno, la doctrina de la "división de poderes" representa uno de sus principios políticos más importantes. Esta doctrina constituye una institución jurídico-política dinámica que se ha desarrollado en la historia y que ha variado según la época y el lugar. El desarrollo histórico de dicho principio refleja la evolución que el mismo ha tenido en la doctrina y en la experiencia jurídico institucional, manifestándose desde una "división rígida de poderes" hasta una colaboración de funciones.

Fue desde Aristóteles cuando aparecen los primeros indicios de la "división de poderes", quién bajo un criterio de división del trabajo, hace referencia sobre las diversas funciones que corresponden a los órganos del poder público, éste pensador, expresaba que: "Todo régimen tiene tres elementos...la que delibera sobre los asuntos de la Comunidad; la segunda, a las magistraturas, y la tercera a la administración de justicia".⁽⁶³⁾ La primera es la Asamblea General, la segunda es el cuerpo administrativo y la tercera está representada por jueces.

De acuerdo con estas ideas, Aristóteles estructura la forma en que los poderes se van a dividir de acuerdo con sus funciones: las magistraturas ejecutivas; el poder deliberante y el poder judicial. Este pensador griego hace en

sí, una diferenciación entre las funciones, que estaba dirigida a una división de trabajo.

La moderna teoría de la división de los poderes tiene su base en los principios emitidos por John Locke y Carlos de Secondat, Barón de Montesquieu, quienes la difundieron y le imprimieron el carácter de un auténtico dogma constitucional.

John Locke elaboró su teoría con un propósito definido, la destrucción del absolutismo, y con tal objeto crítica abiertamente al régimen monárquico: "como todo Príncipe reúne en sí todos los poderes, no es posible hallar juez ni se puede apelar por algún agravio recibido de la autoridad... En las monarquías no existe defensa a la violencia y opresión del gobernante".⁽⁶⁴⁾

Locke, en su libro "Ensayo sobre el Gobierno Civil", precisa la teoría de la separación de poderes; expuso que lo que faltaba era una Ley autorizada por común consentimiento, que sirva para decidir las controversias y esto era el Poder Legislativo. El otro poder es la judicatura, ya que en el Estado hacía falta un juez conocido e imparcial para dirimir las controversias; y por último menciona al Poder Ejecutivo que va a ser el poder que sostenga y aplique la sentencia y es lo que falta al Estado. En síntesis, el pensamiento de Locke sobre la división de los poderes, refería que el Legislativo, es el que dicta las normas generales; el Ejecutivo es el que las realiza mediante su ejecución, y el Federativo es el encargado de los asuntos exteriores y de la seguridad; los dos últimos pertenecen al Rey; el Legislativo corresponde al Rey en parlamento, esto según la tradición inglesa.⁽⁶⁵⁾

Este pensador ya hablaba de la forma en que hay que limitar al poder para que no se abuse de éste, y se puedan cumplir las leyes, ya que esto no se daría si las mismas personas que deben ejecutarlas o cumplirlas son las mismas que las elaboran, de lo contrario no se respetarán los derechos del hombre. Con estas ideas no sólo provocó que el poder del Rey fuera considerado por debajo del Parlamento, quien asumía la supremacía, sino que concibió a una verdadera división de poderes dentro del Estado (como una garantía de libertad de los gobernados), en lugar de la división de funciones del poder como lo consideraba Aristóteles.

Por su parte, el Barón de Montesquieu en su célebre obra "El Espíritu de las Leyes", postulaba un equilibrio de poderes, en el que las funciones no se confundieran o agruparan en uno solo de los órganos, además de que dicho principio debe ser de aplicación general en cualquier sistema político y no como descripción de una situación concreta. Al respecto, señalaba:

"La libertad política sólo reside en los gobiernos moderados y, aún en ellos, no siempre se encuentra. La libertad política sólo existe cuando no se abusa del poder, pero la

experiencia nos muestra constantemente que todo hombre investido de autoridad abusa de ella... Para impedir este abuso, es necesario que, por la naturaleza misma de las cosas, el poder limite al poder... Cuando los poderes Legislativo y Ejecutivo se reúnen en la misma persona o en el mismo cuerpo, no puede haber libertad... Asimismo, no hay libertad si el Poder Judicial no se encuentra separado del Legislativo y Ejecutivo... Todo se habría perdido si el mismo hombre o el mismo organismo, ya sea de los nobles o del pueblo, ejerciera los tres poderes; el de dictar leyes, el ejecutar las resoluciones públicas y el de juzgar las causas y pleitos entre particulares.⁽⁸⁶⁾

Como se observa, Montesquieu consideró que debe haber transparencia al regular el poder del Estado, que bajo reglas claras y precisas garanticen su correcto ejercicio, sin afectar la esfera de libertad de los individuos. También se inclina a combatir el absolutismo al afirmar que cuando en la misma persona se reúnen los poderes Ejecutivo y Legislativo, no existe libertad; porque el monarca o el senado pueden hacer leyes tiránicas; de igual modo si el Poder Judicial no está separado de los otros poderes, tampoco existe libertad, porque no habrá una aplicación imparcial de la ley, por lo cual atribuye una sola función a cada poder: "el Poder Legislativo se encargará de hacer las leyes, de corregirlas o abrogarlas; el Ejecutivo se encargará de las materias relativas al Derecho de Gentes; y el Poder Judicial, se ocupará de castigar los crímenes y conocer de las diferencias entre los particulares."⁽⁸⁷⁾

Montesquieu se preocupó más por encontrar una fórmula política constitucional que evitara el abuso del poder, a través de su no confusión en una sola persona o entidad, en especial por parte del Legislativo y el Ejecutivo, que por elaborar una fórmula de separación rígida (un principio perene y rígido) entre poderes formales del Estado. Siendo para el pensador francés más importante la distribución mesurada del poder entre las fuerzas sociales existentes, que la separación orgánica de las funciones del Estado (opinión encontrada de Eisenman⁽⁸⁸⁾ y Loewenstein⁽⁸⁹⁾). Sin embargo, el constitucionalismo clásico, con los postulados de Montesquieu respecto de la separación entre los "poderes" formales del Estado, recibió un ideal dogmático.

Gran reconocimiento implicó para los postulados del Barón de Montesquieu, el que fueran consignados en las Constituciones americanas y de Europa, y en particular, en el artículo 16 de la Declaración Francesa de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, lo que consagró su teoría como dogma político del constitucionalismo universal, al establecer: "Toda sociedad en la cual no esté asegurada la garantía de los derechos ni determinada la separación de poderes, carece de Constitución". Anteriormente este principio había sido consagrado en las constituciones de las trece colonias americanas, que finalmente quedó contenido en la Constitución de los Estados Unidos de América de 1787, al establecer un precepto de "frenos y contrapesos" (checks and balances), que buscaba evitar el abuso y la concentración del poder y controlar su ejercicio.⁽⁹⁰⁾

En los Estados Unidos, dicho principio a través del precepto de frenos y contrapesos, actuó para evitar los abusos (el abuso del poder) del Legislativo

frente al Ejecutivo quien se volvió más independiente,⁽⁷¹⁾ al igual que aquél, quien a su vez tenía facultades que lo instituían como el máximo vigilante del orden constitucional, al controlar los actos del Presidente y del Poder Judicial, observando que el equilibrio de poderes se mantenga conforme a la Constitución⁽⁷²⁾. Este equilibrio de poderes se busco alcanzar al instituir la clasificación de poder Constituyente y poderes constituidos.

En relación con Europa, las ideas de Montesquieu y las de Rousseau⁽⁷³⁾ se combinaron en diversas proporciones en las constituciones francesas. En la ley suprema de 1791 existió un equilibrio entre las posiciones de ambos pensadores, caso contrario fue la carta de 1793 que se inclinó por el espíritu rusioniano de la absoluta supremacía del cuerpo legislativo sobre las otras ramas del poder. Por último la Constitución del año III (1795) fuertemente influenciada por las ideas de Siéyès, llevó a sus últimos extremos la división del poder público. Desde entonces, puede afirmarse que de modo expreso o tácito el principio de la "división de poderes" pasó a formar parte integrante del derecho constitucional liberal y característica esencial de todo "Estado de Derecho".⁽⁷⁴⁾

En México, el derecho constitucional siguió el principio de "división de poderes" que caracterizaban a la Constitución de los Estados Unidos de América de 1787, a las constituciones francesas, particularmente de 1793 y 1795, y a la Constitución de Cádiz de 1812⁽⁷⁵⁾. No fue sino hasta la Constitución de Apatzingán de 1814, en la que quedó la consagración dogmática de dicho principio, en la cual predominó la idea rusioniana sobre la preeminencia del Poder Legislativo.

José María Morelos y Pavón supo interpretar los ideales políticos del pueblo de México vislumbrado la estructura de la verdadera república, ideales que se consignaron en la Constitución de Apatzingán de 1814⁽⁷⁶⁾. Esa carta -que aún cuando no alcanzó plena vigencia iba a influir en la evolución jurídica y política de la nación- establecía en sus artículos 11 y 12, la división de funciones en el ejercicio del poder, identificándola con la idea de soberanía, y regulando la no concentración del poder en un sólo órgano, a fin de evitar el abuso del mismo:

"Art. 11.- Tres son las atribuciones de la soberanía: la facultad de dictar leyes, la facultad de hacerlas ejecutar y la facultad de aplicarlas a los casos particulares".

"Art. 12.- Estos tres poderes, legislativo, ejecutivo y judicial no deben ejercerse ni por una sola persona, ni por una sola corporación."

Así, la Constitución de Apatzingán recoge las ideas de John Locke y de Montesquieu de evitar el abuso del poder, procurando que el poder limite al poder, según lo dispuesto en su artículo 44, que decía:

"Permanecerá el cuerpo representativo de la soberanía del pueblo con el nombre de supremo congreso mexicano. Se crearán, además dos corporaciones, la una con el título de supremo gobierno, y la otra con el de supremo tribunal de justicia."

En este inicio, la división de poderes se enfocó a distribuir las funciones clásicas del Estado en tres corporaciones, sin embargo, por la influencia rusioniana, existía la supremacía del órgano legislativo quien gozaba de facultades que le hacían estar sobre el Ejecutivo.⁽⁷⁷⁾

A partir de entonces, aparece insistentemente el principio de la "división de poderes",⁽⁷⁸⁾ estableciéndose en forma expresa y en términos similares (salvo la modalidad del Supremo Poder Conservador de la ley constitucional de 1836), en todos los documentos constitucionales posteriores a la independencia de México, con modificaciones en la estructura y funciones de los diversos órganos, según predominaran las ideas de Montesquieu y de Rousseau.

Al respecto, tenemos el Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano (art. 23) y el Acta Constitutiva de la Federación en 1824, que en su artículo 9, señaló:

"El poder supremo de la federación se divide, para su ejercicio, en legislativo, ejecutivo y judicial; y jamás podrán reunirse dos o más de éstos en una corporación o persona, ni depositarse el legislativo en un individuo".

Entre los documentos constitucionales posteriores que consagraron dicho principio, tenemos a la Constitución de 1824 (artículo 6º); las bases constitucionales de 1835 (art. 4º); en los Proyectos de Reformas Constitucionales de 1840; los Proyectos Constitucionales de 1842 (artículo 5º -proyecto de la mayoría-, y 27 -proyecto de la minoría-, y 33 del tercer proyecto); en las Bases de Organización Política de 1843 (art. 5º); el Estatuto Orgánico Provisional de la República Mexicana, del 15 de Mayo de 1856, no plasmó dicho principio expresamente; la Constitución de 1857 (art. 50); y la actual Constitución de 1917 (art. 49).⁽⁷⁹⁾ En dichos documentos se consagró la división de poderes, y sólo durante las épocas de dictadura se violó este principio constitucional, pues en tales circunstancias un hombre posee todo el poder del Estado, como aconteció con Santa Ana y Porfirio Díaz.⁽⁸⁰⁾

A través de su evolución histórica, dichas constituciones siguieron la tesis general de que el poder no es susceptible de dividirse, lo que se divide es su ejercicio, en virtud de que el poder es uno solo, siendo el Supremo Poder de la Federación, el cual se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial, que, en atención a la tesis rusioniana, otorgaba el predominio del Legislativo sobre el Ejecutivo y Judicial.

De las Constituciones mexicanas, la de 1836 fue la única que habló de un cuarto poder,⁽⁸¹⁾ a quien trató de hacer un todopoderoso (el Supremo Poder Conservador) que podía nulificar los actos de los otros poderes cuando fuese exitado para ello por cualquiera de éstos.⁽⁸²⁾

Por su parte, la Constitución de 1857 en su texto primitivo, adoptó un régimen presidencial, pero con matices parlamentarios. En ésta, el Ejecutivo, bajo la idea rusoniana, fue subordinado teóricamente a la "voluntad general" (el Legislativo), derogándose el veto presidencial, se implantó el referendo y la obligación de informar por parte del Ejecutivo al Congreso como medios de control de éste sobre la administración, se le concedió facultades a la Comisión Permanente para convocar de oficio o a petición del titular del Ejecutivo, a sesiones extraordinarias, además que se restringieron las facultades legislativas delegadas al Ejecutivo en los casos de emergencia y suspensión de garantías (art. 29).⁽⁶³⁾

Sin embargo, no obstante esta "supremacía" del Legislativo, fue en dicha Constitución cuando a través de la figura del juicio de amparo (como medio de control constitucional), se le da una sutil preeminencia al Poder Judicial.⁽⁶⁴⁾

Por lo que respecta a la Constitución vigente desde 1917, ésta en su artículo 49 prevé la división de poderes al señalar:

"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 las facultades extraordinarias otorgadas al Ejecutivo de la Unión, conforme lo dispuesto en el artículo 29. En ningún caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se otorgarán facultades para legislar."⁽⁶⁵⁾

Como se observa, el desarrollo histórico constitucional refleja la evolución que ha tenido el principio de la división de poderes, y que como ya hemos resaltado, las constituciones mexicanas, se manifiestan bajo la idea de que no existe división del poder sino una división del ejercicio de éste encargada a tres órganos fundamentales: el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial.

Cada órgano del poder es creado y regulado por la Constitución, quien delimita sus atribuciones y facultades de ejercicio y de competencia, pudiendo realizar exclusivamente lo que les ha sido encomendado a cada uno, sin excederse y sin que exista la posibilidad de concentrarse el ejercicio del Poder Legislativo en una sola persona o corporación, salvo los casos señalados en la misma Carta Fundamental.

En efecto, los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, tienen como actividad la de hacer la ley, de aplicarla y vigilar su cumplimiento, e interpretarla en un caso concreto, respectivamente. El permitir que una misma persona o un solo poder ejerciera esas funciones, conduciría a la dictadura o a la anarquía. Por lo tanto, el

principio de la división de poderes se constituye como uno de los fundamentos de todo régimen democrático y liberal, porque:

1. Obliga a que el poder frene al poder, esto es, a que haya una distribución equilibrada de las funciones estatales.
2. Limita el ejercicio de cada poder a través del derecho, obligándolo a realizar estrictamente la función que le es propia o que conforme a la ley le corresponde.
3. Produce, por la repetición continuada de los mismos actos, la especialización en las funciones, logrando su más eficaz desempeño.
4. Resulta en beneficio de la libertad individual y social, porque impide el monopolio de poderes, hecho que siempre se produce en detrimento o en violación de esas libertades.

Es por esto, que la división de poderes es característica de lo que se denomina Estado de Derecho, del estado constitucional, o sea, de aquella forma de estructura política en la que el poder siempre está sujeto a las leyes y nunca el derecho a las arbitrariedades de quienes ejercen las funciones públicas, ya que esa conducta origina la dictadura.⁽⁶⁶⁾

Asimismo, pese a las críticas de que ha sido objeto y las transformaciones que ha sufrido la organización estatal, la "división de poderes" sigue siendo considerada como un principio esencial de los ordenamientos constitucionales contemporáneos de los países occidentales, ya que éstos poseen pluralidad de los órganos constitucionales y la aceptación de la teoría de la división de poderes, a diferencia de los Estados Socialistas, en lo que la pluralidad y la división de poderes han sido sustituidas por una serie de órganos colegiados de elección popular directa (los soviets). Al respecto, el tratadista español Manuel García Pelayo⁽⁶⁷⁾ considera que no puede afirmarse que el mantenimiento y funcionalidad jurídico-política de la división clásica de los poderes carezcan de sentido, sino que simplemente lo han modificado y actualizado, en cuanto tienen la función de contribuir a la racionalidad del Estado democrático, siendo necesario liberarse de la trinidad dogmática y abrir la vía para una nueva concepción global de la pluralidad de posibilidades de dividir el poder público.

Por lo anteriormente expuesto, la división del poder soberano, de acuerdo con las tendencias modernas, no indica una separación absoluta de los órganos del Estado, sino una simple separación de carácter formal y práctico, en virtud de que el poder soberano es indivisible por naturaleza. En realidad tal división no implica ni siquiera una separación absoluta de las funciones del Estado, toda vez que aunque sea en forma excepcional, las Constituciones modernas, y en el caso de México, permiten que se reúnan en una persona o corporación dos o más

funciones del Estado. Así la Constitución mexicana de 1917 establece la posibilidad de que el Poder Ejecutivo pueda legislar (artículos 29 y 131); además tenemos el caso del Tribunal Fiscal de la Federación, que siendo formalmente un órgano del Poder Ejecutivo, desarrolla actividades de carácter jurisdiccional. Así, bajo un sistema de "colaboración mutua entre los poderes", el Presidente tiene la facultad para iniciar leyes, el derecho de veto y promulgación de las mismas, la aprobación de los nombramientos del Senado, para solicitar la destitución por mala conducta de cualquier Ministro o Juez de Distrito o del Tribunal Superior de Justicia del D.F., o del orden común del mismo Distrito Federal, por ejemplo.

De esta manera, la "teoría de la división de poderes" es la forma clásica de expresar la necesidad de distribuir y controlar respectivamente el ejercicio del poder político a efecto de impedir el abuso del poder en beneficio de la libertad, por lo que esta división no es ni puede ser absoluta en forma que ejerzan funciones aisladas y sin relación alguna entre sí, ya que cuando los tres poderes sean independientes en su forma de organizarse y de actuar, son parte de un todo, y se complementan para el funcionamiento total del Estado.

III. La división de poderes según la Constitución de 1917.

La Constitución Federal, en su artículo 49, establece que el Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial, previniendo que no podrán reunirse dos o más de estos poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, a excepción de las facultades extraordinarias otorgadas al Ejecutivo de la Unión, conforme lo dispuesto en el artículo 29 y 131, en relación con aquellas circunstancias merecedoras de una consideración especial, ya que las citadas normas cuidan, la primera, de la supervivencia misma de la nación, cuando ésta se halla en peligro por causas de invasión, perturbación grave de la paz pública o peligro para la sociedad, y la segunda, del mantenimiento adecuado de su economía nacional e internacional, situaciones en las que el Congreso de la Unión puede facultar al Ejecutivo para legislar.

Sin embargo, es necesario precisar que no se puede hablar de división de poderes en México, en virtud de que existe un solo poder: el supremo poder de la federación que se divide para su ejercicio; así lo que está dividido es el ejercicio del poder y no el poder mismo. Esto confirma lo señalado al inicio de este tema cuando señalábamos que el poder es indivisible.

Los poderes constituidos -Ejecutivo, Legislativo y Judicial- por la Constitución, tienen facultades y competencias que la misma le otorga. Estos llevan a cabo las funciones del poder público, ejerciendo cada uno, una o más funciones según lo determine la Carta Magna.

En efecto, la propia Constitución construye una colaboración entre las ramas del poder, o sea que dos o las tres ramas del poder realizan parte de una facultad o función. Esta colaboración es permitida por la propia Constitución, por lo que no hay que confundirla con la confusión de poderes que está prohibida por la Ley Fundamental, al señalar expresamente que no pueden reunirse dos o más de los poderes en una persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en una persona, salvo en los casos que la propia Constitución señala.⁽⁹⁹⁾

Concluyendo, tenemos que el Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio en tres ramas de poder que son:

1. El Poder Legislativo, que es un órgano compuesto de dos cámaras que se encuentran en una relación de coordinación y cuyos integrantes son nombrados por elección popular.

2. El Poder Ejecutivo, que es el órgano unipersonal y de elección popular.

3. El Poder Judicial, que es un órgano compuesto de varios entes colocados en una relación de subordinación respecto del ente jurisdiccional supremo, y sus miembros son designados, no elegidos popularmente.

Dichos órganos constituidos por la Constitución deberán llevar a cabo únicamente las funciones y facultades que le otorga la propia Ley Fundamental.

A. El Poder Legislativo.

1. Órgano depositario del Poder Legislativo.

El artículo 50 constitucional señala que 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⁽⁹⁹⁾. A este Congreso General se le denomina Congreso de la Unión, el cual se divide en dos cámaras, una de Diputados y otra de Senadores, que conjuntamente organizan al Poder Legislativo.

La actividad esencial del Congreso de la Unión, es la función legislativa. El acto legislativo propiamente dicho, considerando la esencia del acto, su naturaleza jurídica y el contenido esencial del mismo, sin importar quien lo produce, ni la forma que reviste, consiste en la elaboración normativa, a través de un juicio lógico, que cristaliza en reglas jurídicas abstractas y generales; en normas jurídicas que regulan una pluralidad de casos o hechos.⁽¹⁰⁰⁾ Esta actividad

legislativa como función jurídica es creadora del acto jurídico estatal que crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales denominado ley.

Además de que el Congreso de la Unión realiza como actividad principal la función de elaboración de la ley, bajo un sistema de "colaboración de poderes" establecido en la Constitución, también realiza funciones de "control político" sobre el Ejecutivo, así como las funciones inherentes a su calidad de órgano legislativo del Distrito Federal y actividad administrativa en cuanto a su régimen interior, tal y como se analiza en el siguiente punto.

2. Facultades.

El Congreso de la Unión, como los otros poderes de la Federación, tiene atribuciones limitadas de acuerdo con el principio de distribución competencial que rige entre los Estados y la Federación, contenido en el artículo 124 de la Constitución la que delimita expresamente el ámbito de acción del Poder Legislativo Federal.

El Artículo 73 de la Constitución establece las principales facultades del Congreso de la Unión. De los tres órganos de la Federación, es el Poder Legislativo el que dispone del mayor número de atribuciones. Sin embargo desde la perspectiva de los gobernados la presencia del Congreso de la Unión no es tan evidente como la de los otros dos órganos, en virtud de que la mayor parte de sus atribuciones consiste en producir leyes; esto es en expedir normas jurídicas generales, abstractas e impersonales, cuya aplicación a los casos concretos principalmente compete a los otros dos poderes y es en ese mecanismo de aplicación de las leyes en el que el gobernado hace contacto con sus autoridades.

El artículo citado permite apreciar, en primer término, dos grandes competencias constitucionales del Congreso: Como órgano legislativo del Distrito Federal, salvo en las materias referidas expresamente a la Asamblea de Representantes, y como órgano legislativo de la Federación.

El artículo en referencia establece como atribuciones del Congreso en su competencia federal las de naturaleza legislativa, administrativa y electoral.

a) Facultades Legislativas. Se traducen en leyes federales que obligan en todo el territorio nacional a las personas jurídicas cuyas conductas corresponden a los supuestos e hipótesis determinados por las propias leyes, atendiendo a los ámbitos y a las materias siguientes:

1. Organización de los Poderes Federales. Son de especial importancia las facultades que el Congreso de la Unión tiene para expedir las leyes que con base en la estructuración de los tres órganos de la Federación,

permitan al Poder Público Federal realizar sus atribuciones y cumplir sus objetivos.

De esta manera, el Congreso tiene a su cargo la facultad de expedir leyes en las que se prevén la creación y la supresión de empleos públicos del propio Congreso, del Poder Ejecutivo y del Poder Judicial de la Federación (fracción XI). En este mismo orden de ideas, el Congreso está posibilitado para producir leyes relativas a la organización del Cuerpo Diplomático y Consular (fracción XX); para expedir la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda que es el instrumento indispensable para que la Cámara de Diputados lleva a cabo las acciones de control respecto del Ejecutivo Federal en cuanto al cumplimiento puntual y exacto de las metas y objetivos que determine el gasto público federal (fracción XXIV).

En este mismo rubro se encuentran las denominadas facultades implícitas (fracción XXX), por virtud de las cuales el órgano Legislativo Federal podrá expedir todas las leyes que sean necesarias para que los Poderes de la Unión puedan hacer efectivas sus facultades, contenidas expresamente en la Constitución.

2. Materia Tributaria. Con base en los principios que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional, las obligaciones tributarias deben establecerse en leyes; y en el ámbito federal este artículo señala las actividades que pueden ser gravadas mediante las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto (fracción VII).

Compete al Congreso establecer contribuciones sobre comercio exterior; sobre aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4 y 5 del artículo 27; sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros; sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y especiales sobre energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos, fósforos, aguamiel y productos de fermentación, explotación forestal y producción y consumo de cerveza (fracción XXIX-A). También en otras actividades complementarias relacionadas con hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, energía eléctrica, energía nuclear, etc. (fracción X).

3. Materia Patrimonial. Las leyes que en esta materia puede expedir el Congreso, atienden a la preservación del patrimonio nacional y a una adecuada y razonable explotación de los recursos naturales, así como a otras actividades que la propia Constitución califica de estratégicas y prioritarias. La normatividad correspondiente a los hidrocarburos, la minería, la banca y el crédito, la energía eléctrica, la energía nuclear (fracción X). También se incluye la legislación relativa al uso y aprovechamiento de aguas de jurisdicción federal

(fracción XVII) y las reglas relativas a la ocupación y enajenación de terrenos baldíos, entendiéndose por éstos, aquellas porciones del territorio nacional que no han sido reducidas a propiedad privada o a usos públicos de los Municipios, Estados y Federación.

4. Materia Económica. Dentro de este rubro encontramos que las facultades del Congreso se manifiestan de tres maneras: De control financiero respecto del Ejecutivo, de normatividad, de rectoría y desarrollo económicos.

El Congreso tiene facultad de expedir leyes pertinentes para que el Ejecutivo pueda celebrar empréstitos sobre el crédito de la nación, en el entendido de que todo empréstito sólo tendrá como destino la ejecución de obras que directamente produzcan un incremento en los ingresos públicos, a menos que se realicen para la regulación monetaria, con propósito de llevar a cabo operaciones de conversión o en casos de una emergencia nacional que amerite la suspensión de garantías en términos de lo dispuesto por el artículo 29 constitucional. Fuera de estos objetivos, cualquier empréstito que celebre el Presidente de la República contravendría los principios constitucionales (fracción VIII).

El órgano Legislativo Federal también está facultado para establecer la legislación que dé lugar al Banco de Emisión Unico (fracción X), a la Casa de Moneda (fracción XVIII).

En fin, en el ámbito de la rectoría y desarrollo económicos, las leyes que el Congreso está en posibilidad de expedir, se refieren a la planeación nacional del desarrollo económico y social (fracción XXIX-D), al abasto y control de áreas económicas (fracción XXIX-E), a la inversión mexicana y extranjera y a la transferencia de tecnología (fracción XXIX-F). También tiene la facultad de expedir aquellas normas generales que impidan las restricciones en la actividad comercial entre los estados (fracción IX).

5. Educación y Cultura. Las leyes que en este aspecto deben ser expedidas, se refieren a la reglamentación sobre monumentos arqueológicos, artísticos e históricos; así mismo las que permiten encaminar la distribución conveniente entre la Federación, los Estados y los Municipios del ejercicio de la función educativa y también en relación con las aportaciones económicas correspondientes a este servicio público, siempre de acuerdo con los principios que se contemplan en el artículo tercero constitucional (fracción XXV).

6. Salubridad. De la fracción XVI del artículo 27 constitucional se desprende la facultad del Congreso de expedir leyes relativas a la salubridad general de la República, tomando en cuenta las premisas que el párrafo tercero del artículo cuarto constitucional consigna en el sentido de que toda persona tiene derecho a la protección de la salud, satisfactor que hace concurrir a la Federación y a las Entidades Federativas.

Por otra parte, la fracción que se comenta da lugar al Consejo de Salubridad General dependiente del Presidente de la República, y que constituye un órgano que está facultado para emitir disposiciones generales y obligatorias en materia de salubridad.

7. Trabajo y Previsión Social. Los principios constitucionales relativos a la parte del derecho social que atiende a las relaciones laborales y a la previsión social, no podrían ser eficaces sin las leyes que permitan su aplicación a casos concretos. Es en la fracción X del artículo en referencia en donde aparece la facultad del Congreso para expedir las leyes del trabajo reglamentarias de los apartados A y B del artículo 123 constitucional.

8. Vías Generales de Comunicación. Las vías de comunicación son indispensables en las relaciones sociales, en el comercio, en la cultura, en la seguridad pública, en fin, en el desarrollo del Estado Mexicano. Cuando estas vías de comunicación involucran a dos o más entidades federativas, adquieren la generalidad suficiente para que corresponda al Congreso de la Unión la facultad de expedir las leyes correspondientes, las cuales deben comprender la actividad estratégica de postas y correos (fracción XVII).

9. Defensa Nacional. Corresponde al Congreso General de la República expedir las leyes que reglamenten la organización, sostenimiento y el servicio del ejército, la armada y la fuerza aérea nacionales (fracción XIV). Existe también la facultad de expedir las leyes según las cuales deban declararse buenas o malas las presas de mar y tierra, y aquellas que posibiliten la organización de la Guardia Nacional. En esta misma materia, el órgano Legislativo tiene la facultad de expedir las leyes que declaren el estado de guerra en relación con otras potencias (fracción XII).

10. Comercio. Esta importante actividad que por su complejidad económica se manifiesta en la mayor parte de las relaciones de la población nacional, es objeto de reglamentación por parte del Congreso General de la República, para que la legislación tenga el atributo de la uniformidad. De otra manera la diversidad de leyes que las legislaturas de los estados produjeran, provocaría la anarquía y el entorpecimiento en el desarrollo económico de la nación. A estos motivos se debe que la fracción X establezca en favor del Congreso de la Unión la facultad de legislar en toda la República en materia de comercio.

11. Materia Poblacional. Cuando atiende al elemento humano del Estado Mexicano como totalidad, se hace necesaria una legislación que permita determinar los criterios relativos a las calidades y los regímenes de los nacionales, de los extranjeros, de los ciudadanos, de los emigrantes, de los inmigrantes; para lo cual el Congreso de la Unión se encuentra facultado para legislar (fracción XVI).

12. Otras Materias. En el mismo artículo en referencia encontramos diversas facultades legislativas que atienden a la reglamentación de la industria cinematográfica, de los juegos con apuestas y sorteos (fracción X); a las reglas del derecho marítimo (fracción XIII); al establecimiento de un sistema general de pesas y medidas (fracción XVIII); la reglamentación de los delitos de competencia federal (fracción XXI); y a las características y uso de la bandera, escudo e himnos nacionales (fracción XXIX-B).

b) Facultades Administrativas. Las funciones de esta naturaleza suponen que el Congreso va a realizar actos específicos, determinados que no impliquen la producción de normas generales. Es el caso de la admisión de nuevos estados y de la formación en el territorio de otras entidades de otros estados (fracciones I y III).

También corresponde a este rubro la facultad que tiene el Congreso de resolver las diferencias que se produzcan entre dos o más entidades federativas por cuestiones de límites territoriales que no impliquen controversias. De implicarlas, la facultad tendría naturaleza jurisdiccional y correspondería su ejercicio al poder federal según lo establecen los artículos 104 y 105 constitucionales (facultades del Poder Judicial).

La posibilidad de cambiar la residencia de los poderes federales, esto es, de trasladar la capital federal a otra parte del territorio nacional, es otra facultad administrativa que le compete al Congreso de la Unión, según lo dispone la fracción V del precepto que se comenta.

De acuerdo con la fracción VIII, la validez de la deuda pública de la nación mexicana se perfecciona cuando el Congreso de la Unión la reconoce sin que sea suficiente el hecho de que el Presidente de la República la hubiese concertado. Esta relevante facultad administrativa del Congreso General, implica en la perspectiva constitucional, un mecanismo de control financiero respecto del Ejecutivo Federal, de tal manera que es el propio Congreso quien tiene la posibilidad constitucional de ordenar el pago de la deuda pública.

Otras facultades administrativas que prevé el artículo en cuestión, tienen especial importancia política en tanto que se refiere a la permanencia del presidente de la República en su cargo. En efecto, el titular del Ejecutivo Federal sólo podrá disfrutar de licencias cuando lo autorice el Congreso de la Unión (fracción XXVI). Además, es el propio Congreso quien podrá hacer efectiva o no la renuncia del Presidente de la República a su cargo, de acuerdo con la fracción XXVII.

c) Facultades Electorales. En los casos de las faltas temporales o definitivas del Presidente de la República, corresponde al Congreso de la Unión

constituido en colegio electoral el designar, según sea el caso, al presidente interino o al sustituto, en la inteligencia que de acuerdo con los artículos 84 y 85 constitucionales, de no encontrarse en período de sesiones el órgano Legislativo cuando acontezca la falta temporal o definitiva del Presidente de la República, corresponderá a la Comisión Permanente del Congreso General, la designación, según sea el caso, del presidente interino, si la falta temporal no excede 30 días, o del presidente provisional. ⁽⁸¹⁾

Por otra parte, el Congreso de la Unión ejerce dichas facultades, actuando las cámaras de la siguiente forma: Separada y sucesivamente, independiente y no sucesivamente, y conjunta y simultáneamente.⁽⁸²⁾ Estas formas de actuación las explicamos en los siguientes incisos.

a) Las cámaras en forma separada y sucesiva, ejercen las facultades que pertenecen al Congreso de la Unión. Es decir, cada cámara funciona en su propio recinto y la facultad no se agota sino hasta que sucesivamente ambas cámaras han intervenido. La facultad para elaborar las leyes consignada en el artículo 73, es desarrollada mediante éste procedimiento.

b) Cuando las cámaras actúan en forma independiente y no sucesivamente, significa que se agota la facultad precisamente en la cámara a la que corresponde. Aquí tenemos las facultades que son exclusivas y propias de la Cámara de Diputados (artículo 74) o de la de Senadores (artículo 76). En este caso las funciones las ejercen cada una, en forma totalmente independiente de la otra. Asimismo, existen aquellas funciones que son desarrolladas por las cámaras en forma independiente y no sucesiva, pero sin implicar facultades exclusivas. Aquí se refiere a las facultades de carácter administrativo establecidas en el art. 77.

c) Cuando las cámaras actúan en forma conjunta y simultánea, es decir, el Congreso de la Unión se constituye como asamblea única, en los casos de la apertura del período ordinario de sesiones, al recibir la protesta del Presidente de la República en el acto de tomar posesión de su cargo y para designar Presidente de la República, interino o sustituto.

De lo anterior concluimos que la principal actividad del Poder Legislativo es la de crear leyes, sin embargo, se observan otras facultades que le asignan una función de órgano de control sobre los otros poderes, dado el sistema constitucional de "colaboración" entre poderes, mismo que analizaremos en el último punto de este capítulo.

3. El proceso legislativo.

La actividad encaminada a la elaboración de las leyes recibe el nombre de Proceso Legislativo, el cual comprende el conjunto de actos que van desde la presentación de una iniciativa ante cualquiera de las Cámaras, hasta la publicación de la ley en el diario oficial, proceso en el que colaboran los poderes Legislativo y Ejecutivo.

El proceso legislativo pasa por las siguientes fases: iniciativa, discusión, aprobación, sanción, publicación e iniciación de la vigencia.

a) **Iniciativa.** Es la facultad de presentar ante el Congreso un proyecto de ley.

Esta facultad, según el art. 71 Constitucional, compete:

- I. Al Presidente de la República;
- II. A los Diputados y Senadores del Congreso de la Unión
- III. A las Legislaturas de los Estados.

Las iniciativas presentadas por el Presidente de la República, por las Legislaturas de los Estados, o por las Diputaciones de los mismos, pasarán desde luego a comisión. Las que presenten los diputados o los senadores, se sujetarán a los trámites que designe el reglamento de debates.

Sin embargo, aún cuando sólo las autoridades antes mencionadas tienen facultad constitucional para iniciar leyes, el Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso dispone que las peticiones de particulares, corporaciones o autoridades que no tengan derecho a iniciativa, se mandaràn pasar directamente por el Presidente de la Cámara a la Comisión que corresponda, según la naturaleza del asunto de que se trate. Las comisiones dictaminarán si son de tomarse o no en consideración estas peticiones.

La formación de las leyes puede comenzarse indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versen sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todas las cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.

b) **Discusión.** Es el acto por el cual las Cámaras deliberan acerca de las iniciativas, para determinar si son o no aprobadas.

Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, haciéndose primero en lo general, o sea en su conjunto, y después en lo particular cada uno de sus artículos; cuando conste de un solo artículo será discutido una sola vez.

Las iniciativas de leyes o decretos se discutirán preferentemente en la Cámara en que se presenten, a menos que transcurra un mes desde que se pasen a la comisión dictaminadora sin que ésta rinda dictamen, pues en tal caso el mismo proyecto de ley o decreto puede presentarse y discutirse en otra Cámara.

Si algún proyecto de ley o decreto fuese desechado en su totalidad por la Cámara revisora volverá a la de su origen con las observaciones que aquélla le hubiese hecho. Si examinado de nuevo fuese aprobado por 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 mayoría, pasará al Ejecutivo para su sanción y publicación; pero si lo reprobase, no podrá volver a presentarse en el mismo período de sesiones.

Del mismo modo, si un proyecto de ley o decreto fuese desechado en parte, 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 fuesen aprobadas por la mayoría absoluta de los votos presentes en la Cámara de su origen, se pasará todo el proyecto al Ejecutivo para su sanción y publicación. 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 aquella para que tome en consideración las razones de ésta, y si por mayoría absoluta de votos presentes se desechara esta segunda revisión dichas adiciones o reformas, el proyecto en lo que haya sido aprobado por ambas Cámaras, se pasará al Ejecutivo para su sanción y publicación. 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 reserven los adicionados o reformados para su examen y votación en las sesiones siguientes.

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.

A la Cámara donde inicialmente se discute un proyecto de ley se llama Cámara de Origen, a la otra se le denomina Cámara Revisora.

c) Aprobación. Es el acto por el cual las Cámaras aceptan un proyecto de ley. Cuando se aprueba un proyecto en la Cámara de su origen, se envía para que se discuta a la otra, si está de acuerdo lo envía al Ejecutivo.

d) Sanción. Es la aceptación de un proyecto hecho por el Poder Ejecutivo. Este acto es posterior a la aprobación que hacen las Cámaras. Puede suceder

que el Presidente de la República no esté de acuerdo con el proyecto aprobado por el Congreso, entonces puede hacer las observaciones que estime necesarias para que el Congreso lo discuta nuevamente. El proyecto de ley o decreto, desechado todo o en parte por el Ejecutivo, será devuelto con sus observaciones a la Cámara de su origen. Deberá ser discutido de nuevo 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 sancionada por su mayoría, el proyecto será ley o decreto y volverá al Ejecutivo para su promulgación.

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

Este derecho que tiene el Ejecutivo de hacer observaciones a los proyectos de ley se llama Derecho de Veto.

El Ejecutivo de la Unión no puede hacer observaciones a las resoluciones del Congreso o de alguna de las Cámaras cuando ejerzan 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.

e) **Publicación.** Las leyes para que surtan sus efectos tienen que ser dadas a conocer a quienes deben cumplirlas; para que se conviertan en obligatorias es necesario que se publiquen en el periódico oficial del Estado, llamado Diario Oficial de la Federación. Además de este órgano de difusión legislativa, existen en los Estados los Diarios o Gacetas Oficiales, en que se publican las disposiciones legislativas locales.

f) **Iniciación de la vigencia.** Es cuando entra en vigor una ley con toda su fuerza obligatoria. Dos sistemas existen para que las leyes inicien su vigencia: Sucesivo y Sincrónico.

1. **Sucesivo.** Este sistema está regulado en el Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal, de la siguiente manera: "Las leyes, reglamentos, circulares o cualquiera otras disposiciones de observancia general, obligan y surten sus efectos tres días después de su publicación en el periódico oficial. En los lugares distintos a los que se publique el periódico oficial para que las leyes, reglamentos, etc., se reputen publicadas y sean obligatorias, se necesita que además del plazo que fija el

párrafo anterior, transcurra un día más por cada cuarenta kilómetros de distancia o fracción que exceda de la mitad".

El tiempo transcurrido entre el momento de la publicación de la ley y aquél en que comienza su vigencia se denomina *Vocatio Legis*.

2. **Sincrónico.** Este sistema se encuentra contenido en el propio Código Civil en los siguientes términos: "Si la ley, reglamentos, circulares o disposición de observancia general fija el día en que debe comenzar a regir, obliga desde ese día con tal de que su publicación haya sido anterior."⁽⁹³⁾

En materia fiscal, el artículo 7o. del Código Fiscal de la Federación establece que las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entran en vigor en toda la República el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellos se establezca una fecha posterior.

De lo anterior, observamos que la intervención que el Ejecutivo tiene en el proceso legislativo se da al participar en: Iniciativa de leyes, derecho de veto sobre las mismas y su promulgación.

B. El Poder Ejecutivo.

1. Organismo depositario del Poder Ejecutivo.

El artículo 80 constitucional establece que el ejercicio del Supremo Poder Ejecutivo se deposita en un solo individuo, que se denominará "Presidente de los Estados Unidos Mexicanos", por lo que el Ejecutivo es unipersonal o unitario.⁽⁹⁴⁾ Esto significa, que los Secretarios de Estado y jefes de departamento administrativo no detentan dicho poder, ya que éstos únicamente son considerados como colaboradores del titular del Ejecutivo.

Así, el Poder Ejecutivo reside en el Presidente de la República (art. 80 constitucional), y es auxiliado en el ejercicio de sus funciones por las Secretarías y Departamentos de Estado (arts. 90 y 92 de la Constitución), por la Procuraduría General de la República (art. 102 constitucional) y por el Jefe del Distrito Federal (art. 73, fracc. VI), así como por los Organismos Descentralizados, Empresas de Estado y Fideicomisos Públicos (arts. 90 y 93 constitucionales).

La función del Estado que le es propia al Ejecutivo, es la función ejecutiva que se ejerce en dos aspectos, el relativo a actos políticos o de gobierno cuando atañen a la conservación de la unidad estatal, hegemonía, etc., y el correspondiente a actos administrativos que tienden a la ejecución de la ley. Esta función es ejercida por el Poder Ejecutivo, que en México la lleva a cabo el

Presidente de la República. El principal instrumento jurídico de que goza el Ejecutivo para cumplir con su función es la facultad reglamentaria.

La actividad del poder administrador se presenta como consecuencia directa de la ejecución normativa de la legislación y en forma excepcional de la ejecución directa de la Constitución cuando expresamente ésta así lo ha dispuesto, lo que implica que el Ejecutivo tenga facultades materialmente legislativas en virtud de que la propia Constitución lo faculta para tal efecto.

2. Facultades.

Las facultades y obligaciones del Poder Ejecutivo Federal se encuentran fundadas en diversos artículos de la Constitución, toda vez que su actividad, como la de todos los servidores públicos, está sujeta a reglas del derecho.

En particular, el artículo 89 constitucional, enumera y otorga base legal a muchas de las funciones y atribuciones que a su cargo tiene el Presidente de la República. Las facultades del Ejecutivo se pueden clasificar de la manera siguiente:

a) Facultades de intervención en el proceso legislativo.

Dentro del principio de colaboración de poderes vigente en nuestro sistema constitucional, el Ejecutivo tiene facultades de intervención en el procedimiento de formación de la ley. Esta intervención se manifiesta en los casos de:

1. Facultad de iniciar las leyes, contenida en el artículo 71 Constitucional.⁽⁸⁸⁾

2. Dentro del proceso legislativo, tiene el derecho de veto sobre las iniciativas de ley aprobadas por las cámaras integrantes del Congreso de la Unión.

3. La facultad de promulgar⁽⁸⁹⁾ las leyes expedidas por el Congreso de la Unión (art. 89-1). La promulgación es el reconocimiento que el Ejecutivo hace de la existencia de una ley y la orden de que se cumpla, después de haber sido publicada.

b) Facultad reglamentaria y facultades legislativas.

Nuestro orden jurídico constitucional, prevé cinco casos en los que el Ejecutivo puede legislar. Estos son:

1. El artículo 89, fracción I constitucional, atribuye al Ejecutivo la facultad de expedir reglamentos (facultad reglamentaria)⁽⁹⁷⁾ al señalar como atribución de, "...Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia...". En dicho precepto la jurisprudencia y doctrina mexicana han encontrado el fundamento de la facultad del Ejecutivo Federal para emitir reglamentos. Estos reglamentos, producto de la facultad reglamentaria, son disposiciones que facilitan el cumplimiento de las leyes elaboradas por el Legislativo, teniendo las mismas características de una ley (abstracción, generalidad e impersonalidad), por lo que se le considera como un acto materialmente legislativo y formalmente administrativo, debido a que es la administración (Poder Ejecutivo) quien los emite.

2. En el caso previsto en el artículo 29 constitucional, cuando este en peligro la supervivencia misma de la nación, cuando ésta se halla en peligro por causas de invasión, perturbación grave de la paz pública o peligro para la sociedad, el Ejecutivo puede legislar por un tiempo determinado.

3. También, en el caso previsto en el artículo 131 segundo párrafo, de la Constitución, el Congreso puede facultar al Ejecutivo para legislar en la fijación de aranceles al comercio exterior.

4. Tratándose de medidas de salubridad, el artículo 73, fracción XVI, crea el Consejo de Salubridad General, que depende directamente del Presidente de la República, siendo sus disposiciones generales obligatorias en todo el país. El inciso segundo de la fracción y artículo mencionado, faculta a la hoy Secretaría de Salud a que en caso de epidemias de carácter grave o de peligro de invasión de enfermedades exóticas en el país, dicte de inmediato las medidas preventivas indispensables, a reserva de ser después sancionadas por el Ejecutivo Federal.

5. Cuando el Ejecutivo Federal celebra tratados internacionales con la ratificación del senado, y conforme al artículo 133 constitucional dichos tratados son parte del orden jurídico mexicano y de aplicación interna. Por lo que, cuando el presidente decide violar una ley internacional, derogar o denunciar un tratado, éste legisla para el orden interno.⁽⁹⁸⁾

c) Facultad de ejecución de las leyes. La ejecución de las leyes, significa convertir los mandamientos legislativos en realidades de todo orden: económico, social, político, cultural, etc.

Esta facultad es tan importante que le dio el nombre al poder que la realiza. El Poder Ejecutivo es quien ejecuta la ley, quien la pone en vigor, quien tiene la decisión ejecutoria y quien realiza los actos materiales conducentes a su ejecución.⁽⁹⁹⁾

Para llevar a cabo esta labor, en el artículo 89, fracción I Constitucional, se le atribuye la facultad de expedir reglamentos (facultad reglamentaria). Estos reglamentos son disposiciones que facilitan el cumplimiento de las leyes elaboradas por el Legislativo. Además, se le autoriza para realizar todos los actos que constituyen la administración pública.

d) Facultades Jurisdiccionales. Tradicionalmente se ha considerado que los aspectos que comprende su labor jurisdiccional del Poder Ejecutivo se refieren a:

1. El Tribunal Fiscal de la Federación;
2. El Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal;
3. Las Juntas Federales y del Distrito Federal de Conciliación y Arbitraje;
4. El Tribunal de Conciliación y Arbitraje, y
5. Las Cuestiones Agrarias.⁽¹⁰⁰⁾

e). Facultades para extender nombramientos, previstas en las fracciones II, III, IV, XVI, XVII y XVIII del artículo 89, las que ejerce:

1. Libremente, al designar Secretarios del Despacho, Procurador General de la República, Jefe del Departamento del Distrito Federal, etc., pues como se trata de sus colaboradores inmediatos y él es el responsable de la política interna y externa, así como de la administración pública, lógico resulta que pueda seleccionarlos sin estar sometido a ninguna limitación.

2. Con aprobación del Senado -Agentes Diplomáticos, Ministros, Cónsules Generales, Coroneles y demás Oficiales Superiores del Ejército, la Armada y la Fuerza Aérea, empleados Superiores de Hacienda y Ministros de la Suprema Corte-, o de la Cámara de Diputados: Magistrados del Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal. En los casos de las cámaras la ratificación corresponde a la Comisión Permanente, y

3. De acuerdo con la ley, toda vez que las designaciones de los oficiales del ejército, no comprendidos en la fracción IV, está obligado a hacerlas en los términos establecidos por las disposiciones aplicables.

f) Facultades aplicables en materia de seguridad interior o exterior. La seguridad en México requiere que existan fuerzas armadas bajo un sólo mando, y éste la Constitución lo otorga al Jefe del Estado Mexicano, porque él tiene la obligación de velar por la paz y el orden dentro del territorio nacional y de organizar su defensa frente a cualquier agresión extranjera. Por eso, las fracciones, VI y VII del artículo 89 le atribuyen el derecho de disponer del ejército, la marina de guerra, la fuerza aérea y la guardia nacionales.

g) **Facultades en materia de política internacional.** El Presidente de la República representa ante las demás naciones al Estado Mexicano y dirige las relaciones internacionales. Estas pueden realizarse en un plano pacífico y, consecuentemente, a él corresponde la recepción de los representantes diplomáticos, dirigir las negociaciones y celebrar tratados con otras potencias (art. 89, fracción X), con aprobación del Senado. También está facultado para solicitar al Congreso de la Unión dicte una ley que lo faculte para declarar la guerra a un país extranjero.

h) **Facultades como jefe del Ministerio Público.** Ejercicio de la acción penal. El artículo 102 constitucional, señala la organización y formación del 'Ministerio Público de la Federación' y concede al Presidente de la República la facultad de nombrar y remover a sus funcionarios, por lo que lo convierte en jefe del Ministerio Público.

"Art. 102. La ley organizará el Ministerio Público de la Federación, cuyos funcionarios serán nombrados y removidos por el Ejecutivo, de acuerdo con la ley respectiva, debiendo estar presididos por un Procurador General, el que deberá tener las mismas calidades requeridas para ser ministro de la Suprema Corte de Justicia".

Este artículo muestra el monopolio del ejercicio de la acción penal por parte del Ejecutivo Federal.

i) **En materia agraria.** Como autoridad el artículo 27 constitucional en sus fracciones XII, XIII y subsiguientes, establece como función del Ejecutivo, la de ser autoridad que determina, resuelve y dirime situaciones del ámbito agrario, contempladas en las fracciones en referencia.

Al dictar la política agraria, tiene facultades el Ejecutivo para reglamentar la extracción y utilización de aguas del subsuelo y establecer zonas vedadas; otorgamiento de concesiones para la explotación, uso y aprovechamiento de recursos del dominio de la nación; establecimiento y supresión de reservas nacionales; resolución sobre límites de terrenos comunales; declaración de nulidad de contratos y concesiones; nombramiento de cinco integrantes del cuerpo consultivo agrario, etc.

j) **Otras facultades del Ejecutivo, reguladas en el art. 89 Constitucional, son:**

1. Convocar al Congreso a sesiones extraordinarias, con fundamento en un acuerdo de la Comisión Permanente; por este hecho se establece una relación de equilibrio entre ambos órganos (art. 89, fracción XI).

2. El Ejecutivo -bajo cuyo mando se encuentra la fuerza pública- debe prestar al Poder Judicial -que carece de ella- ayuda para que se de cumplimiento a las sentencias y órdenes de los jueces, cuando la voluntad de los particulares se resista a obedecerlas (art. 89, fracción XII).

3. Como el interés nacional siempre debe prevalecer sobre el interés particular de las entidades federativas, es por lo que la fracción XIII del art. 89 estipula la facultad presidencial para habilitar puertos y establecer aduanas marítimas fronterizas, pues de no existir esta disposición al hacerlo se violaría la soberanía de los estados en perjuicio del pacto federal.

4. La fracción XIV del art. 89 es de contenido altamente humano; en ella se faculta al Presidente de la República para conceder indultos, es decir, perdonar o disminuir las penas impuestas a los reos sentenciados por delitos que son de la competencia de los tribunales federales y a los que, por resolución irrevocable, fueron hallados culpables de haber cometido delitos del orden común en el Distrito Federal.

5. También le corresponde, de acuerdo con las leyes respectivas, conceder privilegios exclusivos, por tiempo limitado a los descubridores, inventores o perfeccionadores del algún ramo de la industria, a fin de impulsar en esta forma el desarrollo económico del país y premiar el esfuerzo individual realizado (art. 89, fracción XV).

6. Facultad para dictar la política de planeación, rectoría y desarrollo nacional (art. 25).

7. Dictar la política de precios, de consumo y abasto, de banca y crédito, monetaria, del petróleo y demás hidrocarburos, petroquímica y energía nuclear, electricidad y ferrocarriles, de empresas paraestatales y organismos descentralizados, de cooperativas, patentes y marcas, servicios públicos, de comunicaciones, de emisión de billetes (art. 28).

8. Dictar la política salarial, laboral, de seguridad social, habitacional (art. 123).

9. Dictar la política educativa (art. 23).⁽¹⁰¹⁾

Como podemos observar, existen innumerables facultades en favor del Ejecutivo, mismas que constituyen un fortalecimiento al presidencialismo en México. Este fortalecimiento se da con mayor énfasis en la actual Constitución, ya que se suprimió, por ejemplo, el sistema de elección popular en segundo grado de los Ministros de la Suprema Corte de Justicia que estaba vigente en 1857, además se estableció el sistema de nombramiento por parte del Congreso. Facultad ésta que el Legislativo ya no tiene.⁽¹⁰²⁾

Dentro de otras reformas en favor del Ejecutivo tenemos, entre otras, la facultad para nombrar Ministros de la Corte con aprobación del Senado, misma facultad que anteriormente estaba reservada al Congreso. Así, la constante

declinación de las facultades del Legislativo en favor del Ejecutivo contravine lo dispuesto por el artículo 49 de la Constitución⁽¹⁰³⁾. También se refleja el fortalecimiento del Ejecutivo en el incremento de las facultades jurisdiccionales como ocurre con el Tribunal Fiscal de la Federación (que en su tiempo de inicio su validez jurídica-constitucional fue muy discutida), la Junta de Conciliación y Arbitraje, situaciones que ponen en contra dicho el paradigma jurídico de la división de poderes, como lo señala el doctor Fix Zamudio.⁽¹⁰⁴⁾ Además, el Ejecutivo ejerce la jefatura del partido predominante y tiene las más importantes facultades en materia económica, de control de la política internacional, etc. Así observamos que el incremento de facultades en favor del Ejecutivo conlleva a hacerlo más fuerte que los otros órganos del estado.

De lo anteriormente expuesto, observamos que la figura presidencial en México tiene una influencia política, jurídica, social y económica muy poderosa, en que además es detentador de la "razón de Estado", entendida como la razón de ser, hacer y obrar del Estado (Meinecke, usó como un postulado o principio que obedece a intereses del individuo o individuos que en forma transitoria ejercen el poder (Weber).⁽¹⁰⁵⁾)

Es importante resaltar, que el Ejecutivo como líder material del partido en el poder, que a su vez tiene mayoría en el Congreso, legitima su obra, a decir de Duverger:

"El poder real del jefe de Estado depende a la vez de sus prerrogativas constitucionales y sus relaciones con un parlamento que asegure la existencia y la eficacia del gobierno. Si los diputados están encuadrados en una mayoría coherente y estable, su líder controla el voto del presupuesto y de las leyes, la confianza y la censura de su gabinete esto es, de los poderes legislativos y ejecutivos. Un presidente que ocupa esta posición agrega a los poderes que la Constitución le otorga los que le confieren su autoridad sobre la mayoría. Cuando más se encuentre unida y disciplinada, más fuerte será esa autoridad."⁽¹⁰⁶⁾

Además del control de facto del Ejecutivo respecto de los miembros del Congreso, el presidente de la República tiene la facultad de iniciar leyes, de las cuales desde 1917 más de un 90% de las iniciativas enviadas por el Ejecutivo al Congreso se han convertido en leyes. Así, la gran mayoría de las estas normas jurídicas que rigen la vida nacional provienen del Ejecutivo.⁽¹⁰⁷⁾

De lo anterior, se desprende que de las facultades regladas constitucionalmente en favor del Ejecutivo, que como ya vimos son bastantes, éste además tiene un poder material de dominio sobre los otros poderes, que le permiten, como infiere Duverger "legitimar su obra".

C. El Poder Judicial.

1. Órgano depositario del Poder Judicial.

El tercer órgano encargado de ejercer una de las funciones del Supremo Poder de la Federación, es el Poder Judicial, cuya actividad se encamina a realizar la función jurisdiccional del Estado Mexicano.

La noción de función jurisdiccional como concepto jurídico surge con el advenimiento del Estado moderno, quien mediante dicha función dirime los conflictos de interés que alteran o pueden alterar el orden social, constituyéndose esta actividad como uno de los fines primarios del propio Estado. Esta finalidad de mantener el orden social se manifiesta a través del acto jurisdiccional.

Acto jurisdiccional, considerando la esencia del mismo, su naturaleza jurídica y el contenido esencial del mismo, sin importar quien lo produce, ni la forma que reviste, consiste en "la declaración, interpretación e imposición de las reglas legales a través de un juicio lógico, que cristaliza en normas jurídicas concretas y singulares,"⁽¹⁰⁸⁾ por lo que la función jurisdiccional puede definirse como "aquella actividad del Estado desarrollada por un órgano imparcial e independiente para dirimir a través de una norma jurídica individual una controversia entre partes, con fuerza de verdad legal".⁽¹⁰⁹⁾

Mediante esta función jurisdiccional se busca aplicar el Derecho en los casos concretos, es decir, aplicar una norma jurídica en casos de controversia. Esta función de decir el derecho, en México se deposita para su ejercicio en el Poder Judicial de la Federación. De conformidad con la Ley Orgánica de la Federación (artículo 2o.), en relación con el artículo 94 constitucional, la estructura del Poder Judicial de la Federación⁽¹¹⁰⁾, es la siguiente:

1. La Suprema Corte de Justicia de la Nación, que funciona:
 - a) Como Tribunal en Pleno integrado por 11 Ministros, bastando la presencia de siete miembros para funcionar, excepto en los casos del artículo 105, fracción I, penúltimo párrafo, fracción II, que requieren la presencia de al menos ocho (artículos 4o. y 7o., primer párrafo).
 - b) Con dos salas integradas por cinco Ministros cada una, bastando la presencia de cuatro de los miembros para funcionar.
2. Los Tribunales Colegiados de Circuito.
3. Los Tribunales Unitarios de Circuito.
4. Los Juzgados de Distrito;
5. El Consejo de la Judicatura Federal;
6. El Jurado Federal de Ciudadanos (antes Jurado Popular Federal), y
7. Los Tribunales de los Estados y el Distrito Federal en los casos previstos por el artículo 104 fracción I y por artículo 107, fracción XII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como en los

demás en que, por disposición de ley, deban actuar en auxilio de la justicia federal.⁽¹¹¹⁾

2. Facultades.

Estos órganos del Poder Judicial Federal llevan a cabo formal y materialmente dos tipos distintos de funciones constitucionales: la judicial propiamente dicha y la función de control de la constitucionalidad.

La primera se deriva de los artículos 104 a 106 de la Carta Magna, y la segunda prevé el Juicio de Amparo regulado en los artículos 103 y 107 de la Constitución.

En resumen, el Poder Judicial debe cumplir las siguientes funciones medulares:

1. Proteger los derechos del hombre;
2. Interpretar y aplicar la ley en cada caso concreto sometido a su consideración, y
3. Servir de fuerza equilibradora entre el Ejecutivo y el Legislativo, así como entre los poderes de la federación, los de los estados, manteniendo la supremacía de la Constitución de la República.⁽¹¹²⁾

Sin embargo, para llevarlas a cabo, la función jurisdiccional tiene las siguientes limitaciones:

- a) Los ministros son nombrados por el Presidente de la República con aprobación del Senado, por lo que están influenciados por el Ejecutivo.
- b) Tiene limitaciones financieras, al depender del Ejecutivo y Legislativo.
- c) La posibilidad de los órganos políticos para restringir la jurisdicción a la Suprema Corte de Justicia, a través del proceso legislativo.
- d) La facultad de facto que tiene el Ejecutivo para remover a Ministros y Magistrados.
- e) La posibilidad de la Administración de modificar las interpretaciones de la Suprema Corte de Justicia a través de reformas constitucionales o vía proceso legislativo. Como antecedentes tenemos que en 1951 la Suprema Corte resolvió como inconstitucional la legislación que otorgaba amplios poderes discrecionales al Presidente, sobre tarifas y otros controles económicos.⁽¹¹³⁾ Sin embargo, esta resolución fue anulada con efectos a futuro, por reforma constitucional a los artículos 49 y 131, habilitando al Ejecutivo con facultades extraordinarias para

legislar en materia económica. No se diga con las reformas constitucionales a los artículos 25 y 28 en ese mismo sentido.

f) La imposibilidad de abrogar una ley al ser declarada inconstitucional, beneficiando sólo al individuo o individuos solicitantes del amparo (art. 76 de la Ley de Amparo, denominada "fórmula Otero", pues fue Mariano Otero quien consagró en el artículo 25 de Actas de Reformas de 1847; según la cual se prohíbe hacer una declaración general, porque la sentencia sólo tiene efectos sobre las partes en litigio).

De lo anterior, concluimos que existe influencia del Ejecutivo sobre el Poder Judicial, aunque existan opiniones contrarias:

Pablo González Casanova, en un estudio realizado a las ejecutorias de la Suprema Corte de Justicia donde aparece el presidente como autoridad responsable durante el periodo de 1917 a 1960, llega a la conclusión de que "La Suprema Corte de justicia obra con cierta independencia respecto del Poder Ejecutivo, y constituye, en ocasiones, un freno a los actos del presidente de la República o de sus colaboradores. Tiene como función dejar que, en lo particular, ciertos actos y medidas del Ejecutivo queden sujetos a juicio. Su función política principal es dar esperanza a los grupos y personas que pueden utilizar este recurso, de salvar en lo particular sus intereses o derecho. En cuanto a los quejosos que llegan a la Corte se advierte una preponderancia evidente de los propietarios y compañías".⁽¹¹⁴⁾

Al respecto, Jorge Carpizo señala que la "independencia" del Poder Judicial se puede fortalecer a través de las siguientes medidas: implantación de una eficiente carrera judicial, modificación al sistema de designación de los ministros de la Suprema Corte; una remuneración decorosa, la eliminación de la fórmula Otero, declarando generalmente la inconstitucionalidad de las leyes.⁽¹¹⁵⁾

D. Sistema de "colaboración o de control" entre los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

No obstante que el principio de división de poderes fue incorporado en las Constituciones liberales durante el siglo XIX, la práctica política, social y económica derivada de la modernidad, hizo que dicho principio no fuese rigidamente aplicado, teniendo que admitir modalidades. De esta forma, y debido a que el órgano ejecutivo tenía más contacto con la realidad de la Nación, empezó a elaborar los proyectos de ley que el Legislativo aprobaba o reformaba, por lo que dicho principio fue reconociendo la existencia de un sistema de colaboración entre los diferentes órganos del poder.

Así, en el constitucionalismo mexicano existen actos que formalmente le correspondería realizarlos a un órgano, pero que materialmente interviene otro. Este fenómeno de colaboración, lo podemos encontrar en los siguientes casos: la celebración de tratados por parte del Ejecutivo y la ratificación, en su caso, a cargo del Senado; la facultad de iniciativa de leyes por parte del Ejecutivo; en el caso del nombramiento de un Gobernador Provisional, el Presidente envía al Senado una terna para que éste designe al Gobernador; la facultad del senado para erigirse en Jurado, para conocer de delitos oficiales de altos funcionarios; la facultad reglamentaria del Ejecutivo, entre otros.

En términos enunciativos, esta colaboración o "control" se enfoca en las siguientes cuestiones, contenidas en diversos artículos de la Constitución Federal:

- Facultad de iniciativa de Ley. La ejercen tanto el Ejecutivo como los integrantes del Legislativo (art. 71).
- Facultad de veto, como control del ejecutivo sobre los proyectos aprobados por el congreso (art. 72).
- Facultad reglamentaria del Ejecutivo (art. 89-I).
- Otorgamiento de facultades legislativas extraordinarias al Ejecutivo (arts. 29 y 131).
- Ejecución por parte del Ejecutivo, de las penas impuestas por el Poder Judicial (art. 18).
- Auxilio del Ejecutivo al Poder Judicial en el ejercicio expedito de sus funciones -para cumplir las resoluciones judiciales- (art. 89-XII).
- Rendición del informe del Presidente ante las Cámaras.
- Comparcencia de los secretarios de despacho ante el Legislativo.
- Tramitación y resolución, por parte del Ejecutivo, de los recursos administrativos. Ejercicio de funciones jurisdiccionales a través de Tribunales Administrativos.
- Facultad del Ejecutivo para otorgar indulto a reos sentenciados (art. 89-XIV).
- Facultad del Ejecutivo de resolver asuntos contenciosos en materia agraria -Tribunales Agrarios- (art. 27-XIX).
- Facultad del Legislativo para ratificar los nombramientos hechos por el Ejecutivo. (arts. 76-II, 79-V y VIII, y 89-IV, XVI y XVIII).
- Facultad del Senado para ratificar los tratados internacionales celebrados por el Ejecutivo. (arts. 76-I y 89-X).
- Facultad del Congreso de la Unión para declarar, cuando hayan desaparecido los poderes constitucionales de un Estado, que es necesario nombrar gobernador provisional (art. 76-V).
- Facultad del Legislativo de declarar la procedencia o no de la responsabilidad de los servidores públicos (art. 111).
- Facultad del Legislativo para autorizar al Presidente de la República su salida del territorio nacional. (art. 88)

- Facultad del Congreso para autorizar al Presidente a disponer de la Guardia Nacional fuera de sus respectivos Estados (art. 76- IV y 79-I).
- Facultad del Congreso de la Unión para conceder amnistias por delitos cuyo conocimiento pertenezca a los tribunales de la Federación. (art. 73-XXII).
- Aprobación del Legislativo, de nombramientos, licencias o renunciadas de Ministros de la Suprema Corte de Justicia (art. 76-II).
- El juicio de amparo, como medio de control constitucional (art. 103 y 107)

Aparentemente este sistema de colaboración entre poderes, se contraponen al principio de separación de poderes que manifestaba el Barón de Montesquieu, sin embargo, su planteamiento respecto a la implantación de un mecanismo operativo de funciones que evitara el abuso del poder y asegurara la libertad de los individuos, fue mal interpretado, al ser considerado como un sistema rígido de separación de poderes, con funciones propias e independientes. Esta concepción rígida fue criticada por Rousseau, quién estableció que lo que se denominaba poderes no era más que emanaciones de la autoridad soberana, a la cual están supeditadas.⁽¹¹⁶⁾

Al respecto, el doctor Ignacio Burgoa señala que el principio de división o separación de poderes no debe interpretarse en el sentido de que postule a tres poderes "soberanos", sino a tres funciones o actividades en que se manifiesta el poder público del Estado que es uno y es indivisible, por lo que la clasificación de 'órganos legislativos, ejecutivos o judiciales' no excluye, que cada uno de dichos órganos pueda ejercer funciones que no comprendan su principal esfera competencial, por lo tanto, hay que distinguir entre órgano y poder, pues los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial son esencialmente inalterables, lo único que puede modificarse preceptivamente es su distribución entre los órganos del Estado o reformarse la órbita competencial de éstos.⁽¹¹⁷⁾

Por su parte Jellinek, señala que en la práctica resulta imposible el pretender que cada órgano del Estado tenga una facultad exclusiva de las respectivas tres funciones.⁽¹¹⁸⁾

En este orden de ideas, Carré de Malberg señala que jamás había existido un equilibrio entre los órganos del poder, demostrando la experiencia del hecho ineluctable de que alguno de ellos tenga supremacía sobre los otros dos. Al mismo tiempo criticaba y combatía el principio de la división de poderes, señalando que éste destruye la unidad del Estado.⁽¹¹⁹⁾

Al respecto, Schmit decía que en vez de hablar de una división de poderes debe hablarse de una distinción de los mismos, cuyo objeto es lograr el equilibrio entre los órganos del mismo poder.⁽¹²⁰⁾

De la misma manera, Woodrow Wilson señala que los resultados prácticos del principio había hecho que cada órgano sólo haya recibido una fracción de responsabilidad, que, llegado el caso, podría paralizar el funcionamiento gubernamental.⁽¹²¹⁾

En el mismo sentido, las ideas de Biscaretti di Ruffia señalan que:

"El estudio de los modernos ordenamientos tradicionales (sic) muestra, además que la citada teoría ha sido ecogida con dos correctivos esenciales, que la transforman más bien en la teoría de la distinción y de la colaboración de los poderes (la llamada *separation souple* de la doctrina francesa en contraposición con la *trancheé*). Los correctivos son:

1) que es necesaria una coordinación entre los diferentes poderes (aunque más bien de carácter político que jurídico), de modo que su actividad se despliegue en armonía con una dirección unitaria;

2) que, si bien en términos generales, cada poder debe contenerse en la órbita de su propia función institucional, no obstante, de ordinario son oportunas ciertas excepciones a tal principio (que se concretan en transferencias, más o menos extensas e importantes, de funciones que corresponden a otros poderes)".⁽¹²²⁾

Actualmente, en México el principio de división de poderes en la práctica se ha convertido en una colaboración de funciones en unos casos, de fusiones en algunos y de confusión en otros; haciendo que el Presidente tenga la supremacía por sobre los otros órganos del poder Estatal. Este fortalecimiento del Ejecutivo, como ya hemos mencionado, se refleja -además de ser el jefe de la administración, de gobierno, de Estado y líder del partido en el poder- en las bastas facultades que con motivo de la llamada colaboración entre poderes le ha sido asignada por nuestra Constitución.

Al respecto, es necesario mencionar que en la actividad legislativa el titular del Ejecutivo tiene una intervención dominante: Inicia las leyes (en la práctica la gran mayoría de las iniciativas provienen del Ejecutivo -especialmente en materia fiscal-), tiene el derecho para vetarlas, tiene facultades legislativas para ocasiones extraordinarias y políticamente ejerce el control sobre el órgano encargado de elaborar las leyes (Congreso de la Unión). Además de influir en la elaboración de las leyes, tiene la llamada Facultad Reglamentaria, que le ayuda a redondear su función legislativa, pues a través de ésta ejecuta dichas leyes. Ante estas consideraciones nos preguntamos ¿El Ejecutivo de la Unión es quien realmente ejerce la función legislativa a través de la cual se crea el orden jurídico en México, y particularmente en materia impositiva?. Por el momento dejamos abierta esta pregunta, misma que trataremos de responder durante el desarrollo de este trabajo.

IV. El Estado de Derecho.

El Derecho se constituye como instrumento de civilización y de justicia. Es obra de civilización, en virtud de que una convivencia implica respeto al prójimo, en todas nuestras actividades, lo que permite limitar los desbordes internos que tenemos como individuos, y alejarnos de aquellas actitudes "cavemarias" que en ocasiones realizamos. Es instrumento de justicia porque busca regular las relaciones sociales y obtener la paz en la comunidad política, por lo que como pieza esencial del edificio político desempeña un papel de intermediario, de enlace, entre los miembros de la comunidad de un Estado.⁽¹²³⁾

La expresión Estado de Derecho no aparece como tal en ninguna de las constituciones actuales. El primer jurista que usó la expresión "Estado de Derecho", fue Roberto Von Mohl en su obra: *Die Polizeiwissenschaft den Grundzaten des Reschsstaates*, publicada en los años 1832-1834⁽¹²⁴⁾. Ella sintetiza el clima jurídico y político que privaba en Europa después de la Revolución Francesa.

El Estado de Derecho es una elaboración doctrinaria filosófica y jurídico-constitucional que encontró su formulación más radical en el positivismo jurídico de Hans Kelsen, quien llegó a identificar Estado y Derecho. Esta figura jurídica y política corresponde a un concepto histórico y polémico (como diría Jenillek de la soberanía en su clásico tratado de Teoría General del Estado), que se fue configurando a lo largo de los siglos, en la lucha constante contra el poder de los monarcas absolutos. Fue expresión de un ideal de libertad y de justicia de los pueblos, y como tal llegó a ser una de las constantes del proceso histórico-sociológico de la humanidad. Por esa razón, aunque históricamente se fue forjando por etapas y a fin alcanzó su realización plena en el constitucionalismo del siglo XIX, época de predominio casi universal de la clase burguesa y del sistema capitalista, el Estado de Derecho y de la necesaria participación popular en la formación de los mandatos estatales. Podría decirse que esta fórmula histórica del Estado de Derecho realizó, en su tiempo -y dentro de las limitaciones que le imponía la mentalidad individualista y liberal- la definición de la democracia dada por el presidente Lincoln, en sus dos primeras partes: "el gobierno del pueblo, por el pueblo". Para que se cumpliera la tercera tendría que llegar el Estado social: "el gobierno para el pueblo", con el cuidado de las necesidades populares (previsión existencial).⁽¹²⁵⁾

El Estado de Derecho significa que el Estado al ser creación del hombre, éste renuncia a su libertad para recobrarla como pueblo de dicho Estado, permaneciendo libre en la medida en que participa en la creación de las normas jurídicas que lo regulan y en el acatamiento que de ellas se haga por el Poder Público y sus semejantes. Además, significa que el Estado ha de someterse al Derecho generado por él mismo y que los poderes públicos sólo pueden actuar

dentro del marco de cometidos o atribuciones que el orden jurídico les concede, haciendo uso para tal efecto de los procedimientos en el establecidos.¹²⁶ Así, el Estado de Derecho nace como expresión jurídica política para hacer resaltar que no puede existir un orden de justicia en las relaciones del ciudadano con la Autoridad, si esa Autoridad no está también vinculada, sujeta, subordinada en su actuar al Derecho. En este sentido Eneas Díaz señala:

"Estado de Derecho es el Estado sometido al Derecho, es decir, el Estado cuyo poder y actividad vienen regulados y controlados por la ley. El Estado de Derecho consiste así fundamentalmente en el imperio de la ley".⁽¹²⁷⁾

Al respecto, el Poder Judicial Federal al referirse al Estado de Derecho en materia tributaria, ha emitido el siguiente criterio:

"ESTADO, DEBE SUJETARSE AL IMPERIO DEL DERECHO.- Si bien el Estado tiene el derecho de disponer de los recursos necesarios para la atención de las funciones públicas, esto no significa que pueda obtenerlos en otra forma que mediante la justa aplicación de las leyes tributarias, ya que el Estado, como los particulares, está sujeto al imperio del Derecho".⁽¹²⁸⁾

Dicha fórmula de juridicidad "Estado de Derecho" constituye la piedra angular de todo moderno y representa la sumisión del Estado al Derecho, es decir, el principio de legalidad.

En efecto, el principio de legalidad se constituye como elemento importante para la presencia del Estado de Derecho, el cual fue siempre uno de los pilares del Estado liberal de Derecho. En virtud de dicho principio, todo acto del Estado que no implique decisiones puramente políticas por ser materia de la discrecionalidad, debe estar fundado en una ley, misma que debería ser una ley formal, es decir, emanada del Poder Legislativo, a fin de no poner en riesgo la división de poderes.

Por otra parte, en los estados contemporáneos, al hablarse de Estado de Derecho, la Administración debe experimentar una juridificación progresiva, decía Adolfo Merkl,⁽¹²⁹⁾ es decir, que la amplia y creciente actividad del Estado a costa de la acción de los particulares (el Estado desborda su papel vigilante y de abstención frente al actuar del particular), debe conservar el sometimiento a la división de poderes y en particular, a reconocer y respetar a la Ley como norma suprema que expresa la voluntad de los ciudadanos. Por lo anterior, la Administración debe cumplir únicamente con lo que la constitución le permita. La Administración, decía Merkl, como función estatal será tanto más democrática cuando mejor asegure la ejecución de la ley, como forma suprema de expresión de la voluntad popular.⁽¹³⁰⁾

Esta función democrática del Ejecutivo, identifica al Estado de Derecho con la democracia. Al respecto B. Mirkiné Guetzévich señala:

"...la democracia, expresada en lenguaje jurídico, es el Estado de Derecho, es la racionalización jurídica de la vida, porque el pensamiento jurídico consecuente conduce a la democracia como única forma del Estado de Derecho. La democracia puede realizar la supremacía del Derecho y es por lo que el Derecho Constitucional General es el conjunto de reglas jurídicas de la democracia, del Estado de Derecho".⁽¹³¹⁾

En este sentido, se exige que sobre la Administración se ejerza un control de legalidad, por lo que sus actos deben ajustarse a la ley como expresión de la voluntad popular. Así lo ha señalado Elías Díaz, quien afirma lo siguiente:

"El respeto al principio de la legalidad de la administración, su actuación según la ley, significa aceptación actualizada del principio de la división de poderes, y con respecto de las facultades formativas de aquélla, también la aceptación esencial del control ejercido por la voluntad popular como punto central de toda la construcción. En esta perspectiva, el necesario aumento del poder de la Administración debe seguir funcionando dentro de las exigencias generales del Estado de Derecho".⁽¹³²⁾

De esta manera, el Estado de Derecho se caracteriza por el cumplimiento del principio de legalidad que, en estricto sensu, rige a los actos administrativos y jurisdiccionales, los que, sin embargo, deben someterse primariamente y a despecho de lo que disponga la legislación ordinaria, a los mandamientos constitucionales. En otras palabras, la constitucionalidad es el módulo de validez de toda la actuación gubernativa. Ningún acto de autoridad, independientemente de su naturaleza y del órgano estatal del que provenga, puede escapar a su imperatividad; y tratándose de las leyes, su validez formal depende de su adecuación a la Constitución.⁽¹³³⁾ Por lo tanto, en especial la Autoridad administrativa, quien está en contacto permanente con el ciudadano, debe sujetarse al principio de legalidad -que exige todo Estado de Derecho- al realizar concretamente en su función toda esa enorme gama de servicios en bien de la comunidad, satisfaciendo las necesidades públicas.

Estas consideraciones tienen su puntual apoyo en las ideas expuestas por Kelsen en relación con la jerarquía de las leyes dentro de un orden jurídico determinado, en la que la validez formal de una decisión administrativa o de una sentencia judicial -normas individualizadas según él- deriva de su acoplamiento a la ley secundaria -principio de legalidad- y la de ésta a su correspondencia con la Constitución o norma fundamental -principio de constitucionalidad-.

Además, del principio de legalidad antes mencionado se deriva, como complemento necesario, el control jurídico que debe darse para el ejercicio del estatuto jurídico del Poder. Y es que según el tratadista Jesús González:

"Sólo puede hablarse de Estado de Derecho en la medida en que se ha logrado estructurar un sistema de justicia capaz de garantizar la sumisión del propio Estado la Derecho".⁽¹³⁴⁾

Así, esta sumisión del Estado al Derecho se vuelve un imperativo cada vez mayor, al darse la transición de un Estado Liberal, en su modelo clásico, a un Estado Social de Derecho, al cual tienden los países occidentales, entre ellos nuestro País.⁽¹²⁸⁾ En efecto, el Estado Social de Derecho se caracteriza por una participación progresiva y creciente del Estado, especialmente en el campo de la política económica y social, en virtud de importantes atribuciones que se le han encomendado para armonizar y coordinar los intereses tan diversos que se dan en la sociedad contemporánea.

Este cada vez mayor intervencionismo de un Estado Social de Derecho, que se da por conducto de una Administración Pública cada vez más poderosa y compleja, puede desbordar -y de hecho acontece en múltiples ocasiones- el valladar de su propia competencia, lesionando la esfera jurídica de los gobernados y conculcando su propia legitimación para actuar como conductor social.⁽¹²⁹⁾ Por lo anterior, retomando la expresión de juridificación progresiva a la que hacía alusión Merkl, ésta parece decrecer ante el predominio del Poder Ejecutivo sobre los otros poderes. Esto, debido a que la modernidad hizo necesario el aumento de poder a la Administración, en virtud de que la complejidad actual que requiere de una atención especializada de carácter técnico, que no puede ser absorbida en su totalidad por el legislador.⁽¹³⁰⁾

En efecto, el problema se presenta en la realidad contemporánea de los países latinoamericanos, y particularmente México, por la creciente actividad estatal que no ha respetado íntegramente al Estado de Derecho. Tal es el caso, del marcado predominio del Ejecutivo⁽¹³¹⁾ quien en ocasiones se caracteriza por su arbitrariedad, aunque algunos autores tratan de justificarla en función a las condiciones y necesidades socioeconómicas del momento.⁽¹³²⁾

Al respecto, Hector González Uribe señala, al analizar al Estado social, que "en la actualidad, el Poder Ejecutivo -especialmente los Presidentes de la República en los regímenes presidencialistas- para hacer frente al tremendo reto que presentan las complicadas y urgentes necesidades económicas y demográficas del país y las exigencias de la justicia distributiva y social, tienen que elaborar proyectos de ley altamente tecnificados, que desde luego envían a las cámaras para su aprobación. Esos proyectos adoptan muchas veces las formas de decretos, para determinadas situaciones concretas, o de lo que los tratadistas llaman leyes -cuadro o leyes programa (tales como las leyes que contienen presupuestos de ingresos y egresos, planes de desarrollo y cosas semejantes) que dejan de tener efecto al año siguiente o cuando se realizan los planes y proyectos que en ellas se prevén. Esto supone, naturalmente, un nuevo tipo de leyes y una legalidad también renovada y actualizada. Ya no se trata de leyes elaboradas formalmente por el Poder Legislativo, sino de ordenamientos que éste simplemente controla y aprueba. Lo cual no quiere decir que el Poder Legislativo pierda su importancia, sino simplemente que cambia su función, que se vuelve meramente moderadora y controladora de las grandes líneas de la

política del gobierno".⁽¹⁴⁰⁾ Al respecto, en el caso de México es el Ejecutivo quien envía la mayoría de las iniciativas de ley al Congreso, constituyéndose éste en un simple "moderador y sancionador" de las mismas.

Uno de los principales problemas que afronta la sociedad actual y que pone en riesgo la existencia de un Estado de Derecho, es la justificación de la necesidad de fortalecer al Ejecutivo a efecto de que cuente con los instrumentos necesarios para cumplir con sus funciones. Al respecto, compartiendo la opinión de Cuauhtémoc Reséndiz Nuñez, el problema real que se encuentra detrás de esta justificación es el papel asignado a la sociedad, porque resulta demasiado abstracto hablar de la defensa de "los intereses generales y el bien común", cuando dicha defensa se deja en manos de un "Ejecutivo fuerte", colocado por encima de la sociedad y sin mecanismo eficaz de control por parte de ésta.⁽¹⁴¹⁾ Consideramos injustificable que a costa de la vulnerabilidad del Estado de Derecho, se permita un fortalecimiento del Ejecutivo, que lo hace propenso a la arbitrariedad.

De lo anterior concluimos que la característica distintiva del Estado de Derecho consiste en que las autoridades sólo han de actuar dentro del marco de su competencia⁽¹⁴²⁾ establecido en la Constitución. Además, no basta con determinar los órganos de gobierno y su esfera de competencia para garantizar un "Estado de Derecho". Siempre existe el riesgo de que aquéllos se salgan de su marco legal y actúen arbitrariamente. De ahí la necesidad de establecer un control de la constitucionalidad. Y aún siendo excepcional la violación a la Constitución, ésta debe ser prevenida, o en su caso reparada. En todo régimen constitucional habrá que haber un medio de protegerlo de las transgresiones, sean éstas derivadas de una mala interpretación, o bien del propósito deliberado de quebrantarlo.

Así las cosas, los actos de la Administración Pública deben ajustarse a Derecho, es decir, deben ajustarse al principio de legalidad, conforme al cual ningún órgano del poder público puede actuar. Además, si es el Ejecutivo quien materialmente legisla porque el Legislativo únicamente sirve como moderador y sancionador de las iniciativas enviadas por aquel, con mucho mayor razón la Administración debe sujetarse a la normatividad "creada" por ella misma.

Finalmente, es necesario mencionar que el cumplimiento del principio de legalidad conlleva a generar seguridad jurídica en los gobernados y, como consecuencia, a la existencia de un Estado de Derecho. Sin embargo, en México éste se ve limitado, principalmente en materia fiscal al emitirse reglamentos que contravienen a la ley y otras disposiciones administrativas que además de atentar contra el principio tributario de legalidad, generan inseguridad jurídica para los contribuyentes. Esta afirmación, al constituir una de las hipótesis principales de este trabajo, la trataremos de dilucidar en los capítulos siguientes.

V. Conclusiones.

1. En relación con el concepto y naturaleza del Estado múltiples son los juristas, filósofos, sociólogos, etc., que han expuesto su teoría, sin haber alcanzado uniformidad de ideas, esto debido principalmente a diversos factores tales como la formación ideológica, las circunstancias y momento histórico en los cuales se desarrollaron, la misma evolución de su conocimiento y la propia evolución del Estado.

La doctrina jurídico-política ha elaborado diversas ideas respecto a la conceptualización del Estado. Algunas lo consideran como una comunidad política desarrollada; otras como la estructura del poder político de la sociedad; otras la identifican con la lucha de clases, etc. Sin embargo, podemos estructurar una definición de Estado que valga para todos los Estados, al considerarlo como la colectividad de personas e intereses asentada en un determinado territorio y regulada por un orden jurídico fundamental.

Esta definición reconoce la existencia de elementos que interrelacionados entre sí intervienen en su formación y que al ser concomitantes, la ausencia de alguno de ellos deformarían al mismo Estado. Estos elementos son:

Territorio, el cual sirve de asiento permanente a esa sociedad, y el cual representa el ámbito de validez espacial (terrestre, aéreo y marítimo) sobre el que se ejerce el poder público estatal a través del orden jurídico que se caracteriza por ser supremo, esto es, soberano, en el seno de la misma sociedad.

Colectividad de personas (población) y de intereses, destinataria del poder público del Estado encausado por el orden jurídico (derecho), pero es de ella de quien deriva ese poder y ese derecho creativos de su personalidad.

La ordenación jurídica, por virtud de la cual el Estado ejercita y regula su poder de imperio.

2. El Estado mexicano es un Estado Federal que toma como forma de gobierno a una república democrática representativa, así lo señala el artículo 40 de la Constitución Federal. La Carta Magna es quien crea a la Federación y a las entidades federativas como dos órdenes jurídicos subordinados a ella y coordinados entre sí, les otorga atribuciones y les fija límites a las mismas. Asimismo, la Constitución une a estas entidades libres en todo común: La Federación.

3. La estructura del Estado mexicano y su funcionamiento se encuentran regulados por un orden jurídico fundamental, mediante el cual se dota al Estado

de un conjunto de órganos que componen su gobierno y que desempeñan el poder público estatal a través de las diferentes funciones, legislativa, administrativa o ejecutiva y jurisdiccional.

4. En el constitucionalismo moderno, la doctrina de la "división de poderes" representa uno de sus principios políticos más importantes que se ha desarrollado en la historia y que ha variado según la época y el lugar. El desarrollo histórico de dicho principio, que comienza con las ideas de Aristóteles, Montesquieu y John Locke, hoy en día se refleja en nuestra Constitución por influencia de la Constitución de Estados Unidos de Norte América de 1787, de las constituciones francesas de 1793 y 1795, de la Constitución de Cádiz de 1812 y de la Constitución de Apatzingán de 1814. La evolución que el mencionado principio ha tenido en la doctrina y en la experiencia jurídico institucional, se ha caracterizado desde una "división rígida de poderes" hasta una colaboración de funciones.

5. La división del poder soberano, de acuerdo con las tendencias modernas, no indica una separación absoluta de los órganos del Estado, sino una simple separación de carácter formal y práctico, en virtud de que el poder soberano es indivisible por naturaleza. Al respecto, el artículo 49 Constitucional habla de que el "Supremo Poder de la Federación" se divide para su ejercicio, por lo que no existe división del poder sino una división del ejercicio de éste encargada a tres órganos fundamentales: el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial, por lo que la diversidad de órganos y funciones no determina de manera alguna la fragmentación del mismo poder. En realidad tal división no implica ni siquiera una separación absoluta de las funciones del Estado, toda vez que aunque sea en forma excepcional, las Constituciones modernas, en el caso de México, permiten que se reúnan en una persona o corporación dos o más funciones del Estado.

6. El ejercicio del Supremo Poder Legislativo está depositado en el Congreso de la Unión (formado por la Cámara de Diputados y la de Senadores) que como actividad principal debe crear un orden jurídico tendiente a establecer y a regular las relaciones entre gobernantes y gobernados, y de estos entre sí, mediante la elaboración de la ley. También realiza funciones inherentes a su calidad de órgano legislativo del Distrito Federal, actividad electoral y actividad administrativa.

La actividad encaminada a la elaboración de las leyes, recibe el nombre de Proceso Legislativo el cual comprende el conjunto de actos que van desde la presentación de una iniciativa ante cualquiera de las Cámaras del Congreso de la Unión, hasta la publicación de la ley en el Diario Oficial de la Federación. Este actividad es propia del Poder Legislativo, aunque existe intervención importante del Ejecutivo al participar en: Iniciativa de leyes, derecho de veto sobre las mismas y su promulgación.

7. El ejercicio del Supremo Poder Ejecutivo se deposita en un solo individuo, que se denominará Presidente de los Estados Unidos Mexicanos. La función del Estado que le es propia es la ejecutiva que se ejerce en dos aspectos, el relativo a actos políticos o de gobierno cuando atañen a la conservación de la unidad estatal, hegemonía, etc., y el correspondiente a actos administrativos que tienden a la ejecución de la ley. Tiene la facultad reglamentaria como instrumento jurídico para cumplir con su función.

8. El tercer órgano encargado de ejercer una de las funciones del Supremo Poder de la Federación, es el Poder Judicial, cuya actividad se encamina a realizar la función jurisdiccional del Estado Mexicano, quien mediante dicha función dirime los conflictos de interés que alteran o pueden alterar el orden social, constituyéndose esta actividad como uno de los fines primarios del propio Estado. Asimismo, además de interpretar y aplicar la ley en cada caso concreto sometido a su consideración, el Poder Judicial debe servir de fuerza equilibradora entre el Ejecutivo y el Legislativo, así como entre los poderes de la federación y los de los estados, manteniendo la supremacía de la Constitución de la República.

9. Cada órgano del poder (Legislativo, Ejecutivo y Judicial) es creado y regulado por la Constitución, quien delimita sus facultades, pudiendo realizar exclusivamente lo que les ha sido encomendado a cada uno, sin excederse y sin que exista la posibilidad de concentrarse el ejercicio del Poder Legislativo en una sola persona o corporación, salvo los casos señalados en la misma Carta Fundamental. En esta distribución de facultades en la Constitución se debe procurar buscar un equilibrio entre poderes, a fin de respetar el sentido del principio de división de poderes en beneficio del Estado de Derecho.

10. No obstante que el principio de división de poderes fue incorporado en las Constituciones liberales durante el siglo XIX, la práctica política, social y económica derivada de la modernidad, ha ocasionado que dicho principio no fuese rígidamente aplicado, teniendo que admitir la colaboración entre poderes y que algunas de las funciones del Estado materialmente no siempre sean desempeñadas por el órgano a quien formalmente le corresponderían. Los órganos constituidos -Ejecutivo, Legislativo y Judicial- por la Constitución, llevan a cabo las funciones del poder público, ejerciendo cada uno o en forma coordinada, una o más funciones según lo determine la Carta Magna. Es por esto, que se habla de un sistema de colaboración o control entre poderes.

En efecto, el principio de división de poderes resulta hoy en día una separación de funciones y correlativamente una separación de órganos y de competencias, sujetas a un régimen de control y colaboración entre los órganos que las ejercen, y representa un principio de organización política para coordinar tres funciones u objetivos del Estado.

Este fenómeno de colaboración, lo podemos encontrar en los siguientes casos: La celebración de tratados internacionales por parte del Ejecutivo y la ratificación, en su caso; La facultad del senado para erigirse en Jurado, para conocer de delitos oficiales de altos funcionarios; Facultad de iniciativa de Ley. La ejercen tanto el Ejecutivo como los integrantes del Legislativo; Facultad de veto, como control del Ejecutivo sobre los proyectos aprobados por el Congreso; Facultad reglamentaria del Ejecutivo; Facultades legislativas extraordinarias al Ejecutivo; Ejecución por parte del Ejecutivo, de las penas impuestas por el Poder Judicial; Auxilio del Ejecutivo para cumplir las resoluciones judiciales; Rendición del informe del Presidente y comparecencia de los secretarios de despacho ante el Legislativo; Tramitación y resolución, por parte del Ejecutivo, de los recursos administrativos; Facultad del Ejecutivo de resolver asuntos contenciosos en materia agraria; Ratificación del Legislativo sobre los nombramientos hechos por el Ejecutivo; Ratificación de acuerdos internacionales por el Senado de la República. Facultad de declarar la desaparición de poderes en un estado por parte del Congreso; Facultad del Congreso de autorizar al Presidente su salida del territorio nacional; Facultad del Congreso para autorizar al Presidente a disponer de la Guardia Nacional fuera de sus respectivos estados; Otorgamiento de la amnistía por parte del Legislativo; Aprobación del Legislativo, de nombramientos, licencias o renunciaciones de Ministros de la Suprema Corte de Justicia; El juicio de amparo, como medio de control constitucional, etc.

11. El sistema de colaboración o control entre poderes previsto en la Constitución mexicana propicia que el Presidente de la República tenga supremacía sobre los otros órganos del poder Estatal, porque además de ser el jefe de la administración, líder del partido en el poder y contar con facultades importantes en las materias económica (banca y crédito, monetaria, petróleo y demás hidrocarburos, petroquímica y energía nuclear, electricidad y ferrocarriles, etc.), seguridad social, política educativa, política internacional, seguridad interior o exterior, etc., así como influir sobre los otros poderes (control político de la mayoría de los miembros del Legislativo, al ser de facto el jefe del partido oficial; intervención en la designación de los ministros del Poder Judicial; facultad para modificar las interpretaciones del Poder Judicial al promover iniciativas de reformas constitucionales o legislativas etc.), tiene facultades que le permiten participar en las tres funciones primordiales del Estado mexicano: ejecutiva; legislativa y jurisdiccional.

El creciente predominio del Ejecutivo sobre los demás órganos del Estado, atenta contra la existencia del Estado de Derecho, al desequilibrar el principio de división de poderes.

12. En relación con la función legislativa del Estado mexicano, el titular del Ejecutivo tiene una intervención importante: Inicia las leyes (en la práctica la gran mayoría de las iniciativas provienen del Ejecutivo -especialmente en materia fiscal-), tiene el derecho para vetarlas, tiene facultades legislativas para ocasiones

extraordinarias, políticamente ejerce el control sobre el órgano encargado de elaborar las leyes (Congreso de la Unión), y además tiene la llamada "Facultad Reglamentaria", que le ayuda a redondear su función legislativa, pues a través de ésta ejecuta las leyes.

13. La expresión Estado de Derecho no aparece como tal en ninguna de las constituciones actuales, en virtud de que es una elaboración doctrinaria filosófica y jurídico-constitucional que encontró su formulación más radical en el positivismo jurídico de Hans Kelsen, quien llegó a identificar Estado y Derecho. Esta figura jurídica y política se fue configurando a lo largo de los siglos, en la lucha constante contra el poder de los monarcas absolutos y de la necesidad de la participación popular en la formación de los mandatos estatales.

El Estado de Derecho no se reduce a una sociedad regulada por el derecho, sino que es necesario que el derecho tenga un contenido que garantice ciertos mínimos de igualdad, propiedad, libertad y seguridad, para lo cual se requiere la proclamación y respeto real a los derechos del hombre, la división de poderes y la soberanía popular. Asimismo, el Estado de Derecho tiene su fundamento en el imperio de la ley, es decir, en el principio de legalidad, mediante el cual todo acto del Estado debe estar fundado en una ley formal emanada del Poder Legislativo, a fin de no poner en riesgo la división de poderes, y en particular, a reconocer y respetar a la Ley como norma suprema que expresa la voluntad de los ciudadanos.

Además, no basta con determinar los órganos de gobierno y su esfera de competencia para garantizar un "Estado de Derecho", en virtud de que existe el riesgo de que aquéllos se salgan de su marco legal y actúen arbitrariamente. De ahí la necesidad de establecer un control de la constitucionalidad, por lo que sólo puede hablarse de Estado de Derecho en la medida en que se ha logrado estructurar un sistema de justicia capaz de garantizar la sumisión del propio Estado al Derecho.

14. El Estado de Derecho mexicano se inspira y tiene su base en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que como Ley Suprema o Norma Fundamental unifica y da validez a todas las legislaciones que constituyen el orden jurídico mexicano, y en ella se regulan aspectos importantes como las garantías individuales, la soberanía popular y la división de poderes.

15. En beneficio de un Estado de Derecho el poder Ejecutivo debe sujetar su actuación al principio de legalidad, sobre todo, en el Estado mexicano donde el Ejecutivo es quien materialmente legisla y el Legislativo únicamente sirve como moderador y sancionador de la iniciativas enviadas por aquél.

16. El cumplimiento del principio de legalidad conlleva a generar seguridad jurídica en los gobernados y a la existencia de un Estado de Derecho.

VI. Notas Bibliográficas.

- 1 Burgos, Ignacio, "El Estado", México, Porrúa, 1970, págs. 23-108.
- 2 Smith, Juan Carlos, Voz: Estado, "*Enciclopedia Jurídica Omeba*", Buenos Aires, Ed. Driskill, 1993. Tomo X, pág. 816.
- 3 Reyes Vera, Ramón, "La Responsabilidad del Estado y los Servidores Públicos", "*Revista: Boletín de la Academia Fiscal*", 1a. quincena de junio 1965, número 138, pág. 58.
- 4 Smith, Juan Carlos, Voz: Estado, *ob. cit.*, págs. 817-818. Vid. igualmente la obra de Marcos, Patricio E., *El Estado*, Edicol, México, 1977, *passim*. *Apud* Reyes Vera, Ramón, *ob. cit.*, pág. 56.
- 5 Amal, Aurora, "Sociedad y Estado", "*Revista de la Facultad de Derecho*", UNAM. Tomo V, oct/dic, 1955, núm. 20, pág. 162. *Apud. Ibid.*, pág. 57.
- 6 Milliband Ralph, *El Estado en la sociedad capitalista*, 6a. ed., México-España-Argentina, 1976, Siglo XXI, págs. 3-18. Igualmente, es interesante la obra de Strachey, John, *El capitalismo contemporáneo*, FCE, México, 1974, *passim*. *Apud. Idem.*
- 7 Gramsci, Antonio, *Consejos de fábrica y estado de la clase obrera*, *Rev. México*, 1973, pág. 10. *Apud. Idem.*
- 8 Engels, Federico, *El origen de la propiedad, de la familia y del Estado*, Moscú, Ed. en Lenguas Extranjeras, 1970, pág. 170. *Apud. Idem.*
- 9 *Ibid.*, pág. 172. *Apud. Idem.*
- 10 *Ibidem.* pág. 171. *Apud. Idem.*
- 11 Lenin, V. I., *El Estado y la revolución*, Moscú, Ed. en Lenguas Extranjeras, 1970, pág. 170 (35) Lenin, V. I., *ob. cit.*, págs. 21-108. *Apud. Idem.*
- 12 Lenin, V. I., *ob. cit.*, págs. 21-108. *Apud. Idem.*
- 13 Cherroni, Umberto, *Teoría política y sociedad*, México, Era, 1976, pág. 134. *Apud. Ibid.*, pág. 58.
- 14 Engels, Federico, *Anti Dühring*, Grijalbo, México, 1964, págs. 274-275. *Apud. Idem.*
- 15 Boccara, Paul y otros, *Capital monopolista de Estado*, Grijalbo, México, 1970, pág. 24. Considero interesante también la obra de Baran, Paul A. y Sweezy, Paul M. *El capital monopolista*, Siglo XXI, Ed. México, 1976, 2a. ed. *passim* y a obra de Cobb, Maurice, *Estudios sobre el desarrollo del capitalismo*, Siglo XXI ed. México, 1977, 9a. ed. *passim*. *Apud. Idem.*
- 16 Heller, Herman, *Teoría del Estado*, FCE, México, 1942, pág. 221. *Apud.* Reyes Vera, Ramón, "*Lex y Reglamento*", México, Ed. del Autor, Tesis Prof. de Lic. en Derecho, UNAM, 1961, pág. 17.
- 17 Kelsen, Hans, *Teoría general del Estado*, Labor, Barcelona, España, 1934, pág. 18; *Teoría pura del derecho*, Eudeba, Buenos Aires, 1960, pág. 189; *Introducción a la teoría pura del derecho*, Pub. de la UNAM, México, 1960, pág. 53. *Apud.* Reyes Vera, Ramón, "La Responsabilidad del Estado y los Servidores Públicos", *ob. cit.*, pág. 58.
- 18 Heller, Herman, *Teoría del Estado*, México, FCE, 1942, pág. 255. *Apud. Idem.*
- 19 Kelsen, Hans, *Teoría general del Estado, ob. cit.*, pág. 5. *Apud. Idem.*
- 20 Poulantzas, N. *Poder político y clases sociales en el Estado capitalista, ob. cit.*, págs. 149-151 y 155. *Apud. Idem.*
- 21 Poulantzas, N. *ob. cit.*, pág. 100. *Apud. Idem.*

- 22 Bucí Glukman, C. *Gramsci y el Estado*, México, Ed. Siglo XXI, 1979, pág. 122. *Apud. Idem.*
- 23 De la Cueva, Mario, *La Idea del Estado*, México, UNAM; 1986, pág. 414. *Apud. Idem.*
- 24 Voz: Estado. "*Diccionario Jurídico Mexicano*", 4a. ed., México, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM y Porrúa, 1991, Tomo D-H, pág. 1321.
- 28 *Apud.* Tamayo y Salmorán, Rolando, *Idem.*
- 26 Burgos, Ignacio. "*Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo*", 3a. ed., México, Porrúa, 1992, págs. 145-146.
- 27 Tamayo y Salmorán, Rolando, "Voz: Estado". *ib. cit.*, pág. 1322.
- 28 *Apud.* Galindo Camacho, Miguel, "*Teoría del Estado*", 2a. ed., México, Editores Mexicanos Unidos, 1979, pág. 288.
- 28 Porrúa Pérez, Francisco, "*Teoría del Estado*", 13a. ed., México, Porrúa, 1979, pág. 190.
- 30 Ovilla Mandujano, Manuel, "*Teoría del Derecho*", México, Duero, 1990, pág. 201.
- 31 Verdross, Alfredo, "*Derecho Internacional Público*" (Traducción Antonio Truyol), Madrid, Editorial Aguilar, 1963, pág. 134.
- 32 Burgos, Ignacio, "*El Estado*", *ib. cit.*, pág. 309.
- 33 Heller, Herman, "*Teoría del Estado*", México, Fondo de Cultura Económica, 1942, pág. 309.
- 34 Porrúa Pérez, Francisco, "*Teoría del Estado*", *ib. cit.*, pág. 190
- 36 "El orden jurídico fundamental del Estado, en efecto, o se instituye mediante el poder soberano autodeterminativo que corresponde a la nación como acontece en casi todos los Estados contemporáneos, o se instaura por el gobernante individualizado o colegiado en quien legítimamente se supone radica la soberanía, según acaecía en las monarquías absolutas que existían en épocas pretéritas de la historia política. Por consiguiente, dicho orden no es privativo de los Estados estructurados por una constitución en el sentido moderno del concepto, sino que se advierte también en los que la potestad legislativa pertenecía al monarca, a quien consideraba como el detentador legítimo del poder soberano, y en cuyo caso el consabido orden se implicaba en diferentes cuerpos normativos, generalmente desarticulados y dispersos, que aquí expedia." Burgos, Ignacio, "*El Estado*", *ib. cit.*, pág. 310.
- 36 Galindo Camacho, Miguel, *ib. cit.*, pág. 288.
- 37 Esta diferencia se manifiesta porque "Estado y Gobierno son conceptos diferentes, en tanto que el primero representa el todo, y en él reside el poder de crear el orden político, el segundo es la actividad del órgano enderezada a la actualización de ese orden." *Ibid.*, pág. 347.
- 38 Floresgómez González, Fernando y Carbalaj Moreno, Gustavo. "*Naciones de Derecho Positivo Mexicano*", 18a. ed., México, Porrúa, 1979, pág. 49-52.
- 38 En la Monarquía el Jefe de Estado (Rey o Emperador) recibe su función por herencia y a perpetuidad, y ejerce un poder especial, que siguiendo las ideas de Benjamín Constant, recibe el nombre de cuarto poder o poder moderados que busca mantener el equilibrio entre los demás poderes. El Rey no es representante popular, porque no recibe el poder del pueblo y, por otra parte, tampoco es creador del orden jurídico, toda vez que éste es creado por el Poder Legislativo. Existe otro tipo de monarquía denominada electiva, donde el Rey elegido, ya sea por un órgano aristocrático (Senado) o por el pueblo, tiene forzadamente carácter representativo puesto que recibe el poder de un acto de voluntad ajena y en consecuencia, propiamente no es tal Rey. Vid. Galindo Camacho, Miguel, *ib. cit.*, págs. 349-350.

40. *Amad. Burgos, Ignacio, "Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo", ob. cit.,* pág. 386.
41. Dice Kelsen: "La aristocracia se divide en varios subtipos, conocidos con los nombres de timocracia, plutocracia, etc., según que los titulares de los derechos políticos, es decir, los grupos participantes en la formación de la voluntad estatal, en la creación del Derecho, sean miembros de una clase social privilegiada (guerreros, sacerdotes), la nobleza de sangre o una clase privilegiada económicamente, etc." *Amad. Ibid.*, pág. 367.
42. *Amad. Idem.*
43. Kelsen, Hans, "*Teoría General del Derecho y del Estado*", (Traducción de Eduardo García Máynez), 3a. reimpresión, México, UNAM, 1963, pág. 336.
44. Mendizabal, R., y otros. Profesores del Colegio de Loyola, "*Diccionario Griego-Español, Ilustrado*", 2a. ed., Madrid, Editorial Razón y Fe, 1950, pág. 121.
46. Rodríguez Lozano, Amador, "Artículo 40", "*Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Comentada*", 4a. ed., México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM y Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal, 1993, pág. 169.
46. *Amad. Rabasa, Emilio O. y Caballero, Gloria, "México: esa es tu Constitución", 6a. ed., México, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, LV Legislatura, Miguel Ángel Porrúa, 1993, pág. 146.*
47. Cfr. Rodríguez Lozano, Amador, "Artículo 40", *ob. cit.*, pág. 169.
48. Este principio quedó consolidado en la Constitución de 1857 que otorgaba a todos los mexicanos varones el derecho de voto. La Carta de 1917, recogió la forma de gobierno republicano, federal y democrático, y por reformas de 1953 quedó perfeccionado el sistema universal electoral al otorgar el voto a la mujer. "La democracia ha sido una constante aspiración del pueblo mexicano, que reconoce en ella una forma justa de gobierno, porque ha sufrido a lo largo de su historia despotismos y dictaduras. turbide, Santa Anna, Maximiliano, Díaz, Huerta, son sólo cinco nombres representativos de la negación democrática en la evolución histórica en México.
- A Francisco I. Madero se le ha llamado el Apóstol de la Democracia ya que enarboló la bandera revolucionaria contra la dictadura porfiriana e iba a sucumbir asesinado por la trahimba huertista. Madero, en el Plan de San Luis de 5 de octubre de 1910, incitó al pueblo a la revolución armada. En este documento dijo: "En México, como República democrática, el poder público no puede tener otro origen ni otra base que la voluntad general" y el lema revolucionario "Sufragio Efectivo. No Reelección" sintetizó los anhelos democráticos populares". Rabasa, Emilio O. y Caballero, Gloria, *ob. cit.*, págs. 146-147.
49. Rodríguez Lozano, Amador, "Artículo 40", *ob. cit.*, pág. 169.
50. Debido a que las actuales naciones están constituidas por enormes comunidades, éstas no pueden, como sucedió en el pasado, participar directa, activa y diariamente en las cuestiones públicas, en el gobierno, pues no es posible reunir gigantescas asambleas para discutir los asuntos públicos. Por lo anterior, para representar al pueblo, se elige -bajo criterios geográficos (número de habitantes, zonas geográficas), e intereses políticos de partido- a un grupo de personas con suficiente autoridad para interpretar y convertir la voluntad de la mayoría del pueblo en leyes obligatorias para toda la población. En México, esos representantes (diputados y senadores que integran al Congreso de la Unión, y en los Estados, las cámaras locales), tiene la representación popular. Esta representación popular también se realiza también a través del cabildo de los ayuntamientos.
51. "El Estado Unitario es aquél que su orden jurídico tiene validez en todo su territorio y, por lo tanto, no hay normas que exclusivamente se apliquen en una porción a aquél". "Estado simple es aquel que no es divisible en partes internas que merzcan el nombre de Estados y que se encuentran unidas entre sí por un lazo de sociedad." Hauriou, Maurice, "*Principios de Derecho Público y Constitucional*", (Traducción de Carlos Ruiz del Castillo), Instituto, Madrid, Ed. Reus, pág. 360. Vid. también a Rodríguez Lozano, Amador, "Artículo 40", *ob. cit.*, pág. 170.
52. Burgos, Ignacio, "*Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo*", *ob. cit.*, pág. 168.

-
- 63 En cuanto a la aparente contraposición, la doctrina ha dicho que, en principio, un Estado federal es similar a un Estado unitario: la unidad de ambos es la Constitución; no obstante, la diferencia entre ambos radica en la forma que ésta les va a estructurar. Rodríguez Lozano, Amador, "Artículo 40", *ib.*, pág. 170.
- 64 La pugna entre el centralismo y federalismo que se escenificó durante la primera mitad del siglo XIX, llegó a su fin cuando el Constituyente de 1857 decidió que el sistema federal era el que verdaderamente satisfacía las necesidades de la nación. La validez del sistema federal nunca más volvió a ser objetada con seriedad; en el Constituyente de 1917 ni siquiera fue tema de debate.
- 65 Rodríguez Lozano, Amador, "Artículo 40", *op. cit.*, págs. 170-171.
- 66 Real Academia Española, "*Diccionario de la Lengua Española*", 20a. ed., Madrid, Ed. EPASA-CALPE., 1984, Tomo II h-z, pág. 1079.
- 67 Revidatti, Gustavo Adolfo, "Voz: Poder", "*Enciclopedia Jurídica Omeba*", Buenos Aires, Ed. Driskill, 1991, Tomo XXII, pág. 406.
- 68 Tamayo y Salmorán, Rolando, *op. cit.*, Voz: Estado, pág. 1325.
- 69 Dromé, José Roberto, "*Instituciones de Derecho Administrativo*", 2a. reimpresión, Buenos Aires, Astrea, 1983, pág. 42.
- 70 *Ibid.*, págs. 76-77.
- 71 *Ibid.*, pág. 77.
- 72 Keisen, Hans, "*Teoría General del Derecho y del Estado*", *op. cit.*, págs. 318-335.
- 73 Aristóteles, "*Política*", (Traducción de Julián Masías y María Araujo), Madrid, Instituto de Estudios Políticos de Madrid, 1951, Libro VI (IV), capít. 14, 1298 a, pág. 193.
- 74 John, Locke, *Ensayo sobre el Gobierno Civil*, pág. 211. *Apud.* Mendieta Martínez, Francisco, "*La Garantía de Legalidad en el Derecho Fiscal*", México, Ed. del autor, tesis prof. de licenciado en Derecho, UNAM, 1986, págs. 47-50.
- 75 *Idem.*
- 76 Orozco Henríquez, J. Jesús, "Artículo 49", "*Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Comentada*", 4a. ed., México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM y Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal, 1993, pág. 200.
- 77 *Idem.*
- 78 Eisenmann, Charles, "*El Espíritu de las Leyes y la Separación de Poderes*", Anuario Jurídico No. 2-1975, México, 1977, pág. 437.
- 79 Leowenstein, Karl, "*Teoría de la Constitución*", (Traducción Alfredo Gallegos), 7a. ed. Barcelona, Editorial Ariel, 1978, pág. 52.
- 80 Orozco Henríquez, J. Jesús, "Artículo 49", *op. cit.*, pág. 200.
- 81 Esta independencia del Ejecutivo se reflejaba en que era electo popularmente, tenía facultades de reacción y de influencia frente a la legislatura, podía nombrar a sus secretarios y removerlos libremente, en sí, se envolvía bajo la figura de un verdadero Jefe de Estado.
- 82 De La Madrid Hurtado, Miguel, "División de Poderes y Forma de Gobierno en la Constitución de Apetzínán", "*Estudios de Derecho Constitucional*", México, UNAM, 1977, págs. 98-100.

- 73 Rousseau propugnaba por la supremacía del poder Legislativo y la subordinación de las otras ramas del poder -Ejecutivo y Judicial-, por que el poder supremo debe descansar en él en virtud de que el órgano legislativo es el depositario de la voluntad general. Rousseau, Juan Jacobo, "*El Contrato Social u Principios de Derecho Político*", México, Editores Mexicanos Unidos, págs. 58-108.
- 74 Orozco Henriquez, J. Jesús, "Artículo 49", *op. cit.*, pág. 201.
- 75 En cuanto al modelo de los Estados Unidos de Norteamérica, se tomó a un Ejecutivo unipersonal, la figura de la vicepresidencia, que nos trajo resultados desastrosos, la estructura del Poder Legislativo (Cámara de Diputados y de Senadores) y Judicial.
- En relación con el modelo goditano, lo que respecta a fijar las atribuciones del Presidente y del Congreso, de las relaciones entre estos, la denominación de secretarios de despacho, la figura jurídica del referendo como autenticación de ordenamientos legales.
- El modelo hispánico, está a su vez influido por los revolucionarios franceses, pero un tanto atenuada por la tradición hispánica, previendo así un sistema de monarquía limitada. En este modelo, el poder Legislativo quedó depositado en las Cortes -integrada por Diputados de elección popular mediante sistema indirecto de tres grados; el poder Ejecutivo era ejercido por el Rey quien designaba o removía libremente a siete secretarios de despacho, que lo auxiliaban y tenían facultades de referendo y eran sujetos de responsabilidad ante las cortes.; la actividad judicial se depositaba en un Tribunal de Justicia.
- Vid. *Ibid.*, págs. 201-202.
- 76 Entre los antecedentes mexicanos de esta Ley Fundamental a la que se llamó "Decreto Constitucional para la libertad de la América Mexicana", se mencionan a los Elementos Constitucionales de don Ignacio López Rayón, los "Sentimientos de la Nación" de don José María Morelos y Pavón, así como al Reglamento para la reunión del Congreso, expedido por el propio Morelos el 11 de septiembre de 1813.
- 77 El artículo 107 de la Constitución de Apatzingán muestra el control constitucional del poder Legislativo al señalar como facultades de éste el "resolver las dudas de hecho y de derecho, que se ofrezcan en orden a las facultades de las supremas corporaciones".
- 78 Este principio tiene las características siguientes:
- a) La distinción entre órgano constituyente y órgano constituido.
 - b) La distinción entre esfera del poder del Estado y la esfera autónoma de la sociedad y de los individuos.
 - c) La división horizontal del poder público y que coincide con las directrices de Montesquieu, al distinguir entre las funciones legislativa, ejecutiva y judicial, distribuyéndolas entre diversos órganos.
 - d) La división vertical o federal, que se refiere a la distribución del poder entre la instancia central y las regionales o locales, las cuales se traducen en diversos grados de autonomía.
 - e) La división temporal, es decir, la duración limitada y la rotación en el ejercicio del poder público.
 - f) La división decisoria; mientras que las divisiones anteriores tienen carácter normativo, ésta, en cambio se refiere a los actores que intervienen en la práctica de la toma de decisiones políticas.
 - g) La división social del poder entre los diversos estratos y grupos de la sociedad.
- Vid. Orozco Henriquez, J. Jesús, "Artículo 49", *op. cit.*, pág. 216.
- 79 *Ibid.*, págs. 202-203.
- 80 Madero, cuyas ideas políticas tuvieron como objetivo esencial el restablecimiento de la democracia, pudo calificar al gobierno del general Díaz con estas valientes y definitivas palabras: "tanto el poder Legislativo como el Judicial están completamente supeeditados al Ejecutivo; la división de poderes, la soberanía de los Estados, la libertad de los ayuntamientos y los derechos del ciudadano, sólo existen en la Carta Magna", y contra esa dictadura se inició la revolución, porque con Madero, muchos hombres en México creían en la bondad de la democracia. Rabasa, Emilio O. y Caballero, Gloria, *op. cit.*, págs. 165 y 166.
- 81 El artículo 4o. de las Bases Constitucionales del 15 de diciembre de 1835, inspiró la idea para la creación del Supremo Poder Conservador, al señalar: "El ejercicio del supremo poder nacional continuará dividido en legislativo, ejecutivo y judicial, que no podrán reunirse en ningún caso ni por

- continuará dividido en legislativo, ejecutivo y judicial, que no podrán reunirse en ningún caso ni por ningún pretexto. Se establecerá además un arbitro suficiente para que ninguno de los tres pueda traspasar los límites de sus atribuciones." Orozco Henríquez, J. Jesús, "Artículo 49", *op. cit.*, pág. 203.
- 82 Este Supremo Poder Conservador, compuesto por cinco individuos, tenía las siguientes facultades "...el a. 12 de la segunda ley le señaló sus atribuciones: anular los actos de cualquier poder, excitado por el congreso, declarar la incapacidad física o moral del presidente de la República; excitado por un poder, suspender las labores de la Corte de justicia; excitado por el ejecutivo, suspender hasta por dos meses las sesiones del legislativo; excitado por la mayoría de las juntas departamentales, declarar cuando el presidente debía renovar su gabinete; otorgar o negar la sanción a presuntas reformas constitucionales; calificar las elecciones de senadores." Carpizo, Jorge, "La división de poderes", *"Diccionario Jurídico Mexicano"*, 4a. ed., México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM y Porrúa, 1991, Tomo D-H, págs. 1177-1178.
- 83 Los postulados de la división de poderes establecidos en ésta constitución, no fueron aplicados sino después de la Guerra de Tres Años y la invasión francesa que fue cuando se restableció la República (1864). En este período, el Presidente Benito Juárez recurrió al ejercicio de sus facultades extraordinarias como consecuencia de la inestabilidad del país. Una vez restablecido el orden público, y a causa del obstáculo que representaba el Congreso (por su preeminencia) para el eficaz desenvolvimiento de la administración, el Presidente Juárez promovió iniciativas de reforma (Restablecimiento del Senado y del veto suspensivo) que reforzaban al Ejecutivo) que fueron aplicadas hasta 1874 (Estando en ejercicio el Presidente Lerdo de Tejada). Hechos que consolidaron el presidencialismo en México. Sin embargo, dicho sistema no duró más que dos años, a consecuencia de la revolución de Tuxtepec que dio inicio a la dictadura de Porfirio Díaz. Orozco Henríquez, J. Jesús, "Artículo 49", *op. cit.*, págs. 203-204.
- 84 Fix Zamudio, Hector, "El Sistema Presidencialista y la División de Poderes", *"La Unidad Nacional y los Problemas Nacionales"*, México, UNAM, 1979, Tomo III, págs. 89-90.
- 85 Los artículos 29 y 131 de la Constitución se refieren, el primero, a la supervivencia misma de la nación, cuando ésta se halla en peligro por causas de invasión, perturbación grave de la paz pública o peligro para la sociedad, y el segundo, al mantenimiento adecuado de su economía nacional e internacional, situaciones en las que el Congreso de la Unión puede facultar al Ejecutivo para legislar.
- 86 Rabass, Emilio O. y Caballero, Gloria, *op. cit.*, págs. 166 y 167.
- 87 *Idem*, Orozco Henríquez, J. Jesús, "Artículo 49", *op. cit.*, págs. 215-216.
- 88 Carpizo, Jorge, Voz: Estado, *"Diccionario Jurídico Mexicano"*, *op. cit.*, pág. 1178.
- 89 Esta, se integró hasta 1977 por Diputados de elección y Diputados de partido, y a partir de 1978 se integró por Diputados de mayoría relativa y Diputados de representación proporcional (distritos uninominales y plurinominales, respectivamente).
- 90 Dromi, José, *op. cit.*, pág. 85.
- 91 Sánchez Brings, Enrique, "Artículo 73", *"Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Comentada"*, 4a. ed., México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM y Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal, 1993, págs. 301-308.
- 92 Carpizo, Jorge, "El Congreso de la Unión", *"Diccionario Jurídico Mexicano"*, *op. cit.*, Tomo A-CH, pág. 628.
- 93 Floresgómez González, Fernando y Carbajal Moreno, Gustavo, *op. cit.*, págs. 49-52.
- 94 El Constitucionalismo Mexicano a través de su historia siempre ha contado con un ejecutivo unipersonal (a partir de la constitución de 1924), a excepción de la constitución de 1814 donde se estableció un ejecutivo plural o colegiado.

- 96 "Nuestra constitución emplea el verbo promulgar en el artículo 89, pero en los incisos a) y c) del artículo 72 usa como sinónimos publicar y promulgar. Publicar es dar a conocer la ley a los habitantes del país y manifestar desde cuándo comienza su vigencia. La publicación debe ser hecha a través del medio en que sabemos que se dan a conocer las leyes, y que en México es el Diario Oficial". Carpizo, Jorge, *"El Presidencialismo Mexicano"*, México, Siglo XXI, 1988, pág. 92-93.
- 97 Las constituciones anteriores a la de 1857, si consideramos expresamente a favor del ejecutivo la facultad para expedir reglamentos, a partir de la constitución de 1857 y en la actual, por opinión jurisprudencial y de varios tratadistas, la expresión "proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia" contiene la facultad reglamentaria a favor del presidente de la República.
- 98 Carpizo, Jorge y Jorge Madrazo, "Derecho Constitucional", *"El Derecho en México Una Visión del Contorno"*, México, UNAM, 1991, pág. 1723.
- 99 Carpizo, Jorge, *"El Presidencialismo Mexicano"*, *op. cit.* pág. 94.
- 100 *Ibid.*, pág. 170.
- 101 Rabasa, Emilio O. y Caballero, Gloria, *op. cit.* págs. 234-241.
- 102 El artículo 95 de la actual Constitución conserva semejanza al similar de 1967, al establecer "Para ser electo ministro de la Suprema Corte..." Fix Zamudio, Hector, "El Sistema Presidencialista y la División de Poderes", *op. cit.* págs. 85-155.
- 103 Facultades extraordinarias para legislar fuera de los casos previstos en el artículo 29; facultades extraordinarias para regular la materia económica; facultades para seguir la economía nacional (arts. 24, 26 y 28).
- 104 Fix Zamudio, Hector, "Valor actual del principio de la división de poderes y consagración en las constituciones de 1857 y 1917", *"Boletín del Instituto de Derecho Comparado de México"*, México, UNAM, Año XX, números 58 y 59, Enero-Agosto de 1967.
- 105 Vid. Meinecke, Friedrich, *"La Idea de la Nación del Estado en la Edad Moderna"*, (traducido por Felipe González Vicán), Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1959, *passim*; Reyes Heróles, Jesús, *"En Busca de la Nación del Estado"*, México, Editado por Miguel Ángel Porrúa, 1982, *passim*.
- 106 Duverger, Maurice, *Juana al Rey*, pág. 97. *Apud* Sotelo Rossa, David Augusto, *"Presidencialismo y Parlamentarismo en México"*, México, Ed. del Autor, Tesis de Doctorado, UNAM, 1992, pág. 146.
- 107 Fuente: H. Cámara de Diputados. Fix Zamudio, Hector. Es necesario señalar, que en la mayoría de las democracias occidentales, y aún en las del bloque socialista, la gran mayoría de las iniciativas de ley provienen del Ejecutivo. En México, desde mayo de 1983, cuando Iturbide expide un decreto para negociar un empréstito por 8 millones de pesos con la Casa de Londres, a partir de entonces, todos los empréstitos negociados por el Ejecutivo han contado con la validación del Congreso. Cabrera Javier, *La Deuda Externa de México* (De la Colonia a Nuestros días), en "Memoraciones" de página uno, suplemento político de "Uno Más Uno", México, número 144, de fecha 27 de Mayo de 1984. *Apud. Ibid.* págs. 146-147.
- 108 Dromi, José, *op. cit.* pág. 85.
- 109 *Ibid.*, pág. 143.
- 110 Esta forma de organización del Poder Judicial tiene su antecedente en el artículo 23 de la Constitución de 1824, que se inspiró a su vez, en el modelo estadounidense.
- En cuando al número de Ministro de la Suprema Corte de Justicia, éste ha ido en aumento, debido principalmente al incremento de asuntos por resolver. Así, en 1928 existían 3 Salas (Penal, Civil y Administrativa) con 5 magistrados cada una, posteriormente en 1938, ante el incremento de los asuntos laborales surgió una cuarta sala (laboral). En 1951 se incorporaron 5 Ministros supernumerarios y se establecieron los Tribunales Colegiados de Circuito en materia de Amparo, inspirados en los tribunales de circuito de apelación de los Estados Unidos. Desde 1928 los jueces, Magistrados y Ministros han

En cuando al número de Ministro de la Suprema Corte de Justicia, éste ha ido en aumento, debido principalmente al incremento de asuntos por resolver. Así, en 1928 existían 3 Salas (Penal, Civil y Administrativa) con 5 magistrados cada una, posteriormente en 1938, ante el incremento de los asuntos laborales surgió una cuarta sala (laboral). En 1951 se incorporaron 5 Ministros supernumerarios y se establecieron los Tribunales Colegiados de Circuito en materia de Amparo, Magistrados en los tribunales de circuito de apelación de los Estados Unidos. Desde 1928 los Jueces, Magistrados y Ministros han sufrido la supresión y restablecimiento del principio de inamovilidad del cargo, con el objeto de asegurar su independencia en la gestión, siendo el texto vigente, en su art. 94, el que establece que "Los ministros de la Suprema Corte sólo podrán ser privados de sus puestos en términos del título Cuarto de esta Constitución", es decir, previo juicio político. En el año de 1995 se redujo el número de ministros a 11. Vid. Fix Zamudio, Hector, "Artículo 94", *"Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Comentada"*, 4a. ed., México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM y Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal, 1993, págs. 387-388.

- 111 La fracción I del artículo 104 prevé una concurrencia de facultades entre tribunales federales y estatales, al señalar que "Corresponde a los tribunales de la Federación conocer de todas las controversias del orden civil o criminal que se susciten sobre el cumplimiento y aplicación de las leyes federales o de los tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano. Cuando dichas controversias sólo afecten intereses particulares, podrán conocer también de ellas, a elección del actor, los jueces y tribunales del orden común de los Estados y del Distrito Federal. Las sentencias de primera instancia podrán ser apelables para el superior inmediato del juez que conozca del asunto en primer grado.."
- 112 Rabasa, Emilio O. y Cabellero, Gloria, *ob. cit.*, pág. 245.
- 113 Cis, Maderera de Merivalle, *"Semana Judicial de la Federación"*, Quinta Época, Tomo CIX, 1951, pág. 2098.
- 114 *Apud.* Orozco Henríquez, J. Jesús, "Artículo 49", *ob. cit.*, págs. 212-213.
- 118 Carpizo, Jorge y Jorge Madrazo, "Derecho Constitucional", *"El Derecho en México. Una Vista de Costuras"*, *ob. cit.*, págs. 1780.
- 119 Rousseau, Juan Jacobo, *ob. cit.*, págs. 59 y ss.
- 117 Burgos, Ignacio, *"El Estado"*, *ob. cit.*, págs. 281-283.
- 118 Jellinek, George, *"Teoría General del Estado"*, (Traducido por Fernando Ríos), Madrid, 1915, Tomo II, págs. 299-319.
- 119 Malberg, Carré De, *"Teoría General del Estado"*, (Traducido por José León Depitre), México, Fondo de Cultura Económica, 1948, págs. 754, 837 y ss.
- 120 Smith, Carl, *"Teoría de la Constitución"*, (Traducido por Francisco de Ayala), México, Ed. Nacional, 1970, págs. 212-217.
- 121 Wilson, Woodrow, *"El Gobierno Constitucional"*, *Apud.* Moreno, Daniel, *"Derecho Constitucional Mexicano"*, 5a. ed., México, Ed. Pax-México, Librería Carlos Cossaman, 1979, págs. 394-395.
- 122 Biccarelli Di Ruffia, Paolo, *"Derecho Constitucional"*, (traducido por Pablo Lucas Verdú), Madrid, Ed. Tecnos, 1973, pág. 219.
- 123 Soto Kloss, Eduardo, "El Estado de Derecho y Procedimiento Administrativo", *"Revista de Derecho Pública"*, Chile, No. 28, Julio-Diciembre 1980.

- 126 Vid. la jurisprudencia "Autoridades. Las Autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite." Ap. 1979, 8a. parte, Pleno y Sala, Tesis 46, pág. 89.
- 127 Díaz, Elias, *Estado de Derecho y Sociedad Democrática*, pág. 17. *Apud* Resendiz Nuñez, Cuauhtémoc, "Estado de Derecho y Administración Pública", *Revista L.E.Y.*, México, UNAM Año 2, Número 7, 1987, pág. 39.
- 128 T. LXXII, p. 3190 A.A.R.: 1030/62, 6 de mayo de 1942.- Quinta Época Mayo 1917 - Junio 1957. *Apud* Reyes Vera, Ramón, "Curso de Derecho Fiscal para Contadores, Administración e Informática", México, Leguna, 1994, pág.19.
- 129 *Apud. Ibid.*, pág. 38.
- 130 *Apud. Ibid.*
- 131 *Apud* Burgos, Ignacio, "El Estado", *ib. cit.* pág. 209
- 132 Cfr. Díaz, Elias, *Estado de Derecho y Sociedad*, pág. 88. *Apud* Resendiz Nuñez, Cuauhtémoc, *ib. cit.*, pág. 39.
- 133 Burgos, Ignacio, "El Estado", *ib. cit.* pág. 270-271.
- 134 González Pérez, Jesús, "La Justicia Administrativa en México", en *Revista Iberoamericana de Derecho Procesal*, Madrid, Núm. IV, Octubre-Diciembre de 1972. Pág. 751. *Apud* López Ríos, Pedro, *ib. cit.*, pág. 24.
- 135 Nuestro país fue pionero del Estado Social de Derecho al consagrar en la Ley Fundamental de 1917 derechos básicos mínimos para los grupos sociales, al margen de la autonomía contractual, y atribuir al Estado la función de cuidar su cumplimiento.
- 136 López Ríos, Pedro, *ib. cit.*, pág. 25.
- 137 Al respecto, Camillo Flores en su obra *La Justicia Federal y la Administración Pública*, pág. 10, señala que "procurar la eficiencia sin caer en la dictadura es el problema capital del Estado en la actualidad". *Apud* Resendiz Nuñez, Cuauhtémoc, *ib. cit.*, pág. 39.
- 138 Este predominio del Ejecutivo, es analizado en el punto referente al Poder Ejecutivo de este capítulo.
- 139 "Nadie duda, dice Gros Espiell, que el mundo de hoy requiere para garantizar el progreso y los derechos de los individuos en Estado fuerte, capaz de afrontar adecuadamente las tremendas tareas que el momento exige, y de enfrentar la acción de los grupos de presión, para defender los intereses generales y el bien común. Y esto implica reconocer la necesidad de un ejecutivo también fuerte, que planifique, oriente, impulse y administre, es decir, gobierne, en función de estos requerimientos. En especial el papel que debe jugar el poder ejecutivo ha de ser predominante, siendo necesario adecuar los textos constitucionales a este imperativo de hoy..." Espiell, Gros, *El profesional del Poder Ejecutivo en América Latina*, pág. 19. *Apud* Resendiz Nuñez, Cuauhtémoc, *ib. cit.*, pág. 38.
- 140 González Urbe, Hector, *ib. cit.*, pág. 220.
- 141 Resendiz Nuñez, Cuauhtémoc, *ib. cit.*, pág. 38.
- 142 En este sentido, en la parte orgánica de la Constitución se establece cómo se forman los órganos de gobierno y se determina su esfera de competencia, al asignárseles facultades y atribuciones. Un órgano del Estado sólo actúa como tal cuando lo hace dentro de su marco competencial.

CAPITULO SEGUNDO

EL SUBSISTEMA IMPOSITIVO MEXICANO

"De acuerdo con un principio elementalísimo de moral hacendaria ningún gobierno tiene el derecho de aumentar los sacrificios del pueblo contribuyente, subiéndolo los impuestos o creando otros nuevos, mientras los ya establecidos no sean aplicados, en los servicios públicos, económica y eficientemente. De allí que la única solución que para esta parte del problema y en las presentes condiciones, parezca recomendable, es la de introducir una economía estricta en todos los ramos de la administración reduciendo los gastos al mínimo posible y vigilándolos de modo continuo y eficaz, con el objeto de mantenerlos siempre dentro de las existencias reales del tesoro federal."

Alberto J. Pani.

José Pérez Becaril, Alonso.
Conferencia: "Propuesta de
adecuaciones a la legislación fiscal
estatal y municipal del Estado de
México", 1996.

CAPITULO SEGUNDO

EL SUBSISTEMA IMPOSITIVO MEXICANO

SUMARIO I. El orden jurídico mexicano en materia fiscal federal. A. La supremacía constitucional. B. Estructura jurídico tributaria federal. II. El poder tributario del Estado Mexicano. A. Generalidades. 1. Concepto. 2. Fundamento constitucional de la potestad tributaria. 3. Ejercicio del poder tributario. 4. Diferencia entre potestad tributaria y competencia tributaria. B. Poder tributario de la Federación, Estados y Municipios. 1. Poder tributario de la Federación. 2. Poder tributario de los Estados. 3. Poder tributario del Municipio. III. La obligación tributaria. A. Concepto de obligación. B. Concepto de obligación tributaria. C. Fundamento constitucional de la obligación tributaria. D. Las contribuciones. 1. Concepto y clasificación legal. 2. El impuesto: concepto y elementos. IV. Interpretación de la ley fiscal. A. Concepto de interpretación. B. Diferencia entre interpretación e integración. C. Métodos de interpretación fiscal. D. Las fuentes de interpretación fiscal. E. La interpretación en nuestra legislación fiscal. V. Conclusiones. VI. Notas Bibliográficas.

El subsistema impositivo mexicano se sustenta en los siguientes principios y características generales.

I. El orden jurídico mexicano en materia fiscal federal.

A. La supremacía constitucional.

El Estado de Derecho mexicano se inspira y tiene su base en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que como Ley Suprema o norma fundamental unifica y da validez a todas las legislaciones que constituyen el orden jurídico mexicano. En este sentido se pronuncia José Mauricio Fernández y Cuevas al señalar lo siguiente:

"La norma básica del orden jurídico mexicano que no es otra que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos constituye la regla fundamental de acuerdo con la cual han de ser creadas las demás normas del sistema."⁽¹⁾

Los preceptos que la integran tienen similar jerarquía y ninguno de ellos prevalece sobre los otros, no pudiendo por tanto, contener contradicciones en sí misma. Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, expresa:

"CONSTITUCION FEDERAL. SUS ESTATUTOS NO PUEDEN SER CONTRADICTORIOS ENTRE SI.- Las Reformas a los artículos 49 y 131 de la Constitución, efectuadas por el Congreso de la Unión, no adolecen de inconstitucionalidad, ya que jurídicamente la Carta Magna no tiene y no puede tener contradicciones, de tal manera que, siendo todos sus preceptos de igual jerarquía, ninguno de ellos prevalece sobre los demás; por lo que no se puede decir que algunos de sus estatutos no deban observarse por ser contrarios a lo dispuesto por otros. La

Constitución es la norma fundamental que unifica y da validez a todas las demás normas que constituyen un orden jurídico determinado y conforme a su artículo 133, la Constitución no puede ser inconstitucional; es un postulado sin el cual no se podría hablar de orden jurídico positivo, porque es precisamente la Carta Fundamental la que unifica la pluralidad de normas que componen el derecho positivo de un Estado. Además, siendo "la Ley Suprema de Toda la Unión", únicamente puede ser modificada o adicionada de acuerdo con las disposiciones de la misma que en el derecho mexicano se contiene en el artículo 135 constitucional, y únicamente por conducto de un órgano especialmente calificado, pueden realizarse las modificaciones o adiciones, y por exclusión, ningún otro medio de defensa legal como el juicio de amparo es apto para modificarla.⁽¹³⁾

En relación con la supremacía constitucional, nuestra Ley Fundamental en su artículo 133 establece:

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

De la interpretación de este precepto, se desprende que la Constitución es la norma suprema en nuestro país, la cual prevalecerá en todo momento sobre cualquier otra disposición legislativa existente en México, tales como las leyes emitidas por el Congreso de la Unión, los Tratados Internacionales, las Constituciones Locales y leyes locales.

En tal sentido, el Poder Judicial Federal sostiene:

"CONSTITUCION FEDERAL. Es la Ley Suprema de la Nación y debe ser obedecida sin obstáculos ni observaciones. Leyes secundarias. Por encima de sus preceptos están los de la Constitución que derogan toda ley que se les oponga".⁽¹³⁾

CONSTITUCION, SUPREMACIA DE LA. Tratándose de Leyes reglamentarias de la Constitución, La Suprema Corte ha establecido que, en cada caso particular, debe estudiarse si se afecta o no, el interés público, y dicho interés no interviene en la inmediata aplicación de leyes reglamentarias de la Constitución que vulneren o desvirtúen los preceptos de la misma que se pretenda reglamentar. La misma Suprema Corte ha establecido la supremacía absoluta de la Constitución sobre toda legislación secundaria, y la sociedad y el Estado tienen interés en que se apliquen, desde luego los preceptos de aquella y no los textos contrarios a la misma.⁽¹⁴⁾

De artículo 133 antes transcrito, se desprende que la jerarquía del orden jurídico mexicano es:

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Leyes Federales y Tratados Internacionales.
3. Constituciones y leyes locales.

Las Leyes Federales, son aquéllos actos emanados del Congreso de la Unión, que crean situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales, las cuales son obligatorias cuando son conocidas o se presume legalmente que lo son.

Los Tratados Internacionales, en términos del artículo 2, párrafo 1. de la Convención sobre Derecho de los Tratados, Viena, 23 de mayo de 1969, se definen de la siguiente manera: "Se entiende por tratado un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional Público, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualesquiera que sea su denominación particular".⁽⁵⁾

Las Constituciones y Leyes Locales, son expedidas por las Legislaturas de los Estados.

Asimismo, es en la Constitución donde se señalan las facultades que el Estado Mexicano tiene sobre sus gobernados, entre las cuales encontramos la Potestad Tributaria.

B. Estructura jurídico tributaria federal.

En materia fiscal federal, el orden jerárquico de las disposiciones que la regulan, es el siguiente:

- a) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- b) Leyes Fiscales Federales y Tratados Internacionales,
- c) Decretos Ley y Decretos Delegados,
- d) Reglamentos Constitucionales, y
- e) Otras Disposiciones Administrativas, sin fuerza de Ley.

A continuación, se destacan algunos de los puntos sobresalientes de dichos ordenamientos.

1) Es en nuestra Ley Fundamental, en donde se contienen los principios y garantías individuales que deben observar las leyes fiscales federales.

2) Las leyes fiscales federales, pueden clasificarse en:

- a) Leyes Fiscales Administradoras de las Contribuciones.
- b) Código Fiscal de la Federación.
- c) Derecho Federal Común (Código Civil Federal).

Las leyes fiscales administradoras de las contribuciones son aquéllos actos emanados del Congreso de la Unión que definen y regulan a los sujetos. objetos,

bases, tasas, épocas de pago y demás obligaciones relacionadas con cada uno de los tributos o contribuciones en particular.

Así, pasamos a enumerar a las principales leyes de este tipo:

- a) Lev del Impuesto Sobre la Renta.
- b) Lev del Impuesto al Valor Agregado.
- c) Lev del Impuesto al Activo.
- d) Lev del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.
- e) Lev del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.
- f) Lev Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación regula la aplicación de las leyes fiscales administradoras de las contribuciones, en la medida en la que esto no se encuentre determinado en las propias leyes; en otras palabras, este ordenamiento legal se aplica en defecto de las leyes fiscales referidas, tal y como lo ordena el artículo 1o. del mismo.

El Derecho Federal Común que está referido al Código Civil para el Distrito Federal, es de aplicación supletoria en materia fiscal federal, tal y como se desprende del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, además este ordenamiento legal en sus artículos 100 y 101 nos remite expresamente al Código Penal aplicable en materia federal, y en el 187 al Código Federal de Procedimientos Civiles.

3) Respecto de los Tratados Internacionales para evitar la doble tributación e impedir la evasión fiscal celebrados por México, la situación actual es:⁽⁶⁾

TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION VIGENTES					
País	Subs. Efectiva	Tratado en vigor	Atribución de Alícuotas	Fecha del Tratado	Publicación (D.O.F.)
ALEMANIA	Enero 1º, 1994	30-XII-93	27-V-93	23-II-93	16-III-94
CANADA	Enero 1º, 1992	11-V-92	08-VII-91	08-IV-91	17-VII-92
COREA	Enero 1º, 1996	11-II-95	16-XII-94	06-X-94	16-III-95
ESPAÑA	Enero 1º, 1995	06-X-94	27-V-93	24-VII-92	31-XII-94
E. U. A.	Enero 1º, 1994	28-XII-93	12-VII-93	18-IX-92	03-II-94
FRANCIA	Enero 1º, 1993	31-XII-92	18-XII-92	07-XI-91	16-III-93
IRLANDA DEL NORTE	Enero 1º, 1994	15-XII-94	06-VII-94	02-VI-94	15-III-95
ITALIA	Enero 1º, 1996	10-III-95	25-V-94	08-VII-91	29-III-95
PAISES SAJOS	Enero 1º, 1995	13-X-94	22-VI-94	27-IX-93	31-XII-94
REINO UNIDO	Abril 1º, 1994	15-XII-94	06-VII-94	02-VI-94	15-III-95
SUECIA	Enero 1º, 1993	18-XII-92	15-XII-92	21-XI-92	10-II-93
SUIZA	Enero 1º, 1994	08-IX-94	01-VI-94	03-VIII-93	24-X-94

TRATADOS APROBADOS Y FIRMADOS PENDIENTES DE ENTRAR EN VIGOR		
País	Aprobación	Firma del Tratado
BELGICA	Junio 1, 1994	Noviembre 24, 1992
ECUADOR	Mayo 25, 1994	Julio 30, 1992
JAPON	Abril 29, 1996	Abril 9, 1996
NORUEGA	Noviembre 14, 1995	Marzo 23, 1995
SINGAPUR	Abril 26, 1995	Noviembre 9, 1994

ESTADO QUE GUARDAN OTROS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN		
Por negociar	En negociación	Negociación concluida, no firmados
ARGENTINA	AUSTRALIA	DINAMARCA
COLOMBIA**	AUSTRIA	FINLANDIA
COSTA RICA	BRASIL	INDIA
CHINA	ISRAEL	RUMANIA
HUNGRIA	IRLANDA	
VENEZUELA**	MALASIA	
CHILE	NICARAGUA	
POLONIA		
PANAMA		

**Tratado en materia de transporte internacional.

4) Dentro de lo que denominamos disposiciones administrativas con fuerza de ley, se ubica lo que la doctrina denomina Decreto-Ley y Decreto-Delegado, contenidos en los artículos 29 y 131, segundo párrafo, constitucionales, respectivamente, en los cuales, en caso de grave peligro o conflicto de la sociedad, y tratándose de las tarifas de los impuestos al comercio exterior, se faculta al Ejecutivo Federal para legislar en forma limitada y para casos concretos.

5) Nuestra Constitución reconoce a los Reglamentos de Ejecución, que son aquéllos que tienen su límite y justificación en la ley que les da origen, y los emite el Presidente de la República en uso de la facultad reglamentaria contenida en el artículo 89 fracción I de la Constitución Federal, consistente en proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes.

Conforme a nuestro régimen constitucional, sólo tiene facultades para legislar el Poder Legislativo y excepcionalmente el Poder Ejecutivo en el caso de la facultad reglamentaria, que únicamente puede ser ejercitada por el titular de este Poder, sin que en la Constitución exista una disposición que lo autorice para delegar en alguna otra persona o entidad, la referida facultad, pues ni el Poder

Legislativo puede autorizar tal delegación. Así lo ha reconocido el Poder Judicial Federal, que con toda claridad ha señalado lo siguiente:

"REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS.- Si el Ejecutivo dicta una disposición de carácter legislativo, en uso de la facultad que la Constitución le otorga para proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, y por medio de ella crea una obligación de naturaleza general, pero dicha disposición no tiene un carácter autónomo, ya que su finalidad es la de evitar situaciones que condena un precepto constitucional, es decir, es una disposición que tiende a la exacta observancia de una ley expedida por el Poder Legislativo, esto obliga a considerar tal disposición desde un punto de vista legal y doctrinal, como un acto reglamentario, sin que por ello sea óbice al que exista un reglamento sobre la misma materia, porque no hay imposibilidad legal de que respecto de una misma Ley, se expidan varios reglamentos simultáneos o sucesivos; pero conforme a nuestro régimen constitucional, sólo tiene facultades para legislar el Poder Legislativo y excepcionalmente el Ejecutivo en el caso de la facultad reglamentaria, que **ÚNICAMENTE PUEDE SER EJERCITADA POR EL TITULAR DE ESTE PODER**, sin que en la Constitución exista una disposición que lo autorice para delegar en alguna otra persona o entidad, la referida facultad, pues ni el poder Legislativo puede autorizar tal delegación; por tanto, sostener que la Ley de Secretarías de Estado encarga a la de Economía, la materia de monopolios, y que esta Ley, fundada en el artículo 90 de la Constitución, debe entenderse en el sentido de que dicha Secretaría goza de cierta libertad y autonomía en esta materia, es desconocer la finalidad de aquella, que no es otra que la de fijar la competencia genérica de cada Secretaría, pero sin que por ello puedan actuar en cada materia sin ley especial, ni mucho menos que la repetida Ley subvierta los principios constitucionales, dando a las Secretarías de Estado, facultades que, conforme a la Constitución, sólo corresponden al titular del Poder Ejecutivo; decir que conforme a los artículos 92, 93 y 108 de la Constitución, los Secretarios de Estado tienen facultades ejecutivas y gozan de cierta autonomía en las materias de su ramo y de una gran libertad de acción, con amplitud de criterio para resolver cada caso concreto, sin someterlo al juicio y voluntad del Presidente de la República, es destruir la unidad del poder; es olvidar que dentro del régimen constitucional el Presidente de la República es el único titular del Ejecutivo, que tiene el uso y el ejercicio de las facultades ejecutivas; es finalmente, desconocer el alcance que el referendo tiene, de acuerdo con el artículo 92 constitucional, el cual, de la misma manera que los demás textos relativos, no dan a los Secretarios de Estado mayores facultades ejecutivas ni distintas siquiera, de las que al Presidente de la República corresponden".⁽⁷⁾

En materia fiscal federal, los principales reglamentos de ejecución existentes, son los siguientes:

- a) Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- b) Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- c) Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo.
- d) Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- e) Reglamento de la Ley Aduanera.

6) Dentro de lo que llamamos otras disposiciones administrativas sin fuerza de ley, encontramos a las "Resoluciones que establecen Reglas Generales y otras Disposiciones de Carácter Fiscal para el año de ..." conocidas como "Resolución Miscelánea", las cuales de conformidad a lo dispuesto por el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación únicamente generan derechos para los

particulares cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación, no siendo de observancia obligatoria, ya que constituyen circulares.

Las circulares "son comunicaciones o avisos expedidos por los superiores jerárquicos en la esfera administrativa dando instrucciones a los inferiores sobre el régimen interior de las oficinas, sobre su funcionamiento en relación con el público, o para aclarar a los inferiores la inteligencia de disposiciones legales ya existentes; pero no para establecer derechos o imponer restricciones a ellos".⁽⁸⁾

II. El poder tributario del Estado Mexicano.

A. Generalidades.

1. Concepto.

En Derecho Público, el término potestad o poder significa atribución o facultad conferida a un órgano de gobierno para la realización de las funciones que tiene encomendadas.

En el Derecho Financiero Público, se distingue como concepto genérico la potestad financiera y como derivación específica la potestad tributaria,⁽⁹⁾ por lo que dichas potestades son diferentes, al respecto Sainz de Bujanda señala:

"el poder o soberanía financiera es la expresión de la soberanía política, concebida como atributo del Estado y que tiene dos facetas: la que se refiere a los ingresos y la que se refiere a los gastos. El poder financiero se refiere al conjunto de la actividad financiera del Estado: ingresos y gastos. En cambio, el poder o soberanía tributaria se refiere a la facultad propia del Estado para crear Tributos."⁽¹⁰⁾

Así, la potestad financiera pública es el poder conferido a los órganos del gobierno federal, estatal y municipal, mediante atribuciones otorgadas constitucionalmente, para desarrollar la actividad financiera del Estado en sus tres momentos⁽¹¹⁾ -la determinación y obtención de los diversos recursos; la administración de los recursos obtenidos y la gestión de los bienes patrimoniales; y la erogación de los medios disponibles para hacer frente a los gastos públicos-.

Como observamos, la potestad financiera es el género y la potestad tributaria es la especie, pues ésta se desprende de aquella. Al respecto Francisco De la Garza, en el mismo sentido que Sainz de Bujanda,⁽¹²⁾ define al poder tributario como:

"la facultad del Estado, por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas."⁽¹³⁾

Por su parte, Fonrouge señala que la expresión poder tributario significa:

"la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción".⁽¹⁴⁾

Con base en lo anterior, el poder tributario es la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción, a fin de obtener recursos económicos para cumplir con las funciones que le han sido encomendadas.

2. Fundamento constitucional de la potestad tributaria.

El fundamento de la potestad financiera y en consecuencia de la tributaria, se encuentra en la soberanía del Estado, así lo han señalado Fonrouge, Valdés Villarreal, Francisco de la Garza, entre otros⁽¹⁵⁾. Esta, por disposición contenida en el artículo 39 constitucional, corresponde originariamente al pueblo, única fuente de poder. Y de acuerdo con el artículo 41 de la Constitución, el pueblo ejerce su soberanía a través de los órganos de gobierno, a los que confiere ciertas atribuciones entre las cuales se encuentran la potestad financiera y en consecuencia la tributaria.

Al respecto, el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal establece la potestad tributaria del Estado, al señalar:

"Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

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

El Poder Legislativo es el titular del poder tributario, ya que constitucionalmente es el facultado para crear leyes, y es precisamente en las leyes, en donde se deben establecer las contribuciones; mientras que al Ejecutivo compete la aplicación de las leyes; y al Judicial corresponde el control constitucional del mismo. Solo en casos extraordinarios es el Ejecutivo quien puede legislar para los casos previstos en los artículos 29 y 131 segundo párrafo de la Norma Fundamental.

De conformidad con el artículo 31, fracción IV relacionado con la garantía prevista en el artículo 14, segundo párrafo, de la Constitución Federal, la potestad tributaria sólo puede expresarse mediante una ley de carácter general, abstracta e impersonal. De aquí, que el órgano que ejerce dicha potestad es el Poder Legislativo, quien tiene la facultad para expedir leyes.

3. Ejercicio del poder tributario.

En los Estados Modernos (entre ellos México), que rigen su vida por sus Constituciones y conforme al sistema de la "división de poderes", el Poder Tributario, es atribuido exclusivamente al Poder Legislativo, ya sea federal o local, el cual lo ejerce en el momento en que expide las leyes que determinan que hechos o situaciones son los que al producirse en la realidad, generan para los particulares la obligación del pago de contribuciones.

En efecto, si atendemos a que el Poder Tributario representa la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción, o dicho en otras palabras, es la facultad del Estado (Federación o Entidades Federativas), para imponer a los particulares, la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas, y considerando que esta obligación se puede imponer solo mediante una ley (art. 31-V constitucional), dicho Poder reside o emana del Poder Legislativo (del Congreso de la Unión a nivel Federal y en las Legislaturas Locales tratándose de los Estados y Municipios), pues es el poder que constitucionalmente tiene la facultad para la creación de leyes.

Por lo tanto, el momento en que se presenta el ejercicio del Poder Tributario, es aquél en que el Estado, actuando soberanamente y de manera general determina, por medio del Poder Legislativo, cuáles son esos hechos o situaciones que, al producirse en la realidad, harán que los particulares se encuentren en la obligación de pagar las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público.

Solo en los casos previstos por los artículos 29 y 131 segundo párrafo, la Constitución permite al Ejecutivo expedir normas administrativas con fuerza de ley y consecuentemente participar de la Potestad Tributaria del Estado.

4. Diferencia entre potestad tributaria y competencia tributaria.

Valdés Villareal, dando mayor alcance al concepto de Potestad Tributaria, considera que ésta no concluye con la acción determinante de las contribuciones, sino que también comprende las actividades de administración pública consistentes en la aplicación de la ley, de la recaudación y de asignación de los recursos obtenidos para expensar el gasto público.⁽¹⁶⁾

Sin embargo, siguiendo el criterio de Hensel y tal vez bajo la influencia de la clasificación que distingue el derecho objetivo como facultad reconocida y plasmada en la norma jurídica, del derecho subjetivo como poder de la voluntad para llevar al plano material el contenido de la norma⁽¹⁷⁾, Giuliani Fonrouge opina que deben diferenciarse, por una parte, la potestad tributaria como poder de

gravar, y por otra, la competencia tributaria que es la facultad de ejercer aquella en el plano material. Al respecto, de manera textual Fonrouge, señala lo siguiente:

"El poder tributario consiste en la facultad de aplicar contribuciones (o establecer exenciones), en suma, el poder de gravar⁽¹¹⁸⁾ o sea, según Berliet, el poder de sancionar "normas jurídicas de las cuales derive o pueda derivar, a cargo de determinados individuos o categorías de individuos, la obligación de pagar un impuesto o respetar un límite tributario".⁽¹¹⁹⁾

"Paralelamente al poder tributario está la facultad de ejercitarlo en el plano material, a lo cual denomina Hensel competencia tributaria, de modo tal que ambos casos pueden coincidir pero no es forzoso que así ocurra, por cuanto se manifiestan en esferas diferentes, conceptual una y real otra. Puede haber órganos dotados de competencia tributaria y carentes de poder tributario..."⁽¹²⁰⁾

En apoyo a la posición de Giuliani, y ejemplificando el razonamiento anterior, De la Garza expresa que el gobierno federal es titular del poder tributario para gravar determinadas actividades de los gobernados y a su vez es titular de la competencia tributaria para cobrar dichos gravámenes. "Pero también el titular de la competencia tributaria puede ser una entidad (como es el Municipio) y el titular del poder tributario sobre el mismo tributo otra entidad, esto es, el Estado donde se localiza el Municipio".⁽¹²¹⁾

Por lo que, quienes confunden la potestad tributaria con la competencia tributaria, olvidan que la potestad tributaria como poder otorgado a los órganos de gobierno tiene su fundamento en la soberanía nacional. La soberanía por disposición contenida en el artículo 39 constitucional, corresponde originariamente al pueblo, única fuente de poder. Y según lo previsto en el artículo 41, el pueblo ejerce su soberanía a través de los órganos de gobierno, a los que confiere un cúmulo de atribuciones entre las cuales se encuentra la potestad tributaria, que conforme a lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, en relación con la garantía prevista en el artículo 14, segundo párrafo, de la Constitución Política Mexicana, ésta potestad sólo puede expresarse mediante una ley de carácter general, abstracta e impersonal. Y es el Poder Legislativo el único facultado para crear leyes, por lo que es quien ejerce la potestad tributaria.

Por lo anterior, la potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado, a través del Poder Legislativo, para emitir un acto fundado y motivado legalmente que autorice al Poder Ejecutivo exigir a los particulares una aportación de su riqueza, que va a servir para sufragar los gastos públicos. Y la competencia tributaria es aquella facultad que tiene el Estado, que ejerce a través del Poder Ejecutivo en su carácter de administrador fiscal al recaudar las aportaciones económicas de los particulares que previamente fueron establecidas por la Ley, es decir, corresponde al Poder Ejecutivo, en su carácter de administrador fiscal, el determinar o el comprobar cuando se ha producido, en la realidad, esos hechos o situaciones que generan la obligación de enterar dichas contribuciones.

B. Poder tributario de la Federación, Estados y Municipios.

La forma de gobierno de nuestro país, prevista por la Constitución, políticamente auspicia la coexistencia de la Federación, de los Estados Federados y de los Municipios, como se desprende de los siguientes artículos:

"Art. 40.- Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república, representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental".

"Art. 43.- Las partes integrantes de la Federación son los Estados de Aguascalientes, Baja California, Baja California Sur, Campeche, Coahuila, Colima, Chiapas, Chihuahua, Durango, Guanajuato, Guerrero, Hidalgo, Jalisco, México, Michoacán, Morelos, Nayarit, Nuevo León, Oaxaca, Puebla, Querétaro, Quintana Roo, San Luis Potosí, Sinaloa, Sonora, Tabasco, Tamaulipas, Tlaxcala, Veracruz, Yucatán, Zacatecas y el Distrito Federal".

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

Así las cosas, de conformidad con el artículo 31 fracción IV Constitucional, el Poder Tributario del Estado Mexicano es distribuido entre la Federación, Estados Federados o Distrito Federal y Municipios, al establecer la obligación de contribuir a los gastos públicos de dichos niveles de gobierno.

1. Poder tributario de la Federación.

El poder tributario de la Federación, es privativo, toda vez que la Constitución le reserva parcelas tributarias en exclusiva, siendo además concurrente, todo ello, de conformidad con los siguientes:

"Art. 73.- El Congreso tiene facultad:

...

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

...

XXIX. Para establecer contribuciones:

1o. Sobre el comercio exterior.

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

3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguro.

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

5o. Especiales sobre:

a) Energía eléctrica.

b) Producción y consumo de tabacos labrados.

c) Gasolina y 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 del impuesto sobre energía eléctrica".

"Art. 74.- Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlos; así como revisar la Cuenta Pública del año anterior. ..."

"Art. 131.- Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aun prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia, pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida".

2. Poder tributario de los Estados.

El poder tributario de los Estados Federados, es concurrente, ya que al no serles reservado algún campo tributario por la Constitución, los mismos únicamente pueden gravar lo que no este reservado expresamente a los otros niveles de gobierno. Al respecto, es pertinente citar el siguiente artículo constitucional:

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

Además, en la Constitución se establecen una serie de restricciones a los Estados:

"Art. 117.- Los Estados no pueden, en ningún caso:

IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.

V. Prohibir ni gravar, directa ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.

VI. Gravar la circulación, ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía.

VII. Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

IX. Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice".

"Art. 118.- Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:

I. Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones".

3. Poder tributario del Municipio.

Los municipios carecen de poder tributario en virtud de que no tienen un órgano legislativo propio a través del cual ejerzan dicho poder. Son las legislaturas de los Estados quienes determinan las contribuciones en favor de los municipios. Al respecto, la Constitución Federal reserva a los municipios los siguientes ingresos tributarios:

"Art. 115.- ...

III. Los municipios, con el concurso de los Estados cuando así fuere necesario y lo determinen las leyes, tendrán a su cargo los siguientes servicios públicos:

- a) Agua potable y alcantarillado.
- b) Alumbrado público.
- c) Limpia.
- d) Mercados y centrales de abasto.
- e) Panteones.
- f) Rastro.
- g) Calles, parques y jardines.
- h) Seguridad pública y tránsito. e
- i) Los demás que las legislaturas locales determinen según las condiciones territoriales y socioeconómicas de los municipios, así como su capacidad administrativa y financiera. Los Municipios de un mismo Estado, previo acuerdo entre sus ayuntamientos y con sujeción a la ley, podrán coordinarse y asociarse para la más eficaz prestación de los servicios públicos que les corresponda;

IV. Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos, que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

- a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación,

traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los Estados.

c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, en favor de personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas. Sólo los bienes del dominio público de la Federación, de los Estados o de los municipios estarán exentos de dichas contribuciones.

Las Legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles".

De lo expuesto, se desprende que la facultad tributaria de la Federación es privativa y concurrente, mientras que la de los Estados es concurrente, y la de los Municipios -que se ejerce por los Estados- es privativa.

En relación con lo anterior, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sustenta la siguiente jurisprudencia:

"IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS.- Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales las siguientes: a).- Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículos 73, fracción VII, y 124); b).- Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinada materia a la Federación (artículo 73, fracción XXIX) y c).- Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII, y 118)."⁽²²⁾

Es necesario destacar, que este criterio fue adoptado antes de que se realizara la reforma del artículo 115 constitucional, en donde se reserva la cuestión inmobiliaria como parcela exclusiva de los Municipios, por lo cual puede afirmarse que la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su parte relativa a la obtención de ingresos por enajenación y adquisición de bienes inmuebles presenta características de inconstitucionalidad.

La concurrencia fiscal provoca la utilización de las mismas fuentes impositivas por dos o más niveles de gobierno, esto es, el establecimiento para los

mismos contribuyentes de impuestos de la misma naturaleza, regulados por legislaciones distintas, con características diferentes, y reclamados por diversas autoridades.

Los inconvenientes de una doble tributación son evidentes: 1.- para los contribuyentes, supone una duplicación de presión fiscal directa o indirecta, con todo lo que ésta significa (necesidad de conocer dos legislaciones fiscales, de formular dos declaraciones y de someterse a facultades de comprobación paralelas) y, considerándolo desde el punto de vista de la nación como un todo, se produce una duplicación del costo de la administración tributaria; 2.- la eficacia recaudatoria de cada una de las dos figuras tributarias resultará seriamente afectada, pues la exigencia por duplicado de un mismo impuesto aumentará considerablemente la resistencia de los contribuyentes; 3.- existe, en definitiva, una grave dificultad para que cada uno de los niveles pueda estructurar un sistema tributario de la forma más adecuada, pues forzosamente resultará condicionado por los impuestos exigidos por el otro y podrá incluso, llegarse al establecimiento de impuestos más que por necesidades racionales, para mantener derechos sobre una determinada materia tributaria. ⁽²²⁾

Respecto de la doble tributación, mediante jurisprudencia, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación señala:

"DOBLE TRIBUTACION. EN SI MISMA NO ES INCONSTITUCIONAL.- Es tendencia de la política fiscal en la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación con objeto de realizar una efectiva justicia fiscal; sin embargo, este fenómeno impositivo no está prohibido por ningún artículo de la Constitución Federal de tal suerte que en si misma no es inconstitucional. Lo que la Carta Magna prohíbe en su artículo 31, fracción IV, entre otros, supuestos, es que los tributos sean desproporcionados, que no estén establecidos por ley o que no se destinen para los gastos públicos; pero no que haya doble tributación. ⁽²³⁾

La coexistencia de la Federación, de los Estados y de los Municipios, aunada a la concurrencia impositiva que permite la Constitución, originó el establecimiento del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, que es el medio conforme al cual se distribuyen ingresos entre dichos entes, se delimitan competencias entre los niveles de gobierno en lo relativo al ejercicio de facultades legislativas tributarias y actividades administrativas, procurándose la colaboración administrativa entre ellos.

La solución que se da a la concurrencia impositiva en nuestro país, no es cualitativa, de determinar qué impuestos, por sus características, deban ser federales, estatales o municipales, sino cuantitativa, es decir, que parte de los recursos fiscales de la Nación corresponde a cada nivel de gobierno. Es por ello, que impuestos como sobre la renta, al valor agregado, al activo, etc., únicamente los establece el Congreso de la Unión en beneficio de la Federación, y lo que se recauda se reparte entre los diversos niveles de gobierno, de conformidad con lo establecido en la Ley de Coordinación Fiscal.

III. La obligación tributaria.

A. Concepto de obligación.

La palabra obligación, deriva del latín obligatio, -ónis, que significa "Imposición o exigencia moral que debe regir la voluntad libre".⁽²⁵⁾

En el derecho romano, se conceptualiza a la obligación, según la Instituta de Justiniano (libro III, título XIII): Obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei secundum nostrae civitatis iura. "La obligación es un vínculo de derecho, por el que somos constreñidos con la necesidad de pagar alguna cosa según las leyes de nuestra ciudad". Para Paulo (Dig. Lib. 44, tit. VII, ley 3): Obligationum substantia ..., in eo consistit ..., ut alium nobis obstringat ad dandum aliquid, vel faciendum, vel praestandum. "La sustancia de las obligaciones consiste ... en que constriña a otro a darnos, a hacernos o a prestarnos algo cosa".⁽²⁶⁾

Manuel Borja Soriano nos dice: "Obligación es la relación jurídica entre dos personas en virtud de la cual una de ellas, llamada deudor, queda sujeta para con otra, llamada acreedor, a una prestación o a una abstención de carácter patrimonial que el acreedor puede exigir al deudor".⁽²⁷⁾

B. Concepto de obligación tributaria.

La obligación tributaria, afirma Pugliese:

- "a) Es una obligación de derecho público.
- "b) Tiene por sujeto activo al Estado, único titular originario de la soberanía financiera.
- "c) El Estado ejerce su pretensión por medio de sus órganos administrativos.
- "d) Ejerce esa pretensión hacia los sujetos pasivos de la obligación, ya sean deudores directos, ya sean determinados por la ley como responsables hacia el Estado en lugar de los deudores directos o junto con ellos.
- "e) Tiene por objeto una prestación pecuniaria.
- "f) Tiene su fuente jurídica en la ley.
- "g) Tiene su causa ético-jurídica en los servicios generales y particulares que el Estado presta a los ciudadanos y en la capacidad individual de estos últimos para contribuir a los gastos públicos".⁽²⁸⁾

La obligación tributaria es, sostiene Andreozzi, "la consecuencia de un verdadero proceso tributario que comienza con la determinación de la situación jurídica, su análisis, la fijación del tributo y termina con su cobro".⁽²⁹⁾

Bielsa dice: "Obligación fiscal es el vínculo jurídico que la ley crea entre el fisco y el contribuyente, y en virtud del cual éste debe entregar a aquél una suma de dinero".⁽³⁰⁾

Para Fonrouge, la obligación tributaria debe incluirse, dentro de un concepto más amplio que se denomina "relación jurídica tributaria", que "está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros, por otra",⁽³¹⁾ y concretando el concepto de obligación tributaria "que es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor), debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley".⁽³²⁾

Por su parte Emilio Margáin Manautou manifiesta que la obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.⁽³³⁾

Este autor, distingue a la obligación tributaria, de la obligación civil, de la siguiente manera:

"a) La obligación tributaria es de Derecho Público, o sea, que siempre se satisface y regula conforme a normas de esta rama del Derecho; en cambio, la obligación del Derecho Privado en ciertos casos se ve supeditada, para su cumplimiento, a normas del Derecho Público, v. gr.; cuando el Estado es demandado para el pago de una deuda contraída en los términos del Derecho Civil, el cumplimiento de la sentencia condenatoria está supeditado a que exista partida disponible en el presupuesto; en caso contrario, el acreedor tendrá que esperar hasta el siguiente ejercicio fiscal.

"b) La obligación tributaria tiene su fuente sólo en la ley; la obligación del Derecho Privado puede derivar de un contrato, de la ley, del delito, la gestión de negocios, el enriquecimiento ilegítimo, el acto jurídico unilateral y el riesgo profesional.

"c) En la obligación tributaria, el acreedor o sujeto activo es siempre el Estado; en la obligación del Derecho Privado el acreedor puede ser un particular o una entidad.

"d) En la obligación tributaria la calidad de deudor o sujeto pasivo puede adquirirla una entidad desconocida para la obligación del Derecho Privado.

"e) En la obligación tributaria, el objeto es único y consiste siempre en dar; en la obligación del Derecho Privado el objeto puede ser de dar, de hacer y de no hacer.

"f) La obligación tributaria, siendo de dar, sólo se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie; en la obligación de dar del Derecho Privado, la prestación puede satisfacerse en dinero, en especie o en servicios.

"g) La obligación tributaria tiene como finalidad recabar las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos; la obligación del Derecho Privado no.

"h) La obligación tributaria sólo surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo; la obligación del Derecho Privado puede surgir por la realización de hechos o actos jurídicos imputables a las dos partes, acreedor y deudor, como en el contrato; o bien sólo al deudor, como en el acto jurídico unilateral; o bien, de la ley, como la patria potestad o la tutela legítima.

"i) La obligación tributaria responsabiliza al tercero que interviene en la creación de hechos imponibles, sea como representante o mandatario del sujeto pasivo directo; en la obligación del Derecho Privado, dicho tercero no adquiere para sí responsabilidad alguna en el caso de que su representado no cumpla la obligación."²⁴¹

C. Fundamento constitucional de la obligación tributaria.

La obligación de contribuir al gasto público, tiene su fundamento en el artículo 31 constitucional que señala en su fracción IV lo siguiente:

"Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

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

De este precepto emanan diversos principios:

1.- Que la contribución se destine a los gastos públicos y que dichos gastos públicos correspondan a la Federación, o bien, al Distrito Federal, Estado o Municipios de residencia.

2.- Que la contribución se establezca de manera proporcional (principio de proporcionalidad);

3.- También deberá ser equitativa (principio de equidad); y

4.- La contribución deberá efectuarse en los términos que señale la ley (principio de legalidad).

D. Las contribuciones.

1. Concepto y clasificación legal.

Nuestra Constitución habla de contribuir al gasto público, en tal sentido, la contribución es definida por el maestro Emilio Margáin Manautou como "el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria".⁽²⁸⁾

Las contribuciones compulsivas se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, aprovechamientos, accesorios y contribuciones pendientes de cubrir de ejercicios anteriores.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 2o. define a las contribuciones de la siguiente forma:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus fracciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de estas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1o.

La Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1996, establece que la Federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos siguientes:

I. IMPUESTOS

1. Impuesto sobre la renta
2. Impuesto al activo
3. Impuesto al valor agregado
4. Impuesto especial sobre producción y servicios
5. Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos
6. Impuesto sobre automóviles nuevos
7. Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.
8. Impuesto a los rendimientos petroleros
9. Impuestos al comercio exterior
 - a) A la importación
 - b) A la exportación
10. Accesorios

II. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

1. Aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores
2. Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores
3. Cuotas del Sistema de Ahorro para el Retiro a cargo de los patrones
4. Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado a cargo de los citados trabajadores
5. Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares

III. CONTRIBUCIÓN DE MEJORAS

1. Contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica

IV. DERECHOS

1. Por recibir servicios que presta el Estado en funciones de derecho público
2. Por la prestación de servicios exclusivos del Estado a cargo de organismos descentralizados
3. Por uso o aprovechamiento de bienes del dominio público
4. Derecho sobre la extracción de petróleo
5. Derecho extraordinario sobre la extracción de petróleo
6. Derecho adicional sobre la extracción de petróleo
7. Derecho sobre hidrocarburos

V. CONTRIBUCIONES NO COMPRENDIDAS EN LAS FRACCIONES PRECEDENTES CAUSADAS EN EJERCICIOS FISCALES ANTERIORES PENDIENTES DE LIQUIDACIÓN O DE PAGO

VI. PRODUCTOS...

VII. APROVECHAMIENTOS

1. Multas
2. Indemnizaciones
3. Reintegros
 - a) Sostenimiento de las Escuelas Artículo 123
 - b) Servicio de Vigilancia Forestal
 - c) Otros
4. Provenientes de obras públicas de infraestructura hidráulica
5. Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre herencias y legados expedidas de acuerdo con la Federación

6. Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre donaciones expedidas de acuerdo con la Federación.
7. Aportaciones de los Estados, Municipios y particulares para el servicio del Sistema Escolar Federalizado.
8. Cooperación del Departamento del Distrito Federal por servicios públicos locales prestados por la Federación.
9. Cooperación de los Gobiernos de Estados y Municipios y de particulares para alcantarillado, electrificación, caminos y líneas telegráficas, telefónicas y para otras obras públicas.

VIII. INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTO...

IX. OTROS INTRESOS..."

Tal y como se desprende de la Ley de Ingresos de la Federación, son numerosas y variadas las contribuciones, que en un momento dado deben aportar los contribuyentes.

2. El impuesto: concepto y elementos.

De las diversas contribuciones señaladas en el punto anterior, consideramos que las contribuciones por excelencia son los impuestos y que las otras constituyen una derivación de los mismos. En tal sentido se estima conveniente estudiar al impuesto en cuanto a su concepto doctrinal y a los elementos esenciales integrantes del mismo.

a) Concepto.

Ante la falta de una definición de Impuesto en el Código Fiscal de la Federación, tomamos como definición la vertida por el maestro Giuliani Fonrouge quien señala que "son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público".⁽²⁸⁾

b) Elementos esenciales de los impuestos.

Los elementos esenciales del impuesto son aquellos que lo configuran y sin los cuales no podría existir, o sería de imposible cumplimiento. Dichos elementos son: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago.

Para los efectos de nuestro estudio, a continuación trataremos de dar breve definición de estos conceptos.

1.- El sujeto.

La relación tributaria, como cualquier relación jurídica se establece entre dos sujetos: un sujeto activo que impone y recauda el tributo (que es el Estado) y un

sujeto pasivo que se encuentra obligado al mismo; es a este último al cual nos referimos.

Sujeto pasivo de un impuesto es "el individuo cuya situación coincide con lo que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en cuenta al establecer el gravamen, etc., pero también el individuo al que la ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquél."⁽³⁷⁾

El sujeto pasivo del impuesto puede tener dos clases de obligaciones: la principal, que consiste en el pago del tributo; y las secundarias que puede ser de tres clases: 1.- de hacer - llevar libros, expedir comprobantes, dar avisos, etc.; 2.- de no hacer - no alterar sellos oficiales, etc. y 3.- de tolerar - permitir visitas domiciliarias.⁽³⁸⁾

2. El objeto.

Carlos M. Giuliani Fonrouge afirma, al diferenciar al objeto de la relación tributaria del objeto del tributo, que aquel corresponde "a la prestación que debe de cumplir el sujeto pasivo, esto es, el pago de una suma de dinero en la generalidad de los casos o la entrega de cantidades de cosas en las situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie; el objeto del tributo, en cambio, es el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen: la posesión de riqueza (capital o renta), realización de un acto, condición de las personas morales, y cualquier otra situación jurídica y económica que el legislador elija como susceptible de generar un tributo, el objeto del impuesto, pues, constituye el presupuesto o antecedente de la obligación; el objeto de la obligación es la prestación que deriva mediatamente de aquel."⁽³⁹⁾

Dicho de otra manera el objeto del tributo "en su significado material es la manifestación de la realidad económica que trata de someterse a la imposición, v.gr. la renta obtenida".⁽⁴⁰⁾

De las definiciones anteriores podemos concluir que el objeto del impuesto es aquella realidad económica que será afectada por la imposición; o bien, como lo define Flores Zavala, "es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal".⁽⁴¹⁾

3. La base.

La base del impuesto es "la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo del sujeto, por ejemplo: el monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de litros producidos, etc."⁽⁴²⁾ Dicho en otras palabras, es la cuantificación que resulta de la evaluación de la capacidad contributiva, en

concreto del sujeto pasivo, en función del objeto del impuesto y que determinara el quantum de la obligación tributaria a través de la aplicación de la tarifa.

4. La tasa.

La tasa del impuesto es la expresión proporcional o progresiva que aplicada a la base del impuesto da como resultado el monto específico de la obligación tributaria. Como proporción matemática de la base, usualmente se expresa en porcentaje, representando en ese porcentaje la cantidad líquida a pagar por concepto del impuesto. Así por ejemplo, la tasa del impuesto sobre la renta a cargo de las personas morales es del 34%.

5. La época de pago.

La época de pago, como elemento esencial del impuesto, se constituye como el momento en que debe ser pagado el impuesto.

El nacimiento de la obligación tributaria no implica necesariamente su exigibilidad, sino que la misma, normalmente, se difiere en el tiempo, lo que hace que comúnmente el momento del nacimiento y del pago de la obligación tributaria es diferente.

En este sentido, el Código Fiscal de la Federación señala que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstos por la ley fiscal, y son las leyes fiscales especiales las que señalan cuando debe enterarse el impuesto causado con anterioridad, ya sea en un acto específico, o bien dentro de un determinado periodo de tiempo. A falta de tal disposición el propio Código Tributario, supletoriamente regula tal situación.

IV. Interpretación de la Ley Fiscal.

A. Concepto de interpretación.

Etimológicamente, la palabra interpretación proviene del latín *interpretatio* que significa explicación, esclarecimiento⁽⁴³⁾. Y en un sentido general significa 'explicar', 'esclarecer' y, por ende, descifrar (el sentido de alguna cosa), de tal forma que se dote de significado, mediante un lenguaje significativo, a ciertos objetos.⁽⁴⁴⁾

En el ámbito jurídico, en ocasiones la norma que se pretende aplicar no siempre es clara y precisa, sino que muchas veces resulta obscura, o no tiene el alcance que se le quiere dar, o su expresión es diversa a la intención de su autor. De ahí, que interpretar una norma jurídica significa establecer su verdadero

sentido y alcance,⁽⁶⁶⁾ para eliminar su obscuridad y ambigüedad que complican su aplicación.⁽⁶⁷⁾

Trinidad García expresa que sólo con grandes reservas debe admitirse que la ley no dice lo que su texto indica, por lo tanto, por regla general la ley debe aplicarse de acuerdo con lo que sus palabras expresan, y no es lícito desvirtuar su estudio a pretexto de que el legislador se equivocó al formular por medio de la palabra el pensamiento legislativo, salvo equivocación patente.⁽⁶⁷⁾

Andreozzi, en su obra *Derecho Tributario Argentino*, nos dice sobre el particular, que la ley es una voluntad cuya finalidad es satisfacer una necesidad jurídica, por lo que su interpretación no puede ser otra tarea, que la de dar a esa voluntad una manifestación de aplicación, de tal modo que haya, en lo posible, una unidad conceptual entre su finalidad y su aplicación. Por lo tanto, considera que el espíritu con el que se interpreta una ley, debe concordar con la voluntad de la ley interpretada.⁽⁶⁸⁾

Briseño Sierra opina que "la interpretación es la actividad intelectual realizada por el titular de una potestad pública, cuando determina el contenido y alcance de una norma previamente establecida..."⁽⁶⁹⁾

El Poder Judicial, ha definido a la interpretación, como:

"INTERPRETACION DE LA LEY. Para que esto acontezca, es necesario que la autoridad determine el significado jurídico del texto de la ley, desentrañando su sentido y alcance para investigar el verdadero sentido, significado o intención que dio el legislador; es decir, que el acto interpretativo se genera cuando el texto de la ley es confuso, oscuro o ininteligible, de manera que permita su aplicación."⁽⁶⁹⁾

B. Diferencia entre interpretación e integración.

La distinción entre interpretación e integración de una ley radica en que, la interpretación supone la investigación de lo que el legislador ha querido decir, en una particular regla del derecho, y la integración consiste en colmar una laguna existente en la ley, mediante la búsqueda de la norma aplicable al caso.⁽⁶¹⁾

C. Métodos de interpretación fiscal.

Los principales métodos de interpretación en materia fiscal son: el restrictivo, el estricto o literal, el analógico, el económico, el sistemático y el histórico.

a) Interpretación restrictiva.- García Belsunce⁽⁶²⁾ nos dice que la interpretación restrictiva es aquella "que restringe o reduce el sentido literal de la ley".

Respecto a este criterio de interpretación, existen las siguientes posiciones:

1. Indubio Contra Fiscum.- Este método de interpretación tiene hoy en día fuertes partidarios y es la que sustentan todavía los tribunales de los Estados Unidos de Norteamérica, al expresar 'more strongly against the government'. Los primeros sostenedores de esta regla fueron los romanos al decir que no incurría en falta quien, en caso de duda, resolviese en contra del fisco.

Los tratadistas italianos argumentan al respecto que si el legislador es el autor de la norma, el Poder Público, debe sufrir las consecuencias de una norma oscura o deficiente, pues siendo los tributos cargas que se imponen a los particulares, en caso de oscuridad o de duda debe estarse por la no imposición.⁽⁵³⁾

2.- Indubio Pro-Fiscum.- Los partidarios de este método expresan que "el Estado moderno no establece contribuciones para enriquecerse o acumular tesoros, sino que solamente se exigen hasta donde lo requieren las necesidades públicas. El problema, sea de una ley tributaria existente o proyectada, siempre se resuelve en un debate entre contribuyentes. Lo que se recaude de menos en un impuesto determinado, mediante la desgravación, o exención de un contribuyente, porque para que el Estado subsista, lo no solventado por uno, debe ser pagado por otro. Tanto la política como la jurisprudencia deben tratar el tributo como causas favorables al Fisco, porque es causa de utilidad pública".⁽⁵⁴⁾

Esta tesis ha sido criticada, diciéndose que nadie está obligado a pagar más de lo que legalmente le corresponde; luego lo que unos dejen de pagar por errores o lagunas de la ley, no tendrá porqué afectar a los demás.⁽⁵⁵⁾

b) Interpretación Estricta o Literal.- Consiste en aplicar la norma jurídica atendiendo únicamente al significado gramatical de las palabras que integran el texto interpretado.

En este sentido, García Belsunce, señala que la interpretación estricta o declarativa, es aquella que asigna a la norma "el alcance manifestado o indubitable que resulta de las palabras empleadas que, como dice Vanoni, el intérprete declara"⁽⁵⁶⁾; y como dice Berliri, tiende a determinar el significado de las palabras que la componen, habida cuenta también de la conexión existente entre las mismas.⁽⁵⁷⁾

Los sostenedores de este método expresan que los sistemas de interpretación admitidos por el Derecho en general, no son aplicables al Derecho Fiscal y que dada la naturaleza especial de sus normas, éstas sólo deben interpretarse en sus términos, literalmente, de un modo rígido y estricto.⁽⁵⁸⁾

La interpretación estricta tiene la virtud de destacar los defectos, errores, obscuridades o lagunas de la ley. Sin embargo, este método sólo es bueno cuando la norma no ofrece problema alguno, cuando la norma es clara, precisa y emplea términos que sólo tienen un significado⁽⁶⁰⁾. Pero que sucede cuando recoge términos con más de un significado y en estos casos, como debe interpretarse, de acuerdo con el uso corriente o conforme a su significado técnico.

Berliri y Pigurina sostienen que si el significado es técnico es propio de otra ciencia, debe entenderse en su sentido común y corriente. Sólo cuando el significado técnico deriva de una rama del Derecho, debe estarse a esta acepción y no a la de uso corriente.⁽⁶¹⁾

c) Interpretación Analógica de la Ley Tributaria.- Consiste en aplicar a una situación de hecho no prevista en una ley, la norma jurídica aplicable a una situación similar que sí está prevista en dicha ley. Comúnmente, esta técnica jurídica se expresa a través del aforismo que nos dice que, "donde existe la misma situación de hecho, debe existir la misma razón de derecho".⁽⁶²⁾

García Maynes, sostiene que para la aplicación del razonamiento analógico sea correcta, "no basta la simple semejanza de dos situaciones de hecho, una prevista y otra no prevista por la Ley; requiérese asimismo, que la razón en que la regla legal se inspira, exista igualmente en relación con el caso imprevisto. Lo que puede justificar la aplicación por analogía es, pues, la identidad jurídica substancial... cuando nos permitamos extender por analogía una fórmula legal a casos no previstos en ella, lo hacemos convencidos de que el legislador habría querido lógicamente tal solución, si hubiera conocido la misma hipótesis".⁽⁶³⁾

En el ámbito tributario, se considera peligroso aplicar este método de interpretación, por cuanto que su elasticidad permitiría hacer extensiva una disposición a situaciones que no eran intención del legislador gravar o regular, por su sola semejanza -no igualdad- con la situación verdaderamente aplicable. Con esto, se dotaría a los organismos administrativos de capacidad para legislar, lo que puede ser de graves consecuencias para el contribuyente. Además, de que este método de interpretación viola el principio de que "no hay tributo sin ley", ya que la analogía supone que hay situaciones no previstas por la ley. De aplicarse se violaría el principio de legalidad,⁽⁶³⁾ es decir, el principio de legalidad deduce la consecuencia de que las normas que determinan los objetos del impuesto no son susceptibles de aplicación analógica.⁽⁶⁴⁾

Al respecto, Pigurina, manifiesta que la analogía "puede utilizarse siempre que no se refiera a normas creativas de nuevas relaciones tributarias, o por esa vía no se extingan o modifiquen los elementos de las relaciones tributarias establecidas en la legislación", de ahí que la diferencia entre analogía e interpretación radica en que "ésta sirve para conocer lo que el legislador ha pensado; aquella para conocer lo que habría pensado".⁽⁶⁵⁾

d) **Método de Interpretación Económica.** Se refiere a la significación económica que tienen las leyes financieras, dado el contenido económico que poseen. Este método está establecido en el Ordenamiento Alemán que dispone que "para la interpretación de las leyes de impuestos se debe atender a su fin, a su significado económico y al desarrollo de las circunstancias".⁽⁶⁶⁾

El Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Carlos del Río Rodríguez, considera que puede utilizarse en nuestro derecho el método de interpretación económica. Así lo ha sostenido al proyectar sentencia en la RF 5/71, en el asunto Parafinas Nacionales, S.A., en la que sostuvo:

"En el art. 11 del Código Fiscal vigente que dispone la aplicación estricta de las normas tributarias que señalan cargas a los particulares, se abandonó el principio de aplicación restrictiva del precepto relativo del Código anterior, y actualmente el intérprete debe buscar un equilibrio utilizando para ello los diversos métodos de interpretación, atendiendo incluso a la naturaleza económica de los fenómenos contemplados en dichas normas.

Sin embargo, vale la pena tener en cuenta la objeción de Berliri al método de la interpretación económica:

"Contra esta concepción de pronunciamiento en particular Giannini, Ukmar y L. V. Berliri, quienes observaron que corresponde únicamente al legislador dictar la norma jurídica con la consecuencia de que el intérprete no puede sustituir a aquél para establecer la norma que debe aplicarse; de otra parte, el estudio y el conocimiento de los fenómenos políticos y económicos son indudablemente útiles, y a veces quizá indispensables, para apreciar y valorar el hecho tomado en consideración por el legislador, al igual que la Psicología y la Medicina legal pueden ser oportunas y necesarias para el estudio e interpretación de las leyes sobre los seguros; pero esto no podía extraerse con arreglo a los métodos y principios distintos de los que valen para todas las demás leyes, ya que también a las leyes tributarias se aplica el principio según el cual no puede darse a una norma en sentido diverso del que resulte del significado propio de las palabras y de la intención del legislador. En definitiva, por lo tanto, sólo en la búsqueda de la intención del legislador y de la ratio legis pueden influir las consideraciones de orden económico y político relativas a un determinado tributo o a la totalidad del sistema tributario."⁽⁶⁷⁾

e) **El Método Sistemático.** El cual pone en relación la norma interpretada con todo el conjunto de disposiciones jurídicas que constituyen el todo del cual aquella forma parte. El Tribunal Fiscal de la Federación ha resuelto que "los preceptos de una legislación deben interpretarse principalmente en el sentido de que no se contradigan", que "un precepto debe ser interpretado en relación con los demás de la misma ley" y que "no debe olvidarse el principio de la hermenéutica jurídica que dispone que los preceptos de una ley deben interpretarse armónicamente".⁽⁶⁸⁾

f) **Método Histórico.** Este método se vale para encontrar el sentido de la ley de los precedentes, del derecho derogado, de la evolución de la institución jurídica, etc. El Tribunal Fiscal de la Federación ha aceptado este método.

estableciendo que la exposición de motivos de una ley "procura elementos para la interpretación auténtica de la ley, al expresar la opinión de los legisladores, mismos que elaboraron el precepto normativo y no es posible desentenderse de la intención expresamente declarada por la autoridad legislativa, que recibió y admitió una iniciativa de ley y que en vista de ella dictó una disposición de carácter general".⁽⁶⁶⁾

D. Las fuentes de interpretación fiscal.

Briseño Sierra, opina que "la interpretación es la actividad intelectual realizada por el titular de una potestad pública.. Interpretar es una función autoritaria que se aparta del negocio corriente, por ser una decisión y no mera opinión."⁽⁶⁷⁾

Sin embargo, contraria a esta posición, García Maynes señala que "la interpretación no es labor exclusiva del juez; cualquier persona que inquiera el sentido de una disposición legal puede realizarla"⁽⁶⁸⁾. De ahí que el particular cuando pretende ajustar su conducta al orden normativo vigente, interpreta la ley; el órgano jurisdiccional que declara el derecho en un caso controvertido, interpreta la ley, la autoridad que lleva a cabo una determinación soberana, interpreta la ley y así sucesivamente.⁽⁶⁹⁾

De lo anterior, se deduce la clasificación de la interpretación de las normas jurídicas, según sus fuentes, entre las que encontramos la interpretación auténtica, la administrativa, la judicial y la doctrinal, según los autores de la interpretación.

a) La Interpretación Auténtica.

Es aquella que realiza el propio legislador. Esta se manifiesta en el artículo 72, inciso f) de la Constitución Federal, al señalar que "En la interpretación... de las leyes o decretos, se observarán los mismos trámites establecidos para su formación."

Esto es lo que se conoce como interpretación auténtica, ya que es la que hace el mismo legislador de las normas que expide. Al respecto, Trinidad García expresa "que esto no es en realidad una interpretación jurídica, sino que el legislador impone un sentido determinado de la ley por medio de una ley posterior".⁽⁷⁰⁾

Dentro del sistema jurídico mexicano, sólo en el Derecho Tributario y en especial en la legislación aduanera se encuentra a la interpretación auténtica, en virtud de que las Reglas Generales para la interpretación de la nomenclatura de la ley que crea la Tarifa General de Exportación y de la Ley General de Importación,

publicados en el Diario Oficial de la Federación los días 23 y 27 de diciembre de 1974, mejor conocidas como notas explicativas de las partidas que forman las citadas tarifas, contienen aclaraciones respecto al alcance de las partidas.

Estas notas explicativas se aprueban por el Congreso simultáneamente con las Tarifas de Exportación o de Importación, aún cuando en ocasiones su contenido se amplía o se restringe con posterioridad mediante decretos delegados expedidos por el Presidente de la República. Estas notas explicativas son breves aclaraciones al contenido de las Partidas de las Tarifas de Exportación o de Importación.⁽⁷⁴⁾

b) La Interpretación Administrativa.

En materia tributaria, tiene, en cambio, mucha importancia la llamada interpretación administrativa, ya que en términos del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación "las autoridades fiscales sólo están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente; de su resolución se derivan derechos para los particulares, en los casos en que la consulta se haya referido a circunstancias reales y concretas y la resolución se haya emitido por escrito por autoridad competente para ello".

La interpretación individual a que se refiere el citado artículo 34 obliga a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y crea derechos en favor del particular que hace la consulta, no obstante que la resolución pueda ser violatoria de algún precepto legal, toda vez que el artículo 36 del propio Código Fiscal de la Federación establece la irrevocabilidad de las resoluciones administrativas en favor de los particulares, las que para nulificarse es necesario que la autoridad promueva juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Por otra parte, el artículo 35 del citado Código dispone que los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán, mediante instructivos, dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales. De dichos instructivos no nacen obligaciones para los particulares y únicamente derivan derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación. Estas circulares o instructivos constituyen también interpretación administrativa pero de carácter general. Así mismo no puede ser desconocida por la autoridad administrativa, la cual de ser violatoria de preceptos legales y haber creado derechos para los particulares que se acogieron a ella es necesario que la autoridad promueva también juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

La interpretación administrativa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no obliga al Tribunal Fiscal de la Federación, como lo dejó establecido en la resolución del Pleno del 12 de noviembre de 1945 en que se determinó lo siguiente:

Tribunal Fiscal de la Federación.- Interpretaciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- Si bien los funcionarios encargados de la labor jurisdiccional, desde el punto de vista material, no pueden desconocer la facultad otorgada por la Secretaría de Hacienda para interpretar las leyes fiscales federales en los casos, de la manera y para los efectos que considera el artículo 10 del CFF, ello no implica que sus Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, el Pleno del mismo y por último, en su caso, el Poder Judicial de la Federación, no puedan controlar y verificar la exactitud de la interpretación dada por la SHCP en ejercicio del derecho ya citado, y declarar la validez o nulidad, según corresponda, en cada caso concreto, que se someta a su consideración, del punto de vista de la autoridad administrativa.⁽¹⁷⁵⁾

c) La Interpretación Judicial.

La interpretación judicial en un sentido amplio, es la realizada por los Tribunales. En México es realizada tanto por el Tribunal Fiscal de la Federación como por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y los Tribunales Colegiados de Circuito. El Tribunal Fiscal de la Federación tiene la obligación de sujetarse a la interpretación jurisprudencial que establezcan la Suprema Corte de Justicia de la Nación y los Tribunales Colegiados de Circuito, según lo dispone el artículo 107, fracción XIII de la Constitución Federal, lo ha establecido la Suprema Corte de Justicia de la Nación y lo ratifica el artículo 193 bis de la Ley de Amparo.⁽¹⁷⁶⁾

Interpretar la ley es desentrañar su sentido y por ello la jurisprudencia es una forma de interpretación judicial, la de mayor importancia, que tiene fuerza obligatoria según lo determinan los artículos 193 y 193 bis de la Ley de Amparo reformada en vigor, según se trate de jurisprudencia establecida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación funcionando en Pleno o al través de sus Salas. En síntesis: La Jurisprudencia es la obligatoria interpretación y determinación del sentido de la ley, debiendo acatarse la que se encuentre vigente al momento de aplicarla a los casos concretos.⁽¹⁷⁷⁾

d) La Interpretación Doctrinal.

Por último, existe también la interpretación doctrinal que es la realizada por los jurisconsultos.

E. La interpretación en nuestra legislación fiscal.

1. Interpretación estricta.

En nuestra legislación es aceptada la interpretación estricta o literal. El Código Fiscal de la Federación vigente, en su artículo 5o. dispone:

"Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de

aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa..."

Al respecto, la Jurisprudencia No. 129 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dice:

"IMPUESTOS. APLICACION DE LOS.- En la aplicación de los impuestos, debe tomarse en cuenta exclusivamente, los términos de la ley que los crea sin que sea dable ampliarlos o restringirlos."⁽⁷⁸⁾

Así como estas sentencias, existen más del Tribunal Fiscal de la Federación que sostienen el mismo criterio que sobre interpretación estricta se ha consignado, al señalar lo siguiente:

"Además, es un principio de derecho impositivo el que, en la aplicación de los tributos deben tomarse en cuenta, exclusivamente, los términos de la ley que los crea, sin que sea dable ampliarlos o restringirlos; en efecto, al extender la norma interpretada a hechos que no están comprendidos dentro de ella, sino que resultan de un principio que está fuera de la norma interpretada, estaba terminantemente prohibido por el Artículo 11 del Código Fiscal de la Federación vigente."⁽⁷⁹⁾

En la interpretación literal, cuando exista problema de los vocablos que tienen más de una acepción, las autoridades hacendarias han sostenido que cuando el derecho guarda silencio, debe estar a la acepción de uso común, sin embargo, las autoridades judiciales correctamente han sostenido que debe estarse a su sentido técnico, por tanto, cuando un término tenga más de una acepción y ninguna de ellas sea legal, debe estarse a su sentido técnico; sólo cuando una norma legal dé una acepción distinta a la de ciencia a que corresponde el término, estará a su sentido jurídico.⁽⁸⁰⁾

No se debe considerar que toda norma jurídica debe interpretarse en sus términos, en forma aislada de las demás disposiciones que constituyen la ley y no en forma armónica. Pretender esto, como lo afirma Emilio Margáin, es destruir todo el mecanismo que el legislador ha incorporado en una ley tributaria. Esta posición de Margáin, se apoya en la jurisprudencia que el Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación, emitió el 17 de marzo de 1941, diciendo: "Las normas que la integran deben entenderse en forma armónica o sea relacionando unas con otras, a fin de no dar a un precepto aislado un alcance indebido, por la sola circunstancia de que dicho precepto haya empleado determinada palabra sin hacer distinguos".⁽⁸¹⁾

En relación con la constitucionalidad de la interpretación 'estricta', el doctor Ramón Reyes Vera, bajo la óptica del principio de equidad, señala que esta es inconstitucional, en cuanto que se aleja del carácter equitativo que debe tener la interpretación de la norma que contenga una contribución. El Derecho Romano sostuvo 'aequitas prevalet stricto juri', en donde encontramos la aplicación de la equidad hasta sus últimas consecuencias: contra la ley escrita.⁽⁸²⁾

2. Interpretación restrictiva.

Como mencionamos, la interpretación restrictiva atribuye a la norma interpretada un alcance más reducido del significado gramatical de las palabras usadas.

Este sistema no es aceptado en nuestra legislación. Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación a expresado lo siguiente:

"INTERPRETACION DE LAS NORMAS FISCALES. Artículo 11 del Código Fiscal. Que las normas fiscales sean de aplicación estricta sólo significa que no deben extenderse por analogía en perjuicio del contribuyente, y que no cabe exigir sino las cargas establecidas en la ley, sin ampliarlas, aumentarlas o agravarlas; pero dicho artículo 11 no previene que una norma tributaria deba aplicarse aisladamente, sin conexión con las demás, o que haya de interpretarse sin tener en cuenta su propia finalidad y el sistema a que dicha norma pertenece."⁽¹³⁾

3. Interpretación analógica.

La interpretación analógica en el derecho tributario mexicano, no es admitida, ni debe admitirse. Sin embargo, el maestro Emilio Margáin, señala que la interpretación analógica en nuestra legislación se admite aparentemente en tratándose de las operaciones de importación y de exportación, al expresar la Tarifa General de Importación que 'las mercancías no mencionadas en ninguna de las partidas de la tarifa, deberán clasificarse en la partida que comprende los artículos que con ella guardan mayor analogía'.

Se dice aparentemente, porque si la Tarifa General de Importación va citando a través de sus partidas y desglosando en subpartidas las mercancías o cosas que puedan entrar al país, para ir asignando con mayor equidad el impuesto de importación tenemos que, haciendo nuestro el pensamiento de Andreozzi, se admite la analogía como método de interpretación sólo para determinarse o concretarse si caben ciertas categorías dentro del criterio genérico, pero no para crearse nuevas figuras tributarias, es decir, no hay lagunas jurídicas que colmar mediante la analogía. Veámoslo con un ejemplo:

La tarifa de importación que grava en la partida 92.05 todo instrumento musical de viento; otras partidas, las 92.03 y 92.04 se refieren en forma específica a determinados instrumentos musicales de viento. Al importarse un instrumento musical de viento se acude a la analogía para concretarse si dentro del criterio reconocido en las partidas 92.03 y 92.04 cabe el instrumento, pues en caso contrario se entrará en el criterio genérico reconocido en la partida 92.05.⁽¹⁴⁾

4. Otros métodos de interpretación jurídica.

El artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación vigente, señala en su segundo párrafo, que las disposiciones fiscales que no señalen cargas a los particulares, sanciones ni excepciones, se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

En relación con la supletoriedad del Derecho Común, Ulises Shmill afirma que "siendo el derecho común supletorio del derecho fiscal, éste debe interpretarse de conformidad con lo dispuesto por el artículo 19 del Código Civil para el Distrito Federal cuando no establezcan cargas o excepciones a los particulares".⁽⁶⁵⁾

Respecto de la naturaleza propia del derecho fiscal, el doctor Ramón Reyes Vera, señala que ésta consiste en que las contribuciones sean proporcionales y equitativas en relación con el gasto público.⁽⁶⁶⁾

Peligroso resulta, señala Margáin, el criterio adoptado por la Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, respecto a la corriente que adopta el Código Fiscal de la Federación, al decirnos que "... se abandonó el principio de aplicación restrictiva del precepto relativo del Código anterior y actualmente el intérprete debe buscar un equilibrio entre los intereses de los particulares y el Estado, utilizando para ello los diversos métodos de interpretación, atendiendo incluso a la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por dicha norma", ya que la interpretación estricta no consiste en conciliar intereses, sino en determinar si el caso concreto que se examina queda o no comprendido dentro del alcance que literalmente tienen las palabras utilizadas por el legislador.⁽⁶⁷⁾

Por su parte, el doctor Ramón Reyes Vera, atendiendo al principio de equidad, señala que en dicha tesis, el Poder Judicial Federal se aleja de dicho principio, en virtud a que la equidad no es un equilibrio o una igualdad entre el particular y el Estado.⁽⁶⁸⁾

V. Conclusiones.

1. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como Ley Suprema unifica y da validez a todas las legislaciones que constituyen el orden jurídico mexicano. Los preceptos que la integran tienen similar jerarquía y ninguno de ellos prevalece sobre los otros, no pudiendo por tanto, contener contradicciones en sí misma.

La Constitución es la norma suprema en nuestro país, la cual prevalecerá en todo momento sobre cualquier otra disposición legislativa existente en México, tales como las leyes emitidas por el Congreso de la Unión, los Tratados Internacionales, las Constituciones Locales y las leyes locales.

2. En materia fiscal federal, el orden jerárquico de las disposiciones que la regulan, es el siguiente:

- a) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en donde se contienen los principios y garantías individuales que deben observar las leyes fiscales federales;
- b) Leyes Fiscales Federales y Tratados Internacionales;
- c) Decreto ley y decreto delegado;
- d) Reglamentos constitucionales, y
- e) Otras Disposiciones Administrativas, sin fuerza de Ley (Resoluciones que establezcan Reglas Generales, etc.).

3. El Poder Tributario, es la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, derivada de su potestad financiera, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción, a fin de obtener recursos económicos para cumplir con las funciones que le han sido encomendadas.

4. El Poder Legislativo es el titular del poder tributario, quien a través de leyes debe establecer las contribuciones; el Ejecutivo sólo tiene competencia tributaria al tener la facultad, en su carácter de administrador fiscal, de determinar o comprobar cuando se ha producido, en la realidad, los hechos o situaciones previstos en ley que generan la obligación de pagar contribuciones; y al Judicial corresponde el control constitucional del mismo. Solo en casos extraordinarios el Ejecutivo puede legislar para los casos previstos en los artículos 29 y 131 segundo párrafo de la Norma Fundamental.

5. De conformidad con la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna, el Poder Tributario del Estado Mexicano es distribuido entre la Federación, Estados o Distrito Federal y Municipios.

6. Del poder tributario del Estado, deriva la obligación tributaria de los mexicanos, la que consiste en la relación jurídica constitucional que existe entre el Estado y sus gobernados, en virtud de la cual estos últimos llamados contribuyentes (sujetos pasivos), quedan sujetos para con el Estado, a aportar una parte de su riqueza para sufragar los gastos públicos.

La obligación tributaria tiene su fundamento en el artículo 31 constitucional y debe buscar que la contribución se destine a los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal o Estado y Municipios de residencia, que la misma se establezca de manera proporcional y equitativa, y que se efectúe en los términos que señale la ley.

7. Nuestra Constitución habla de contribuir al gasto público, en tal sentido, el Código Fiscal de la Federación señala los siguientes tipos de contribuciones: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Las contribuciones por excelencia son los impuestos y las otras constituyen una derivación de los mismos. Estos como prestación económica a cargo de los contribuyentes y en favor del Estado, tienen los siguientes elementos esenciales: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago, sin los cuales no podrían existir, o serían de imposible cumplimiento.

8. Los principales métodos de interpretación en materia fiscal son: el restrictivo, el estricto o literal, el analógico, el económico, el sistemático y el histórico, sin embargo, al interpretar la legislación fiscal mexicana únicamente admite el método estricto o literal cuando se trata de normas que se refieran al objeto, sujeto, base, tasa, exenciones, infracciones y sanciones. Las demás normas fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal, es decir, que las contribuciones sean proporcionales y equitativas en relación con el gasto público.

La interpretación analógica de normas que establecen cargas a los contribuyentes, en el derecho tributario mexicano no es admitida, ni debe admitirse, al ir en contra del principio fundamental del derecho fiscal de que no hay impuesto sin ley.

9. No es lo mismo interpretar que integrar una ley. La interpretación supone la investigación de lo que el legislador ha querido decir, en una particular regla del derecho, y la integración consiste en colmar una laguna existente en la ley, mediante la búsqueda de la norma aplicable al caso. Por lo tanto, la integración de la ley fiscal no debe admitirse, sobre todo cuando se busca colmar lagunas de la ley mediante disposiciones que no tienen la misma fuerza jurídica.

10. Dentro de las formas de interpretación según su autor, en materia tributaria, ha tomado gran utilidad práctica la llamada interpretación administrativa que es aplicada con carácter general y con carácter individual.

En el primer caso, la autoridad fiscal a través de circulares da a conocer el criterio a seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivan derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación. No obstante que dicha interpretación es de gran ayuda para los contribuyentes y para la autoridad fiscal, ésta debe abstenerse para utilizar este medio como pretexto para crear obligaciones para los gobernados, a fin de respetar a los principios de legalidad y de seguridad jurídica, en beneficio de un Estado de Derecho.

Por lo que respecta a la interpretación de carácter individual, la autoridad fiscal utiliza la figura de la "Consulta Fiscal" que realiza con fundamento en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación. Esta interpretación individual obliga a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y crea derechos en favor del particular que hace la consulta, no obstante que la resolución pueda ser violatoria de algún precepto legal. Para revocar dicha resolución es necesario que la autoridad promueva juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

La interpretación administrativa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no obliga al Tribunal Fiscal de la Federación.

11. La jurisprudencia es una forma de interpretación, la de mayor importancia y con fuerza obligatoria.

VI. Notas Bibliográficas.

- 1 Fernández y Cuevas, José Mauricio, "Aspectos fiscales de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos", en la obra del Tribunal Fiscal de la Federación, "*45 años. Obra conmemorativa*", México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1982, Tomo I, pág. 310.
- 2 Ejecutoria visible en el volumen 39, primera parte, pág. 22, bajo el rubro: Amparo en revisión 8165/62, Salvador Piña Mendoza, de fecha 22 de marzo de 1972, por unanimidad de 16 votos.
- 3 T. II, pág. 1558, Amparo Administrativo, Menéndez Mena América, 11 de junio de 1918, mayoría de 9 votos, visible en "*La Interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (1917-1984)*", Guerrero Lara, Ezequiel y Guadarrama López, Enrique (compiladores), México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1986, Tomo I, pág. 55.
- 4 T. LXXIII, pág. 7848, Amparo administrativo 8223/40, Diez de Urdanivia Carlos y coagraviados, 20 de febrero de 1942, unanimidad de 4 votos. *Ibid.*, pág. 1004.
- 5 Ortiz Ahif, Loreta, "*Derecho Internacional Público*", 2a. ed., México, Harla, 1993, pág. 17.
- 6 Revista "*Contabilidad Fiscal*", México, IDC Información Dinámica de Consulta, Grupo Editorial Expansión, Junio 15 de 1966, Año IV, 2a. Época, No. 11, págs. 195-196.
- 7 Visible en la obra del Tribunal Fiscal de la Federación, "*45 años. Obra conmemorativa*", Tomo IV, *ob. cit.*, págs. 44-45.
- 8 "*Sumario Judicial de la Federación*", VI Época, Vol. XXXII pág. 471, Informe a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1969, 2a. Sala, pág. 70, RF 85/55, Ingenio de Nva. Zelanda y Acs.
- 9 También identificada con los términos de "supremacía tributaria (Berlin), de potestad impositiva (Micheli), de potestad tributaria (Cocivera, Alessi-Siammat), poder fiscal (Brienza), de poder de imposición (Ingrao y Blumenstein) y poder tributario (Hensel)", *Apud.* Giuliani Fonrouge, Carlos M., "*Derecho Financiero*", 4a. ed., (Actualizada por Susana Camila Navamne y Rubén Oscar Asorey), Buenos Aires, Depalma, 1990, Vol. I, pág. 323.
- 10 Sainz de Bujanda, *Notas de Derecho Financiero*, T. I, v. 2, pág. 1-3, *Apud.* De la Garza, Sergio Francisco, "*Derecho Financiero Mexicano*", 12a. ed., México, Porrúa, 1993, pág. 193.
- 11 De la Garza, Sergio Francisco, *ob. cit.*, pág. 5 y ss.
- 12 *Vid supra* parágrafo (9).
- 13 De la Garza, S. Francisco, *ob. cit.*, pág. 193.
- 14 Giuliani Fonrouge, Carlos M. *ob. cit.*, pág. 322.
- 15 Valdés Villareal, Miguel, "*Estudios Fiscales y Administrativos (1964-1981)*", México, Procuraduría Fiscal de la Federación SHCP, Coordinación de Capacitación, 1981, pág. 34.
Vid. De la Garza, Sergio Francisco, *ob. cit.*, pág. 193-195.
Vid. Giuliani Fonrouge, Carlos M., *ob. cit.*, pág. 324-326.
- 16 Valdés Villareal, Miguel, *ob. cit.*, pág. 35.
- 17 "Desde el ángulo de una contemplación formalista, resulta claro que el derecho subjetivo resulta siempre una consecuencia de lo establecido en la norma jurídica (llamada Derecho en sentido objetivo)", Recasens Siches, Luis, "*Introducción al Estudio del Derecho*", 5a. ed., México, Porrúa, 1979, pág. 146.
- 18 Cfr. Giuliani Fonrouge, Carlos, *ob. cit.*, pág. 335
- 19 *Idem.*

- 20 *Idem*.
- 21 De la Garza, S. Francisco, *ob. cit.*, pág. 195-196.
- 22 "Apéndice al Semanario Judicial de la Federación (1917-1985)", México, Mayo Ediciones, Primera Parte, Pleno, pág. 110.
- 23 De Luis, Félix y Del Arco, Luis. "La Distribución de los Impuestos en una Hacienda Federal", Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1978, pág. 36-39.
- 24 Jurisprudencia No. 7. Informe 1988. Primera Parte. Pleno, pág. 802-7. SCJN 8a. Época. Visible en "Compendio de Jurisprudencias Fiscales", Arnola Ortiz, Leopoldo Rolando, Ms. Esther Flores Mondragón, Froylan González Sandoval, Editorial Tax, México, Tomo I, 1993, pág. 346.
- 25 Real Academia Española, "Diccionario de la Lengua Española", 20a. ed., Madrid, 1984, Tomo II, pág. 966.
- 26 Borja Soriano, Manuel, "Teoría General de la Obligación", 8a. ed., México, Porrúa, 1982, pág. 69.
- 27 *Ibid.*, pág. 71.
- 28 Pugliese, M., "Instituciones de Derecho Financiero", México, Fondo de Cultura Económica, 1939, pág. 127. *Apud* Reyes Vera, Ramón, "Sobre la Obligación Tributaria Estatal y Municipal". "Memorial del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de México", Año III, Número 9, Julio-Septiembre 1990, pág. 13.
- 29 Andreozzi, M., "Derecho Tributario Argentino", Buenos Aires, Tipográfica Editorial Argentina, 1951, pág. 307. *Apud Ibid.* pág. 14.
- 30 Bielsa, Rafael, "Compendio de Derecho Público. Derecho Fiscal", Buenos Aires, 1952, pág. 63. *Apud Idem*, pág. 14.
- 31 Guilianni Fonrouge, Carlos M., *ob. cit.* pág. 417.
- 32 *Ibid.*, pág. 421.
- 33 Margán Manautou, Emilio, "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", 8a. ed., México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1985, pág. 252.
- 34 *Ibid.*, pág. 251-252.
- 35 *Apud* Arriaga Vizcaino, Adolfo, "Derecho Fiscal", 6a. ed., México, Themis, 1990, pág. 109.
- 36 Guilianni Fonrouge, Carlos M., *ob. cit.*, pág. 309.
- 37 Flores Zavala, Ernesto, "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", 23a. ed., México, Porrúa, 1981, pág. 54.
- 38 *Idem*, pág. 58.
- 39 Guilianni Fonrouge, Carlos M., *ob. cit.*, págs. 494-495.
- 40 De la Garza, Sergio Francisco, *ob. cit.*, pág. 403.
- 41 Cfr. Flores Zavala, Ernesto, *ob. cit.*, pág. 108.
- 42 *Idem*, pág. 109.
- 43 Tamayo y Salmorán, Rolando, "Voz: Interpretación", "Diccionario Jurídico Mexicano", 4a. ed., México, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM y Porrúa, 1991, Tomo I-O, pág. 1793.
- 44 *Ibid.*, pág. 1793-1794.

- 46 García Belsunse, H. A., *La Interpretación de la Ley Tributaria*, pág. 7, *Apud.* De La Garza, S. Francisco, *ob. cit.* pág. 48.
- 46 García Moreno, Víctor Carlos, Voz: "Interpretación de Tratados", *"Diccionario Jurídico Mexicano"*, 4a. ed., México, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM y Porrúa, 1991, Tomo I-D, pág. 1792.
- 47 García, Trinidad, *Apuntes de Introducción al Estudio del Derecho*", 24a. ed., México, Porrúa, 1976, pág. 148-149.
- 48 *Apud.* Margáin Manautou, Emilio, *ob. cit.*, pág. 151.
- 48 Briseño Sierra, Humberto, *"Derecho Procesal Fiscal"*, 2a. ed., México, Porrúa, 1990, pág. 61-63.
- 48 Revisión fiscal 257/1963. Club Campeste "El Faunito", S.A. Resuelta el 5 de octubre de 1963, por unanimidad de 5 votos. Ponente el Sr. Mtro. Tena Ramírez, Sr. Lic. Angel Suárez Torres, VID. Fernández y Cuevas, José Mauricio, *"Impuesto sobre la Renta al Ingreso Global de las Empresas"*, 2a. ed., México, Jus, 1977, pág. 8.
- 49 Figurina, Luis Ma. "La Interpretación de las Leyes Tributarias", publicado en la *Revista ICSEA*, No. 39, "La Cuarta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Fiscal de la Federación, por decisión mayoritaria, sostuvo, al argumentarse que el artículo 11 del Reglamento de la Tasa de Utilidades Brutas Excepcionales colmaba una laguna existente en el Título II Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que "... dicha norma reglamentaria no subsana la laguna, sino que completa la establecida por la ley de la materia..." *Apud.* Margáin Manautou, Emilio, *ob. cit.* pág. 152.
- 49 García Belsunse, H.A. *La Interpretación de la Ley Tributaria*, pág. 13-14, *Apud. Ibid.*, pág. 151.
- 49 Margáin Manautou, Emilio, *ob. cit.*, pág. 152. Asimismo, Vid. sobre el tema a Sanz de Urquiza, Fernando, *"La Interpretación de las Leyes Tributarias"*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1990.
- 49 Mantienilli, *La Siste a el Codice Civile*, Nota de Luis Ma. Figurina, "La Interpretación de las Leyes Tributarias", publicado en la *Revista ICSEA*, No. 39, *Apud.* Margáin Manautou, Emilio, *ob. cit.* págs. 152-153. Vid. sobre el tema a Sanz de Urquiza, Fernando, *ob. cit.*
- 49 Margáin Manautou, Emilio, *ob. cit.* pág. 152.
- 49 García Belsunse, *Apud. Ibid.*, pág. 153.
- 49 *Apud.* De La Garza, Sergio Francisco, *ob. cit.* pág. 50.
- 49 Margáin Manautou, Emilio, *ob. cit.* pág. 151.
- 49 Este método interpretativo, que a primera vista pudiera parecer el más simple y exacto de todos, en la práctica da lugar a confusiones e inclusive puede llevar a conducir a mayores absurdos. Esto se debe al hecho fundamental de que en múltiples ocasiones, las palabras que encierran los textos legales no solamente poseen un significado gramatical, sino que además poseen una connotación jurídica o técnica que, en un momento dado, puede darle a la norma un contenido totalmente distinto del que se deriva de su mera significación gramatical. Ejemplo: el concepto 'entero' en el lenguaje jurídico equivale a pago, sin embargo, en el lenguaje gramatical equivale a algo por completo distinto, etc. Arrijo Vizcaino, Adolfo, *ob. cit.*, pág. 291.
- 49 *Apud.* Margáin Manautou, Emilio, *ob. cit.* pág. 154.
- 49 Arrijo Vizcaino, Adolfo, *ob. cit.* pág. 294.
- 49 García Maynes, Eduardo, *"Introducción al Estudio del Derecho"*, 43a. ed., México, Porrúa, 1992, pág. 335-336.
- 49 Margáin Manautou, Emilio, *ob. cit.* pág. 154.

- 64 Giannini, A. D., *LC Conc. Fundamentos del Dto. Trib.*, cit. pág. 45. *Josep Damati, Nicola, "Derecho Tributario, Teoría y Crítica"*. Madrid, (Traducido por Juan Carlos Riera Conde), Editoriales de Derecho Reunidas, 1989, pág. 81
- 65 Margáin Manautou, Emilio, *ob. cit.*, pág. 154.
- 66 De La Garza, Sergio Francisco, *ob. cit.*, pág. 52.
- 67 *Idem*.
- 68 *Ibid.*, pág. 51-52.
- 69 *Ibid.*, pág. 51.
- 70 Briseño Sierra, Humberto, *ob. cit.*, pág. 63.
- 71 García Maynes, Eduardo, *ob. cit.*, p. 329.
- 72 Arrijo Vizcaino, Adolfo, *ob. cit.*, pág. 290.
- 73 Trinidad García expresa "que esto no es en realidad una interpretación jurídica, sino que el legislador impone un sentido determinado de la ley por medio de una ley posterior, pero lo que así se hace es sólo expedir una nueva ley, que complementará, aclarará o reformará la primeramente dictada, más no constituirá por esencia la determinación del significado intrínseco de esta última, para aplicarla al caso concreto. El Poder Legislativo no está facultado legalmente para fijar el sentido del precepto legal a fin de resolver particulares controversias de Derecho, porque tal cosa es contraria al sistema de separación de poderes (art. 49 de la Constitución) y significará invasión de las facultades del Poder Judicial". García, Trinidad, *ob. cit.*, pág. 155.
- 74 Margáin Manautou, Emilio, *ob. cit.*, pág. 159
- 75 De La Garza, Sergio Francisco, *ob. cit.*, pág. 55-56.
- 76 *Idem*.
- 77 Fernández y Cuevas, José Mauricio, "*Impuesto sobre la Renta al Ingreso Global de las Empresas*", *ob. cit.*, pág. 7-8.
- 78 Kaye, Dionisio J., "*Derecho Procesal Fiscal*", 3a. ed., México, Themis, 1991, pág. 47-48.
- 79 *Ibid.*, pág. 48.
- 80 Margáin Manautou, Emilio, *ob. cit.*, pág. 155-157.
- 81 *Ibid.*, pág. 155.
- 82 Reyes Vera, Ramón, "Artículo 31-IV de la Constitución", en la obra del Tribunal Fiscal de la Federación, "*25 años. Obra conmemorativa*", México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1982, Tomo I, pág. 457.
- 83 Revisión fiscal 201/1957. Motores de San Luis, S.A. Resuelta el 6 de noviembre de 1957, por unanimidad de 4 votos. Ausente el Sr. Mtro. Tana Ramírez. Srto. Lic. Jesús Toral Moreno. *Apud*. Kaye, Dionisio J., *ob. cit.*, pág. 48; Asimismo, Vid. Fernández y Cuevas, José Mauricio, "*Impuesto sobre la Renta al Ingreso Global de las Empresas*", *ob. cit.*, pág. 6
- 84 Margáin Manautou, Emilio, *ob. cit.*, pág. 157-158.
- 85 Fernández y Cuevas, José Mauricio, "*Impuesto sobre la Renta al Ingreso Global de las Empresas*", *ob. cit.*, pág. 6.
- 86 Reyes Vera, Ramón, "*Curso de Derecho Fiscal para Contaduría, Administración e Informática*", México, Laguna, 1990, pág. 21.
- 87 Margáin Manautou, Emilio, *ob. cit.*, pág. 158-159.
- 88 Reyes Vera, Ramón, "Artículo 31-IV de la Constitución", *ob. cit.*, pág. 457.

CAPITULO TERCERO

EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO DE LEGALIDAD

"Es verdad que los gobiernos no pueden ser mantenidos sin una carga, y es apropiado que quien goza de sus cuotas de protección debería pagar de su patrimonio su participación en tal mantenimiento. Pero debe ser con su propio consentimiento, es decir, el consentimiento de la mayoría, sea dado por ellos mismos o por los representantes por ellos elegidos; porque si alguien pretende el poder de imponer y exigir tributos del pueblo por su propia autoridad y sin el consentimiento del pueblo, de ese modo se atropellaría la ley fundamental de la propiedad y subvertiría la finalidad del gobierno. Porque ¿qué derecho de propiedad tengo yo sobre eso que otro puede tener la facultad de apropiarse cuando a él le plazca?."

John Locke.

Concerning civil government, cap. XI, párr. 140. *Jesús Spisso, Rodolfo R., "Derecho Constitucional - Tributario", Argentina, Depalma, 1991, pág. 192.*

CAPITULO TERCERO

EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO DE LEGALIDAD.

SUMARIO: *I. Las garantías constitucionales de las contribuciones. A. Las Garantías constitucionales. B. Los principios constitucionales de las contribuciones. 1. Antecedentes. 2. Principios de las contribuciones reconocidos por la Constitución Federal vigente. II. La garantía tributaria de legalidad. A. La garantía de legalidad. B. El principio tributario de legalidad. 1. Antecedentes. 2. Doctrina. 3. Legislación. 4. Jurisprudencia. C. Excepciones al principio de legalidad. III. Relación del principio tributario de legalidad con los principios de proporcionalidad, equidad y destino al gasto público de las contribuciones. A. El principio de proporcionalidad. 1. Concepto. 2. Vinculación con el principio tributario de legalidad. B. El principio de equidad. 1. Concepto. 2. Vinculación con el principio tributario de legalidad. C. El principio de destino de los contribuciones al gasto público. 1. Concepto. 2. Vinculación con el principio tributario de legalidad. IV. El principio tributario de legalidad y su vinculación con el principio de seguridad jurídica. A. Concepto y contenido del principio de seguridad jurídica. B. Relación entre el principio de legalidad y el de seguridad jurídica. C. La certidumbre de la ley y la eliminación de la arbitrariedad, como manifestación de la seguridad jurídica. 1. Certidumbre de la ley. 2. Eliminación de la arbitrariedad. V. El principio de seguridad jurídica en el derecho tributario. A. La seguridad jurídica como principio del derecho tributario. B. La técnica legislativa como factor determinante para procurar seguridad jurídica en el derecho tributario. C. Factores que afectan la seguridad jurídica en materia tributaria. VI. Conclusiones. VII. Notas Bibliográficas.*

I. Las garantías constitucionales de las contribuciones.

A. Las garantías constitucionales.

La palabra garantía proviene del término anglosajón "warranty" o "warantie", que significa la acción de asegurar, proteger, defender o salvaguardar (to warranty)⁽¹⁾, de ahí que garantizar signifique aseguramiento, protección, tutela, etc.

Las Garantías Individuales son normas constitucionales que protegen a los particulares frente al poder arbitrario de sus gobernantes, son preceptos que aseguran ciertos derechos fundamentales a los hombres. Así lo ha señalado el doctor Ignacio Burgoa al conceptualizar a las garantías individuales mediante la concurrencia de los siguientes elementos:

1. Relación Jurídica de supra a subordinación entre el gobernado (sujeto activo) y el Estado y sus autoridades (sujetos pasivos).
2. Derecho Público subjetivo que emana de dicha relación en favor del gobernado (objeto).

3. Obligación correlativa a cargo del Estado y sus autoridades, consistente en respetar el consabido derecho y en observar o cumplir las condiciones de seguridad jurídica del mismo (objeto).

4. Previsión y regulación de la citada relación por la Ley Fundamental (fuente).

Con base en lo anterior, la Garantía Individual es la relación jurídica que existe entre el gobernado y el Estado y sus autoridades; en virtud de la cual surge para el primero el derecho de exigir a los segundos una obligación positiva o negativa consistente en respetar las prerrogativas fundamentales de que el hombre debe gozar para el desenvolvimiento de su personalidad.⁽¹⁾

Al ser las garantías individuales parte integrante de la Ley Fundamental, participan del principio de supremacía constitucional,⁽²⁾ gozando de prevalencia sobre cualquier norma o ley secundaria que las contradiga y primacía de aplicación sobre las mismas.

Las garantías individuales que consagra el capítulo primero de nuestra Constitución Política se clasifican en⁽³⁾:

- a) Garantías de igualdad;
- b) Garantías de libertad;
- c) Garantías de propiedad, y
- d) Garantías de seguridad jurídica.

Garantías de igualdad.- Tienen por objeto evitar privilegios injustificados y colocar a todos los gobernados en la misma situación frente a la ley.⁽⁴⁾

Garantías de libertad.- Nuestra Constitución traduce esta garantía en el respeto, por parte del Estado, de ciertas libertades específicamente determinadas, indispensables para que el hombre consiga sus fines.⁽⁵⁾

Garantías de propiedad.- El artículo 27 Constitucional establece, en su primer párrafo, el reconocimiento de la propiedad privada que la nación puede establecer sobre las tierras y aguas, en favor de los particulares.⁽⁷⁾

Garantías de Seguridad Jurídica.- Estas se refieren a la observancia de determinadas formalidades, requisitos, medios, condiciones, por parte del poder público para que su actuación sea constitucionalmente válida, cuando implique afectación en la esfera jurídica del gobernado, circunstancias que se traducen en seguridad jurídica para éste.⁽⁶⁾

B. Los principios constitucionales de las contribuciones.

El Estado mexicano para alcanzar y desarrollar los fines y funciones que le han sido encomendados debe realizar gasto público. Esta necesidad de recursos económicos impone la obligación a los integrantes del mismo de contribuir con la aportación de una parte de su riqueza, a efecto de sufragar los gastos públicos, en beneficio de su constante mejoramiento económico y social.

Esta obligación económica debe regularse por principios constitucionales que garanticen su correcto y justo cumplimiento, por lo que la facultad impositiva del Estado mexicano, no es absoluta sino que está limitada por los principios que se constituyen como garantías individuales, que limitan su poder en sus aspectos legislativo y ejecutivo, con el fin de hacer del mismo un Estado de Derecho.

Así las cosas, el principio de la constitucionalidad se constituye como cimiento del derecho fiscal en el Estado mexicano, en virtud de que en la Constitución deben establecerse las características esenciales que deben regir al orden jurídico fiscal, al que estarán sometidos tanto los gobernados como los gobernantes. Según la jerarquía del orden jurídico mexicano, es en la Constitución, como ley y voluntad suprema del pueblo, donde deben estar contenidos los principios y garantías fundamentales que en materia fiscal deben regir al sistema jurídico tributario mexicano, por lo que las demás disposiciones jurídicas (leyes federales, tratados internacionales, reglamentos, etc.) deben ajustarse a la norma suprema que les dio origen.

Los principios básicos para contribuir al gasto público han sido considerados en nuestra Carga Magna, en el artículo 31, fracción IV, mismos que se forjaron a través del tiempo, representando sus principales antecedentes los siguientes:

1. Antecedentes.

Los principios de las contribuciones contenidos en el artículo 31-IV de la Constitución Federal, tienen sus antecedentes en diversos acontecimientos y postulados manifestados a través del tiempo, mismos que comienzan con lo establecido en la Ley XXI, del Título V, Libro VI de la Recopilación de leyes de los Reinos de las Indias, que ordenaba:

"Porque no reciben agravio los indios de hazerles pagar mas tributos de los que buenamente pueden, y gocen de toda conveniencia, Encargamos y mandamos a nuestros Virreyes, Presidentes, y Audiencias, que cada en su distrito haga tasar los tributos, y los Comisarios, que para ello fueren nombrados, guarden la orden, y forma siguiente:

Primeramente, los tasadores asistan a una Misa solemne de el Espíritu Santo, que alumbre sus entendimientos, para que bien, justa, y derechamente hagan la tasación, y

acabada la Misa, prometan, y juren con coimnidad ante el Sacerdote que hubiere celebrado, que la hará bien, y fielmente, sin odio, ni afición, y luego verán por sus personas todos los pueblos de la Provincia, que les hubieren de tasar, y estén en nuestro nombre encomendados, o para encomendar, a los descubridores, y pobladores y el número de pobladores, y naturales de cada Pueblo, y calidad de la tierra donde viven y se informarán de lo que antiguamente solían pagar a sus Caciques, y a los otros, que los señoreaban, y gobernaban: y asimismo de lo que el tiempo de la tasación pagaren a Nos. y a sus Encomenderos, y de los que justamente debían pagar de allí adelante, quedándose con que poder pasar, dotar, y alimentar sus hijos, reparo y reserva para curarse en sus enfermedades, y suplir otras necesidades comunes, de forma, que paguen menos, que su infidelidad, guardando en todo lo que está dispuesto.

Después de bien informados de lo que justa, y cómodamente podrán tributar por razón de nuestro Señorío, aquello declaren, tasen, y moderen, según Dios, y sus conciencias, teniendo respeto a que no reciban agravio, y los tributos sean moderados, y a que les quede siempre con que poder acudir a las necesidades referidas, y a otras semejantes, de forma, que vivan descansados, y relevados, y antes antiequezcan, que lleguen a padecer pobreza, porque no es justo, que pues vinieron a nuestra obediencia, sean de peor condición, que los otros nuestros súbditos".⁽¹⁰⁾

El antecedente de esta Ley se encuentra en la Cédula que "declara y manda la orden que se ha de tener y guardar en las tasaciones que se hicieren de los tributos que han de pagar los indios a su Majestad y a los encomenderos", dictada en Valladolid el 29 de septiembre de 1555.⁽¹¹⁾

Así, en estas leyes de los Reinos de las Indias, se comenzó a vislumbrar una idea de justicia en los tributos al establecer que se tribute con base a la capacidad económica y a cierto principio de igualdad.

Posteriormente, Carlo Secondat Barón de Montesquieu en 1748 publica su libro "El Espíritu de las Leyes", donde sostiene, en el Libro Decimotercero, capítulo Decimosegundo, que la proporcionalidad de los tributos va en relación con la libertad política y económica, al expresar que "pueden ir creciendo los tributos proporcionalmente a la libertad de que goza, pero es preciso modelarlos a medida que aumenta la servidumbre".⁽¹²⁾

Adam Smith, en su obra "Investigación sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones" publicada en Londres en 1776, señala que "Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. Los gastos del Gobierno, en lo que concierne a los súbditos de una gran nación, vienen a ser como los gastos de la administración de una gran hacienda con respecto a sus propietarios los cuales, sin excepción, están obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición".⁽¹²⁾

En la Declaración de los Derechos del Hombre en Sociedad, de 1789, en su artículo 13 considera una igualdad de repartimiento de las contribuciones y un principio de contribución de acuerdo con las posibilidades de cada ciudadano, al señalar que: "Pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable: elle doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leurs facultés"⁽¹³⁾, que significa: "Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común. Ella debe ser repartida por igual entre todos los ciudadanos, en razón de sus posibilidades"⁽¹⁴⁾

"No es dudoso, como lo apunta Flores Zavala, que pudieran haber inspirado a los autores de la Declaración, o posiblemente a los economistas o a los directores de finanzas públicas, las doctrinas de Adam Smith, el célebre autor de La Riqueza de las Naciones... en cuanto a la obligación... de contribuir al mantenimiento del Estado... en proporción a los ingresos de que se goce."⁽¹⁵⁾

En México, Don Miguel Hidalgo y Costilla emitió en la Ciudad de Guadalajara el 6 de diciembre de 1810 un Bando, donde en la declaración segunda, considera una disminución de las alcabalas del seis a un dos y tres por ciento, lo que muestra una imposición suave. Esta posición se fortalece cuando el mismo Don Miguel Hidalgo, en el manifiesto para defender sus derechos y de los ciudadanos, propone establecer un congreso que "dicte leyes suaves, benéficas y acomodadas a las circunstancias de cada Pueblo..."⁽¹⁶⁾

Por su parte, la Constitución de Cádiz de 1812 considera un principio de proporcionalidad de las contribuciones, al señalar en los artículos 8o. y 339, lo siguiente:⁽¹⁷⁾

"Art. 8.- También está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado".

"Art. 339.- Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles en proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno."

También había de que las contribuciones deben ir en proporción a los gastos públicos, como se observa en su artículo 340, que textualmente dice:

"Art. 340.- Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes, para el servicio público en todos los ramos."⁽¹⁸⁾

Se observa, que la Constitución de Cádiz se ve influenciada por la declaración francesa que promulgaba en 1789 al establecer la obligación de pagar tributos en proporción a sus capacidades (aunque recalca la proporcionalidad en función al gasto público), iniciando el postulado de identificar la igualdad en la justicia tributaria, con base en tres ideas:

- a) Contribuir de acuerdo con su capacidad;
- b) Esto significa en proporción a sus facultades (art. 339 de la Constitución de Cádiz de 1812);
- c) Que estas contribuciones sean proporcionadas a los gastos públicos. (art. 340), y
- d) Estas contribuciones deben destinarse para sostener los gastos públicos (art. 340 de la Constitución de Cádiz de 1812).

En "Los Sentimientos de la Nación", de José Ma. Morelos y Pavón, en el punto 22, se esboza un concepto más elaborado de contribución al hablar de un impuesto a las ganancias (impuesto sobre la renta) en sustitución de la infinidad de tributos de aquél entonces. Además, señalaba que éste impuesto a las ganancias debía de ser "ligero" y "corto", que no oprima tanto como la alcabala, el estanco, el tributo y otros, y que aunado a una buena administración de los bienes de dominio directo de la Nación llevaría a solventar el peso de la guerra y los honorarios de los empleados.⁽¹⁹⁾

El Acta de Independencia de México expedida por el Congreso de Anáhuac, en la ciudad de Chipancingo el 6 de noviembre de 1813, se señalaba que se declara reo de alta traición a todo el que se oponga directa o indirectamente a su independencia, ya negándose a contribuir con los gastos, subsidios y pensiones, para continuar la guerra hasta que su independencia sea reconocida por las naciones extranjeras.⁽²⁰⁾

El Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, sancionado en Apatzingán el 22 de octubre de 1814, en sus artículos 36 y 41, señaló:

"Art. 36.- Las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa."⁽²¹⁾

Este artículo, parece un acuerdo de la Hacienda Pública "periclea", como afirma Luigi Einaudi: "La Hacienda cotidiana es un conjunto de impuestos que "deben" pagar los hombres; la Hacienda periclea es la contribución de la que los hombres dicen: quiero pagarla".⁽²²⁾

También, dicha Constitución en su art. 41 señalaba como obligaciones de los ciudadanos para con su patria, una pronta disposición para contribuir a los gastos públicos.⁽²³⁾

En el México Independiente, en la modificación del artículo 15 del Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano del 10 de enero de 1822, se estableció que todos los habitantes del imperio debían contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del Estado.⁽²⁴⁾

En la Constitución Mexicana de 1824, no se esbozó ningún concepto de proporcionalidad e igualdad de las contribuciones, toda vez que señala como facultades del Congreso General (art. 50, fracc. VIII): "...Fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión, y tomar anualmente cuentas al gobierno".⁽²⁶⁾

El artículo 6 del Tratado entre México y España por medio del cual esta nación reconoció la Independencia Mexicana, firmado por la reina María Cristina de España, el 28 de diciembre de 1836, estableció que los comerciantes y demás ciudadanos de la República Mexicana o súbditos de su majestad católica, que se establecieren, traficaren o transitaren por todo o parte de los territorios de uno u otro país estarán exentos de toda carga, contribuciones o impuesto que no fuere pagado por los ciudadanos y súbditos del país en que residan y tanto con respecto a la distribución de contribuciones, impuestos y demás cargas generales.⁽²⁶⁾

Aunque de ésta última Constitución se infiere un principio de legalidad de las contribuciones, es en la Carta Magna del 29 de diciembre de 1936 cuando se especifica dicho principio, sin embargo no hace referencia a la proporcionalidad e igualdad de las mismas.

"Art. 3. Son obligaciones del mexicano.

II.- Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan."⁽²⁷⁾

Este mismo precepto quedó plasmado en el artículo 10, fracción II del Proyecto de Reformas a las Leyes Constitucionales de 1836 fechado el 30 de junio de 1840.⁽²⁸⁾

Por su parte, en las Bases de la Organización Política de la República Mexicana de 1843, el artículo 66 señaló como facultades del Congreso:

"II.- Decretar anualmente los gastos que han de hacer en el siguiente año, y las contribuciones que deben cubrirse".⁽²⁹⁾

Estas dos últimas Cartas constitucionales manifestaron una vinculación entre las contribuciones y el gasto público.

No fue sino hasta que en el proyecto de la Constitución del 16 de julio de 1856, en su art. 36, cuando se mencionó la obligación de los mexicanos de:

"...contribuir para los gastos públicos, así como de la Federación como del Estado y Municipios en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".⁽³⁰⁾

Este texto, pasó a formar parte del artículo 31 de la Constitución de 1857⁽³¹⁾ y posteriormente se reiteró en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Mexicana promulgada en Querétaro el 5 de febrero de 1917, para quedar con la siguiente redacción:

"Son obligaciones de los mexicanos:

...
IV.- Contribuir para los gastos públicos, así como de la Federación, del Distrito Federal como del Estado y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Las primeras Constituciones no previeron el concepto de proporcionalidad de las leyes tributarias.

A partir de la Constitución de 1836 es cuando se precisa un principio de legalidad de las contribuciones. Pero es hasta, la Constitución de 1857, base del texto actual, cuando se habla de la proporcionalidad y equidad de las contribuciones que estén contenidas en las leyes.⁽³²⁾

2. Principios de las contribuciones reconocidos por la Constitución Federal vigente.

Los principios de las contribuciones previstos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal vigente, son:

- a) Obligación económica de los mexicanos.
- b) Proporcionalidad de las contribuciones.
- c) Equidad de las contribuciones
- d) Legalidad de las contribuciones.
- e) Destino de las contribuciones al gasto público.

Estos principios en su conjunto, llevan inmerso un principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Para fines de nuestro estudio, analizaremos a la garantía de legalidad tributaria.

II. La garantía tributaria de legalidad.

A. La garantía de legalidad⁽³³⁾

El principio de sujeción del Estado a la ley nació con la evolución de éste. El principio de legalidad llevó al paso del gobierno autoritario, en que predominó la voluntad omnímoda del gobernante, al de la república democrática, basado en el respeto a la ley, dando origen y desarrollo al constitucionalismo moderno,

caracterizado por el reconocimiento de los derechos individuales y el establecimiento de garantías para su plena vigencia.⁽³⁴⁾

Juan Jacobo Rousseau, en el Contrato Social, sustentó al principio de legalidad como expresión de la voluntad general, al señalar que la soberanía reside en el pueblo y ella se manifiesta a través de las leyes que consisten en la expresión de la voluntad general. Para que la voluntad sea general debe partir de todos para aplicarse a todos, y pierde su rectitud natural cuando tiende hacia algún objeto individual o determinado, porque entonces, juzgando lo que no es extraño, no tenemos ningún verdadero principio de equidad que nos guíe.⁽³⁵⁾

Este principio fue reconocido en la Declaración Francesa de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, que tuvo influencia sobre las Constituciones Mexicanas. En dicho documento, se contiene el principio de legalidad como tutela a los derechos elementales del individuo, con base en la supremacía de la Ley, al señalar lo siguiente:

"Art. 2o.- El objeto de toda sociedad política es la conservación de los derechos naturales e imprescriptibles del hombre. Estos derechos son la libertad, la propiedad, la seguridad y la resistencia a la opresión. Art. 4o.-...cuyos límites sólo pueden ser determinados por la ley. Art. 5o.- Todo lo que no esté vedado por la ley no puede ser impedido. Art. 7o.- Ningún hombre puede ser acusado, ni arrestado, ni detenido sino en casos determinados en la ley y con las formalidades prescritas por ella".⁽³⁶⁾

De igual manera, la Declaración de los Derechos de Virginia consignó en su punto VII "Privación de la libertad sólo por leyes del país o juicios de sus pares".⁽³⁷⁾

Esta ideología fue recogida por nuestras Constituciones, reflejándose en la Constitución del Constituyente de 1917 en los siguientes artículos:

Artículo 13. En cuanto prohíbe la aplicación de leyes privativas y el funcionamiento de tribunales especiales. Así la legalidad que emana de dicho precepto, estriba en que los actos de autoridad que afecten a las personas, deben provenir de preceptos de leyes generales y, en su caso, de acuerdos o resoluciones de los tribunales ordinarios.

Artículo 14. En todas sus diversas disposiciones, o sea en cuanto: a) prohíbe la aplicación retroactiva de las leyes en perjuicio del afectado; b) requiere el seguimiento de un juicio formal y ajustado a las leyes preexistentes aplicables, para privar a una persona de la vida, de la libertad, de sus propiedades, posesiones o derechos, pues sólo con la satisfacción de esos requisitos será legal la actuación de la autoridad respectiva; c) prohíbe imponer por analogía o mayoría de razón una pena que no esté decretada en una ley exactamente aplicable al caso de que se trate, lo cual significa que la legalidad de una pena requiere necesariamente la aplicación exacta y directa de la ley respectiva; y d) sujeta la sentencia definitiva en materia civil a la letra o a la interpretación jurídica de la ley,

y a falta de ésta, a los principios generales del derecho, lo que quiere decir que la legalidad de la sentencia civil requiere que esté apoyada en el tenor literal o en el sentido jurídico de una ley, y si no hubiere ninguna aplicable, en los principios generales del derecho.

Artículo 16. En la parte que exige que las órdenes de autoridad que de cualquier manera molesten a los particulares en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, deben ser escritas, provenir de la autoridad que sea competente para expedirlas, y expresar su fundamento y su motivo; todos y cada uno de estos cuatro requisitos son indispensables para la legalidad de las órdenes de autoridad que afecten a las personas de alguna de las maneras indicadas.

Los tres preceptos constitucionales invocados son los que, en el ámbito de las garantías, tratan directamente de la aplicación de la ley, y por esa circunstancia pueden ser agrupados en la garantía de legalidad, como una modalidad específica de la garantía de seguridad jurídica, aunque tal clasificación no significa que la efectividad y vigencia de todas las demás garantías no comprendan también, en sus casos, la aplicación de la ley relativa.

El principio de legalidad consagrado en el artículo 16 de la Ley Suprema constituye la garantía que mayor protección imparte al gobernado dentro de nuestro orden jurídico constitucional, a tal punto que la garantía de competencia queda comprendida dentro de dicho precepto.⁽³⁸⁾

El doctor Miguel Acosta Romero al hacer referencia de la garantía de legalidad del acto administrativo, establece que de este principio constitucional se desprende una serie de requisitos que debe satisfacer el acto administrativo cuando el mismo va dirigido a los particulares. Estos requisitos son:

- a) Ser emanado de una autoridad competente, es decir, con facultad legal para ello.
- b) Adoptar la forma escrita, generalmente es mediante oficio en el que se consignan las características del acto y sus límites, así como la fundamentación y motivación, y suscrito por el funcionario competente.
- c) La fundamentación legal, es decir que la autoridad cite e invoque los preceptos legales conforme a los cuales el orden jurídico le permite realizar el acto dirigido al particular.
- d) Motivación. La autoridad debe señalar cuáles son las circunstancias de hecho y de derecho, inmediatas anteriores al acto administrativo, que dieron origen al mismo.⁽³⁹⁾

Dichos requisitos deben cumplirlos las autoridades fiscales o administrativas, en la realización de sus actos que afecten la esfera de los particulares.

Por lo anterior, todo acto del Estado que interfiera con la libertad individual debe fundarse en una ley formal, sea inmediatamente, o sea mediadamente por la aplicación válida de normas de jerarquía inferior, reglamentos, que se apoyen en ella.⁽⁴⁰⁾

Así las cosas, el principio de legalidad como principio constitucional, exige la existencia de un orden jurídico creado y organizado que consigna derechos fundamentales en favor de los gobernados y que deben ser respetados por la autoridad gobernante. La Constitución, como Ley Suprema, establece las competencias políticas y constitucionales de cada uno de los órganos del Estado. Todo ello se traduce en un bien social colectivo por la supresión del despotismo. A estas consideraciones el maestro Lanz Duret señala:

"Las ventajas de una Constitución estricta son evidentes, tanto porque hacen efectivo el principio de legalidad consignado expresamente en términos inequívocos, los derechos que reconocen y las garantías que ofrecen a los gobernados, preservándolos de la arbitrariedad y capricho de los funcionarios públicos."⁽⁴¹⁾

Además, la razón del principio de legalidad se fundamenta en que la obediencia que las personas prestan a los gobernantes se basa racionalmente en la creencia de que éstos gobiernan en nombre de la ley y conforme a sus prescripciones.⁽⁴²⁾

El principio de legalidad obliga a todas las autoridades a ajustarse a los preceptos legales que norman sus actividades y a las atribuciones que la ley les confiere, al expedir cualquier orden o mandato que afecta a un particular en su persona o en sus derechos, por lo tanto, este principio constituye la primordial exigencia de todo "Estado de Derecho" en sentido técnico, al facultar a los particulares, para exigir a todos los funcionarios del Estado que funden sus actos y resoluciones en las leyes expedidas por el Poder Legislativo.

De lo anterior se desprende la vinculación estrecha que existe entre el principio de legalidad y el derecho tributario, en virtud de que las normas jurídicas tributarias al igual que la demás legislación ordinaria, emanan de la Carta Magna y por consiguiente deben sujetarse a sus principios y disposiciones.

Además, no basta que la relación jurídica tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la ley, ya que es necesaria la observancia de la garantía constitucional de seguridad jurídica que conlleva a la existencia de un principio de legalidad, en virtud de que una finalidad de éste es otorgar seguridad jurídica a los gobernados, a través de la predeterminación de las conductas que estos deben hacer u omitir.

En efecto, el principio de legalidad no se agota en una mera legitimidad formal, sino que debe nutrirse de los principios de certeza y de irretroactividad de las normas jurídicas, a fin de propender a la consecución de su finalidad. El principio de certeza impone un orden racional, a fin de que las normas legales sean claras, completas y precisas, de modo de permitir al particular prever en grado razonable las consecuencias que pueden derivarse de sus actos a la luz del orden jurídico. De la idea de certeza se deriva el principio de irretroactividad de las leyes, indispensable en orden a lograr el propósito de consolidar la seguridad jurídica.⁽⁴³⁾

Una vez enunciada la garantía de legalidad como garantía constitucional, procederemos ahora, a analizar el principio de legalidad en materia fiscal como garantía constitucional, de que gozan los mexicanos para que todos las contribuciones y sus elementos esenciales se encuentren establecidos en una Ley.

B. El principio tributario de legalidad.

1. Antecedentes.

El principio de legalidad, en su primer etapa hasta la aparición del Estado Constitucional cumplió la misión de frenar el poder del rey en materia financiera. Así, en tiempos de reyes y emperadores, éstos en uso del enorme y desmedido poder de que gozaban, imponían ostentosos tributos que le reducían mayores posibilidades de expansión territorial o de conquista de otros pueblos y de poderío militar y económico. Estas cargas tributarias oprimían a las masas y beneficiaban a los reyes y clase aristocrática que le rodeaba. Esta desmedida ambición por obtener grandes recursos económicos ocasionó la imposición de excesivos tributos a cargo del pueblo, sin embargo, éstos no soportaron los tributos excesivos, ocasionando el levantamiento del pueblo contra el rey.

Lo anterior, lo confirma Servando J. Garza al señalar que en la antigüedad el tributo significó principalmente un instrumento de sumisión de los pueblos vencedores frente a los vencidos, al mismo tiempo que cumplía con su finalidad esencial de ser la principal fuente nutricia lograda en ejercicio de un poder absoluto. Por citar algunos, en la historia de México, los gravosos tributos del Imperio Azteca, dieron motivo a la alianza de los tlaxcaltecas con Cortés, lo cual hizo posible la conquista de México por España. Asimismo, tenemos el caso del Imperio Romano⁽⁴⁴⁾. Por su parte, el despotismo tributario fue causa determinante en la revolución francesa y en la lucha por la independencia de los Estados Unidos.⁽⁴⁵⁾

De lo anterior surgió la necesidad de cambiar las formas políticas y jurídicas, con el fin de llegar a un Estado donde el poder público se sometiera a la ley

fundamental consentida por el pueblo. Así, el principio tributario de legalidad nace de la exigencia de que las contribuciones sean consentidas o decretadas por los representantes del pueblo, bajo el principio 'no taxation without representation' considerado como regla fundamental del derecho público.

Fue en Gran Bretaña cuando surgió como garantía individual el principio tributario de legalidad⁽⁴⁶⁾. Aquí se sentó un antecedente primario en la Magna Charta Libertatum impuesta por los nobles en 1215 al monarca llamado Juan Sin Tierra en la pradera llamada Runnymede, limitando su poder, al señalar en su artículo 12 que "no se podrá exigir fonsadera (scutage) ni ayuda (aid) en nuestro Reino sin el consentimiento general".⁽⁴⁷⁾

Es en dicha Carta Magna "... donde se sancionó por primera vez el principio de que los tributos sólo podrían ser establecidos por un acto de consentimiento de los representantes de los contribuyentes, que en aquel tiempo eran los varones. En este acto de consentimiento estaba la base de las libertades políticas que invocan los varones frente al rey absoluto inglés".⁽⁴⁸⁾

Posteriormente, en una ley promulgada bajo el reinado de Eduardo I⁽⁴⁹⁾, conocida con el nombre de ley de tallagio non concedendo, el principio de legalidad fiscal adquiere una formulación generalizada al declararse que el rey o sus herederos no impondrían ni percibirían impuesto o subsidio alguno sin el consentimiento de los arzobispos, obispos, condes, barones, caballeros, burgueses y otros hombres libres del Reino. Complementando tal disposición, el Parlamento inglés, convocado por el rey Eduardo III⁽⁵⁰⁾, declaró y estableció que en lo sucesivo nadie podrá ser obligado a prestar dinero al rey contra su voluntad, porque tal obligación es contraria a la razón y a las libertades del Reino.⁽⁵¹⁾

Sin embargo, dichas disposiciones no fueron completamente acatadas, como sucedió con la Petición de Derechos (Petition of Rights) del año de 1628, elevada por los lores espirituales y temporales y los comunes reunidos en parlamento al rey, suplicando el cumplimiento de aquéllas. La Declaración de Derechos (Bill of Rights) del año de 1688, presentada a los reyes Guillermo y María, príncipes de Orange, por los lores y comunes, al recordar la vigencia de las leyes y libertades del Reino, subvertidas por el fallecido rey Jacobo II, declararon enfáticamente, entre otras cosas, que "toda cobranza de impuestos en beneficio de la Corona o para su uso, so pretexto de la prerrogativa real, sin consentimiento del Parlamento, por un período de tiempo más largo o en forma distinta de la que ha sido autorizada, es ilegal".⁽⁵²⁾

En Inglaterra este principio, se mantuvo vigente a diferencia de Francia, donde cayó en desuso hacia los siglos XV y XVI, pero fue restablecido en el artículo 14 [en relación con los art. 4, 5 y 7⁽⁵³⁾] de la Declaración de los Derechos del Hombre de 1789, y de aquí paso a todos los países influidos por ella.⁽⁵⁴⁾

En Estados Unidos se adoptó dicho principio en la Constitución de 1787, quien tuvo gran influencia en los países de América, dentro de los cuales se encuentra México.

En México, el principio de legalidad tributaria comenzó a vislumbrarse en la Constitución Mexicana de 1824, al señalar como facultades del Congreso General (art. 50, fracc. VIII):

"...Fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión, y tomar anualmente cuentas al gobierno."⁽⁵⁵⁾

Aunque de ésta Constitución se infiere un principio de legalidad de las contribuciones, es en la Carta Magna del 29 de diciembre de 1836 cuando se precisa dicho principio.

"Art. 3. Son obligaciones del mexicano...

II.- Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y lo comprendan."⁽⁵⁶⁾

Este mismo precepto quedó previsto en el artículo 10, fracción II del Proyecto de Reformas a las Leyes Constitucionales de 1836 fechado el 30 de junio de 1840.⁽⁵⁷⁾

Las Bases de la Organización Política de la República Mexicana de 1843, en el artículo 66 señala como facultades del Congreso:

"II.- Decretar anualmente los gastos que han de hacer en el siguiente año, y las contribuciones que deben cubrirse."⁽⁵⁸⁾

El artículo 4 del Estatuto Orgánico Provisional de la República mexicana, dado en el Palacio Nacional en México el 15 de Mayo de 1856, se refiere al principio de legalidad tributaria, al establecer:

"Art. 4.- Son obligaciones de los habitantes de la República... pagar los impuestos y contribuciones de todas clases, sobre bienes raíces de su propiedad, y las establecidas al comercio o industria que ejercieren con arreglo a las disposiciones y leyes generales de la República."⁽⁵⁹⁾

Por su parte, el proyecto de la Constitución del 16 de julio de 1856, en su art. 36, sigue refiriéndose al principio tributario de legalidad al señalar como obligación de los mexicanos:

"...contribuir para los gastos públicos, así como de la Federación como del Estado y Municipios en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."⁽⁶⁰⁾

Este texto, pasó a formar parte del artículo 31, fracción II de la Constitución de 1857. Y el 10 de Junio de 1898, este artículo se reformó para pasar el contenido de la fracción II a la fracción III.⁽⁶¹⁾

El Estatuto Provisional del Imperio Mexicano dado en el Palacio de Chapultepec el 10 de Abril de 1865, hace referencia al principio de legalidad tributaria, en los siguientes artículos:

"Art. 59.- Todos los habitantes del Imperio... están sujetos a... pago de impuestos y demas deberes fijados por las leyes vigentes... que en lo sucesivo se expidieren."

"Art. 72.- Todos los impuestos para la Hacienda del Imperio serán generales y se decretarán anualmente."

"Art. 73.- Ningún impuesto podrá cobrarse sino en virtud de una Ley."⁽⁶²⁾

Posteriormente, el principio de legalidad de las contribuciones, se reiteró en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Mexicana promulgada en Querétaro el 5 de febrero de 1917, para quedar actualmente con la siguiente redacción:

"Son obligaciones de los mexicanos:

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así como de la Federación, como del Distrito Federal, Estado y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

De lo anterior concluimos que es a partir de la constitución de 1836 cuando se precisa un principio de legalidad de las contribuciones en México.

De esta forma, el principio de legalidad tributaria, bajo la idea del principio de consentimiento de los impuestos, representó un sistema de protección al contribuyente frente a los abusos de la Monarquía. Más tarde, en la medida en que la Revolución francesa liga la representatividad al régimen constitucional a partir de la división de poderes, el órgano legislativo que ostenta la representación nacional, constituye, frente a los posibles excesos del Poder Ejecutivo, la máxima garantía de los contribuyentes, toda vez que el Ejecutivo ha de ajustarse a lo prescrito por la ley.

Por lo anterior, este principio viene a constituir el fundamento del derecho tributario considerándosele como su punto de partida.

2. Doctrina.

La garantía de legalidad aplicada al Derecho Fiscal se expresa por medio del principio "nullum tributum sine lege", que significa que ningún impuesto será válido

si no se ha establecido por medio de una ley en sentido estricto, es decir, en una norma jurídica creadora de situaciones jurídicas generales expedidas por el Poder Legislativo, por lo que "Decir que no debe existir tributo sin ley, significa que sólo la ley puede establecer la obligación tributaria y, por tanto, solo la ley debe definir cuales son los supuestos y los elementos de la relación tributaria".⁽⁶²⁾

En efecto, los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material, como formal; es decir, por medio de disposiciones de carácter general e impersonal emanadas del Poder Legislativo.

La garantía de legalidad tributaria encuentra contenido en el principio de generalidad de la imposición,⁽⁶³⁾ toda vez que la generalidad como atributo de la ley significa que sus mandatos y prescripciones obligan a todas las personas que realicen los supuestos previstos por ellas, por lo que referido a las contribuciones exige que éstas se establezcan de manera impersonal y no individualizada a todas las personas que realicen el supuesto previsto en la ley.

Si es la Ley la que debe establecer el impuesto, debe ser la misma norma quien puede modificarlo o abolirlo, así se pronuncia Michelli al señalar que "... el tributo, como cualquier otra prestación coactiva en favor del ente público, puede ser creado sólo por ley y sólo por ésta puede ser modificado o abolido... Ninguna prestación coactiva tributaria puede ser impuesta sino con base en una ley..."⁽⁶⁴⁾

Asimismo, es la Ley, a diferencia de las otras fuentes del Derecho Tributario,⁽⁶⁵⁾ quien tiene la primacía y exclusividad sobre la imposición y recaudación de los tributos. Esto se debe a que el tributo como limitación a la libertad y a la propiedad individual, sólo el Poder Legislativo es quien lo puede establecer.

Al respecto, Giannini señala que éste es un principio fundamental del Estado constitucional en el que están de acuerdo todos los escritores, sea porque partan de la idea de que la producción de normas jurídicas constituye, cualquiera que sea la materia de que se trate, una atribución propia y exclusiva del Poder Legislativo, que no compete por tanto a los órganos administrativos más que cuando les haya sido conferida por la Constitución o por otras leyes formales, sea porque, estimando que se reduce a algunas materias la expresada facultad exclusiva del Poder Legislativo piensen que la imposición de los tributos se encuentra comprendida dentro de las materias reservadas a la ley, por implicar una limitación de la libertad y de la propiedad privada.⁽⁶⁷⁾

De lo anterior se desprende que el principio de legalidad como piedra fundamental en que descansa el Derecho Fiscal, establece que el impuesto debe estar contenido en una ley, a efecto de que sean los mismos gobernados quienes, a través de sus representantes, determinen la parte de su riqueza que ha de

destinarse a sufragar el gasto público tendiente a buscar su constante mejoramiento económico y social.

Así lo señala John Locke al exponer sobre la razón filosófica del principio "nullum tributum sine lege", lo siguiente: "Es verdad que los gobiernos no pueden ser mantenidos sin una carga, y es apropiado que quien goza de sus cuotas de protección debería pagar de su patrimonio su participación en tal mantenimiento. Pero debe ser con su propio consentimiento, es decir, el consentimiento de la mayoría, sea dado por ellos mismos o por los representantes por ellos elegidos; porque si alguien pretende el poder de imponer y exigir tributos del pueblo por su propia autoridad y sin el consentimiento del pueblo, de ese modo se atropellaría la ley fundamental de la propiedad y subvertiría la finalidad del gobierno. Porque qué derecho de propiedad tengo yo sobre eso que otro puede tener la facultad de apropiarse cuando a él le plazca?"⁽⁶⁸⁾

Asimismo, Michelli señala que la regla -no taxation without representation- adquiere un significado particular distinto al que ha tenido en la historia de los sistemas, del estado absoluto, primero, y de los estados democráticos después. Aquella no expresa sólo un principio de autolimitación de la potestad del estado sometida al derecho, sino que es expresión de una más específica exigencia de que la disciplina del tributo esté contenida en una ley o en otra norma que tenga su eficacia. Así, el principio de reserva de ley adquiere doble importancia:

1. Porque sanciona la regla según la cual sólo el ciudadano a través de sus representantes políticos, pueden fijar limitaciones a su libertad estableciendo prestaciones coactivas en general de contenido patrimonial, y
2. Porque constituye una garantía para la libertad particular sustrayéndola al arbitrio del Poder Ejecutivo.⁽⁶⁹⁾

En efecto, la Ley en un sentido formal, es expresión de la voluntad del pueblo de un Estado. Esta es emitida por el Poder Legislativo a quien la Constitución confía la tarea de desarrollar la actividad legislativa.

Este principio tiene tres destinatarios, el legislador, el sujeto pasivo y el sujeto activo. Mientras el legislador es destinatario en el ejercicio de su concreta y específica función, el sujeto pasivo es destinatario en el sentido de ver garantizada su situación jurídica tributaria, y el sujeto activo en el deber de ajustar su actuación por lo prescrito por la ley. Esto hace que sea un justo y adecuado equilibrio entre el sujeto activo y pasivo, tal y como lo señala Adolfo Arrijo Vizcaino al expresar:

⁶⁸en esencia, el principio de legalidad tributaria opera como una balanza que busca el justo y adecuado equilibrio entre los dos sujetos que normalmente intervienen en la relación jurídico-fiscal al sujetar la acción tanto del fisco como de los causantes, al

cumplimiento de un régimen legal específico cuyo contenido debe ser eminentemente equitativo.⁽⁷⁰⁾

Así, dicho principio se traduce en deber para el legislador y el sujeto activo, y en un interés constitucionalmente legitimado para el sujeto pasivo, que no estará obligado a pagar tributos que no hayan sido establecidos por la norma legislativa.

Por otra parte, el principio de legalidad tributaria tiene como contenido a la seguridad jurídica, toda vez que sólo la ley permite que el particular conozca con anticipación, la naturaleza y alcance de su obligación tributaria, así como los derechos que puede hacer valer ante las arbitrariedades de la autoridad fiscal.

En efecto, la existencia de normas jurídico-tributarias representa la mejor barrera contra la actitud arbitraria de las autoridades fiscales, cuando pretenden utilizar el derecho que el Estado tiene de exigir aportaciones económicas de sus gobernados, como pretexto para hacerlos víctimas de toda clase de abusos y confiscaciones.⁽⁷¹⁾

El principio de legalidad tributaria hace que los tributos participen de las características esenciales del acto legislativo que les da vida; la Ley. Este ordenamiento jurídico no debe considerar únicamente la existencia del tributo, sino también debe señalar los elementos del mismo. Así lo sostiene Francisco de la Garza, quien señala que:

"el principio de legalidad, significa que la ley que establece el tributo debe definir cuales son los supuestos y los elementos de la obligación tributaria, esto es, los hechos generadores, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto, y la cantidad de la prestación, por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa, así mismo, consideramos que la ley debe establecer también las exenciones."⁽⁷²⁾

Por otra parte, el doctor Eusebio González señala que no es necesario que el legislador primario configure todos los elementos que originan las correspondientes prestaciones de los ciudadanos, bastará con que en la ley se determinen los elementos esenciales del tributo, gozando de la facultad de delegar en el Poder Ejecutivo la regulación de los restantes elementos. De este modo, la reserva atenuada constituye una clara expresión de confianza en el Gobierno por parte del Poder Legislativo, o el reconocimiento explícito de su impotencia.⁽⁷³⁾

Sin embargo, al darse esta delegación, Dino Jarach señala que "en el caso de facultades derivadas y no originarias, la ley que se delega debe establecer, por lo menos en términos generales, todos estos elementos. Si no lo hace así, las obligaciones impositivas, dispuestas en virtud de una delegación muy genérica, chocarían contra el principio constitucional de legalidad".⁽⁷⁴⁾

En adición a lo anterior, la ley que delega debe establecer los parámetros para el ejercicio de la facultad delegada. Sin embargo, esta delegación debe evitar que el Poder Ejecutivo determine y/o complemente los elementos esenciales del impuesto contenidos en la ley, por que de no ser así se estaría atentando contra el principio de legalidad de la tributación. Por lo tanto, el principio de reserva de ley lleva a la obligatoriedad de la determinación por la ley de los elementos esenciales del tributo.

En este orden de ideas, nuestra Constitución ha dispuesto que se debe contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Esto viene a reiterar que ningún tributo es válido si no está previa y expresamente establecido en una ley formal y material que haya sido aprobada siguiendo las formalidades que la Constitución marca para el proceso legislativo en materia fiscal.

Como consecuencia de lo anterior, el principio de legalidad tributaria nos señala que sólo están obligados a pagar los tributos aquellas personas físicas o morales, nacionales o extranjeras que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen dentro de alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo en consecuencia, el correspondiente hecho generador de los tributos de que se trate. Además, para que opere el principio citado, es necesario que la ley no se limite a reconocer la existencia de los impuestos, ya que también debe señalar con toda integridad y claridad a los sujetos, el objeto o hecho generador, la tasa o tarifa a aplicar, la cuota, el procedimiento de determinación, las exenciones, así como las obligaciones y sanciones. La falta de cualquiera de estos elementos en la ley, implica la inobservancia del principio tributario de legalidad.

Asimismo, el principio de legalidad de la tributación se constituye como uno de los principios tributarios que coadyuva a la existencia de un Estado de Derecho.

3. Legislación.

En el orden jurídico mexicano, el principio de legalidad en materia tributaria esta previsto en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal en relación con los artículos 14, 16, 73 fracciones VII y XXIX, 74 fracción IV, 29 y 131 segundo párrafo, de la propia Carta Magna.

Estos preceptos constitucionales que dan lugar o hacen posible la garantía de legalidad en materia fiscal, establecen:

Particularmente en materia de las contribuciones, el artículo 31, fracción IV señala lo siguiente:

"Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos.

...
IV. Contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del *Distrito Federal*, Estado y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Este artículo es medular para el principio de legalidad en materia fiscal, al establecer la obligación general a cargo de los mexicanos de pagar contribuciones para cubrir el gasto público, siempre que dichas contribuciones provengan de una Ley proporcional y equitativa.

Este razonamiento encuentra apoyo en el párrafo segundo del artículo 14 Constitucional que garantiza que nadie puede ser privado de sus propiedades si no es conforme con las leyes expedidas por el Congreso de la Unión.

Asimismo, apeándose a lo señalado por el artículo 31-IV Constitucional, el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 1o. y 2o., señala:

"Art. 1.- Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas... Solo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico..."

"Art. 2.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos..."

Lo que significa, que estas contribuciones, deben respetar el principio tributario de legalidad.

Art. 14. En todas sus diversas disposiciones, o sea en cuanto: a) prohíbe la aplicación retroactiva de las leyes en perjuicio del afectado; b) requiere el seguimiento de un juicio formal y ajustado a las leyes preexistentes aplicables, para privar a una persona de la vida, de la libertad, de sus propiedades, posesiones o derechos, pues sólo con la satisfacción de esos requisitos será legal la actuación de la autoridad respectiva; c) prohíbe imponer por analogía o mayoría de razón una pena que no esté decretada en una ley exactamente aplicable al caso de que se trate, lo cual significa que la legalidad de una pena requiere necesariamente la aplicación exacta y directa de la ley respectiva; y d) sujeta la sentencia definitiva en materia civil a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta, a los principios generales del derecho, lo que quiere decir que la legalidad de la sentencia civil requiere que esté apoyada en el tenor literal o en el sentido jurídico de una ley, y si no hubiere ninguna aplicable, en los principios generales del derecho.

Además, es importante resaltar que en el párrafo segundo del artículo 14 constitucional se garantiza que nadie puede ser privado de sus propiedades si no es conforme con las leyes expedidas por el Congreso de la Unión.

Artículo 16. En la parte que exige que las órdenes de autoridad que de cualquier manera molesten a los particulares en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, deben ser escritas, provenir de la autoridad que sea competente para expedirlas, y expresar su fundamento y su motivo; todos y cada uno de estos cuatro requisitos son indispensables para la legalidad de las órdenes de autoridad que afecten a las personas de alguna de las maneras indicadas.

Aquí, se establece que cualquier acto de molestia del sujeto activo hacia el sujeto pasivo en la relación tributaria, debe contenerse en:

- a) Mandamiento escrito.
- b) Que sea emitido por autoridad competente que sea creada por medio de una ley formal y material.
- c) Que el acto de molestia contenido en el mandamiento se encuentre debidamente fundada y motivada en ley formal y material.

En materia tributaria, el referido artículo 16 en su segundo párrafo señala:

"La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos."

De lo anterior se desprende que la autoridad competente administrativa y fiscal, podrá:

- a) Practicar visitas domiciliarias para exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para cerciorarse que el contribuyente visitado ha cumplido con las disposiciones legales obligatorias fiscalmente.
- b) Que estas visitas domiciliarias deben sujetarse a lo prescrito por las leyes, no a los reglamentos, circulares o normas diversas a las leyes.
- c) Su actuación se sujetará a las formalidades prescritas para los cateos, que se encuentran contenidos en el Código Federal de Procedimientos Penales.⁽⁷⁸⁾

Artículo 73.

"Artículo 73.- El Congreso tiene la facultad: VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

XXIX. Para establecer contribuciones:

Sobre el comercio exterior.

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

Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.

Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y
Especiales sobre:
 Energía eléctrica.
 Producción y consumo de tabacos labrados.
 Gasolina y otros productos derivados del petróleo.
 Cerillos y fósforos.
 Aguamiel y productos de su fabricación.
 Explotación forestal.
 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 del impuesto sobre energía eléctrica."

Artículo 74, fracción IV. Este artículo establece que el Congreso de la Unión tiene la obligación, a través de la Cámara de Diputados, de examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo.

Es claro que estos preceptos señalan que el único acto por el cual se puede imponer una contribución al pueblo mexicano es por medio de un acto del Congreso General, que es el depositario del Poder Legislativo de los Estados Unidos Mexicanos.

Artículo 29. En este artículo se señala que en casos de grave peligro o conflicto de la sociedad, el Ejecutivo Federal puede legislar por un tiempo limitado a través de decretos ley.

Artículo 131, segundo párrafo. Este artículo establece una excepción al principio de legalidad que establece la Constitución, en cuanto se refiere al aspecto formal del principio al señalar lo siguiente:

"El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir, o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, 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. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiere hecho de la facultad concedida".

De lo anterior se puede afirmar, que el principio de legalidad como piedra fundamental donde descansa el principio de las contribuciones en el sistema tributario mexicano, sólo encuentra dos excepciones, al facultar el Poder Legislativo al Ejecutivo para legislar en forma limitada y para casos concretos, para los casos de grave peligro o conflicto de la sociedad, (artículo 29) y tratándose de las tarifas de los impuestos al comercio exterior (artículo 131 de la Constitución).

Retomando la idea de que los tributos deben estar establecidos en una Ley, formal y material, el alcance de dicho principio señala también la exigencia de establecer clara y de manera completa los elementos del tributo. Así lo regula el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación al señalar que los elementos de los tributos: el sujeto, el objeto, la base, la cuota o tarifa, así como las exenciones, infracciones, sanciones deben ser establecidos en una ley, y que por su propia naturaleza serán de aplicación estricta.

4. Jurisprudencia.

Como lo ha puntualizado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es la tributación con que los ciudadanos de la República deben contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal, Estado y Municipio en que residan, además de que es preciso no sólo que la ley establezca el impuesto, sino que, también fije su cuantía o proporcionalidad, la cuota, forma y términos de computarla y pagarla, de otro modo sería la autoridad fiscal y no la ley, como lo ordena la Constitución Federal, la que fijaría la proporcionalidad del impuesto, con lo cual la tributación tendría un carácter arbitrario. Lo anterior se ha sostenido en las siguientes tesis:

"CONTRIBUCIONES. Para que la tributación con la que los ciudadanos de la República deben contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, sea proporcional y equitativa, como previene el artículo 31 constitucional, es preciso no sólo que la ley establezca el impuesto, sino que, también, fije su cuantía o proporcionalidad, la cuota y forma y términos de computarla y pagarla; de otro modo, sería la autoridad fiscal y no la ley, como quiere la Constitución Federal la que fijaría la proporcionalidad del impuesto, con lo cual la tributación tendría un carácter arbitrario."⁽⁷⁶⁾

"IMPUESTOS. ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". No sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevistos o a título particular, sino que a la autoridad no queda otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo modo conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida."⁽⁷⁷⁾

"IMPUESTOS. PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y

equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinen los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel por que, conforme a la Constitución está encargado de la función legislativa ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinan las cargas tributarias que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria, puede, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto que pretenda justificarse." (71)

De lo anterior, nuestro máximo tribunal sostiene:

a) El principio de legalidad se encuentra establecido en el artículo 31 fracción IV Constitucional.

b) El principio de legalidad se respeta no sólo cuando el impuesto está creado por el Poder Legislativo, sino que también cuando los elementos esenciales del impuesto; la forma y alcances de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, con objeto de que no quede la posibilidad de que las autoridades administrativas fiscales puedan actuar de manera arbitraria o injusta.

Por lo tanto, el principio de legalidad en materia tributaria garantiza que no puede exigirse el pago de contribución alguna que no esté prevista en una norma legislativa emitida por el órgano o poder autorizado para crearla por la Constitución, sea federal o local, asimismo que la misma señale de manera clara sus elementos: objeto (qué es lo que grava), base, tasa, cuota o tarifa (que determinará el monto a pagar por el contribuyente), exenciones (personas, actos o actividades exentas de pago, sin discriminar entre ellas), época de pago, forma de pago, las obligaciones, infracciones y sanciones aplicables.

No obstante lo anterior, es frecuente observar que algunos de estos elementos, forma, contenido y alcance de la obligación tributaria sean el contenido de reglamentos de ejecución o de otras disposiciones administrativas. Situación

que atenta contra el principio en cita, al invadir el Poder Ejecutivo un campo de acción que no le corresponde, ya sea por iniciativa propia o por delegación de facultades por parte del Poder Legislativo al propio Ejecutivo o a otras autoridades administrativas.⁽⁷⁹⁾

C. Excepciones al principio de legalidad.

Nuestra Constitución prevé la posibilidad de que el Poder Ejecutivo emita disposiciones que tengan la eficacia de una Ley expedida por el Congreso de la Unión, estas se conocen como Decreto Ley y Decreto Delegado.

El Decreto Ley emana del Ejecutivo en los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública, o cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, por lo cual se suspenden las garantías individuales y mediante prevenciones generales del Congreso de la Unión, y por un tiempo limitado el Presidente de la República legisla en todas las materias. De estas facultades no debe rendir cuentas al Congreso de la Unión.

El Decreto Delegado, con base en lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131 de la Constitución y en su Ley Reglamentaria, el Ejecutivo Federal está facultado para:

I. Aumentar, disminuir o suprimir las cuotas arancelarias de las tarifas de exportación y para crear otras. No podrán establecerse cuotas diferentes a las generales establecidas, salvo cuando existan compromisos internacionales que así lo justifiquen.

II. Establecer medidas de regulación o restricciones a la exportación de mercancías consistentes en:

a) Requisito de permiso previo para exportar o importar mercancías de manera temporal o definitiva, inclusive a las zonas libres del país.

b) Cupos máximos de mercancías de exportación o de importación en razón de los excedentes de producción, de los requerimientos del mercado o de los acuerdos y convenios internacionales.

c) Cuotas compensatorias, provisionales y definitivas, a la importación de mercancías en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional, las que serán aplicables independientemente del arancel que corresponda a la mercancía de que se trate.

d) Prohibición de importación o exportación de mercancías.

III. Restricción de la circulación o el tránsito por el territorio nacional de las mercancías procedentes del y destinadas al extranjero, por razones de seguridad

nacional, de salud pública, de sanidad fitopecuaria o conservación o aprovechamiento de especies.

El propio Ejecutivo Federal, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiera hecho de las facultades concedidas.

Estas facultades, en aranceles o impuestos al Comercio Exterior, las ejerce el Ejecutivo por conducto de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, de ellas da cuenta posteriormente al Congreso de la Unión al enviar el presupuesto de egresos de cada año (art. 2o. de la Ley Reglamentaria del art. 131 Constitucional).⁽⁸⁰⁾

Como se observa, el Decreto Ley y el Decreto Delegado expedidos por el Ejecutivo Federal tienen la misma eficacia de una Ley expedida por el Congreso de la Unión. Al respecto la siguiente tesis señala:

"PRESIDENTE DE LA REPUBLICA. DECRETOS FORMALMENTE LEGISLATIVOS, EXPEDIDOS POR EL. No puede discutirse que el Decreto en materia arancelaria de 21 de octubre de 1957, no obstante haber sido expedido por el Presidente de la República constituye un acto legislativo y no administrativo, si se toma en cuenta que el propio decreto se apoyó expresamente en los artículos 6 y 8 de la Ley de Ingresos de la Federación para el propio año de 1957, que autorizaron al Ejecutivo Federal para legislar en materia arancelaria, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 131 constitucional en su segundo párrafo. En consecuencia, el decreto reclamado constituye un ordenamiento abstracto y general, que no obstante provenir del Ejecutivo, se expidió en uso de facultades extraordinarias que le fueron conferidas por el Congreso de la Unión, en los términos de los artículos 29 y 131, segundo párrafo, de la Constitución Federal, y en tal virtud, el propio decreto queda comprendido en la acepción que otorga a la palabra "Ley" la Carta Fundamental, en relación con el amparo contra leyes, puesto que tratándose de facultades delegadas, el Ejecutivo actúa como órgano legislativo, en sustitución y con autorización del Congreso Federal, y no como administrador, por la disposición expresa de la Constitución y, por tanto, los decretos expedidos en uso de tales facultades, tienen la misma naturaleza y jerarquía de las leyes ordinarias del propio Congreso..."⁽⁸¹⁾

Cabe aclarar, que el decreto ley se produce cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo para expedir disposiciones administrativas con fuerza de ley, sin necesidad de una delegación del Congreso, tal y como lo establece el artículo 29 constitucional. Asimismo, el decreto delegado supone que el Congreso de la Unión transmite al Ejecutivo facultades que le corresponden.

De lo anterior tenemos que en materia impositiva las leyes emitidas por el Congreso de la Unión, son los únicos ordenamientos que pueden establecer contribuciones, salvo el caso de los decretos ley y decretos delegados, normas que tendrán la misma eficacia que las leyes en materia tributaria.

III. Relación del principio tributario de legalidad con los principios de proporcionalidad, equidad y destino al gasto público de las contribuciones.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha dispuesto que de acuerdo con el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: Primero, que sea establecido por ley; Segundo, que sea proporcional y equitativo, y Tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos.⁽⁸³⁾

De lo anterior se inferen los siguientes principios de las contribuciones: a) Principio de legalidad; b) Principio de proporcionalidad; c) Principio de equidad, y d) Principio de destino de las contribuciones al gasto público.

A. El principio de proporcionalidad.

1. Concepto.

Etimológicamente la palabra proporcionalidad proviene del latín "proportio, proportionis", palabra que se descompone en el sustantivo portio, que proviene del propio latín de las palabras pars, partis, que significan porción, parte, pedazo y de la preposición pro, que significa delante de, ante, a la vista, y que en composición con otra denota en ocasiones posición, inclinación, hacia y dirección.⁽⁸³⁾

La proporcionalidad en materia tributaria, es considerada por varios autores (entre ellos Neumark) como un principio de fijación y distribución de las cargas tributarias según su capacidad individual de pago de los contribuyentes.⁽⁸⁴⁾

La Jurisprudencia mexicana sostiene que la proporcionalidad consiste, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, señalando también que esta proporcionalidad se cumple al establecer tarifas progresivas en las leyes fiscales.⁽⁸⁵⁾

En relación con el criterio de nuestro máximo tribunal, el doctor Ramón Reyes Vera menciona que pueden existir tarifas progresivas o proporcionales en leyes carentes de proporcionalidad y por ello no reunir el requisito constitucional de proporcionalidad de las leyes fiscales, además señala que "el pretender que la proporcionalidad, se encuentre referida al ingreso del sujeto pasivo, a la

capacidad contributiva del sujeto pasivo, a la generalidad y uniformidad de la ley, al beneficio o al salario, es tergiversar la disposición constitucional, la proporcionalidad debemos entenderla como medida o alteralidad pero en función del gasto público que beneficie a ese sujeto pasivo".⁽⁶⁶⁾

Por su parte, el doctor Ignacio Burgoa apoya esta posición al señalar que la progresividad de las tarifas no es un requisito de la proporcionalidad de las leyes contributivas, en atención a que la proporcionalidad no está en relación de la tarifa, cuota, o tasa de una ley, sino en relación con el gasto público que beneficie al contribuyente. No debemos dejar de tomar en cuenta que en el año de 1857 cuando se fija este concepto, la proporcionalidad en las contribuciones, es la características de los impuestos reales e indirectos. Hoy podemos afirmar que en los impuestos directos y personales, existe la proporcionalidad, cuando la presión fiscal está en proporción a los beneficios que recibe el contribuyente, del ejercicio del gasto público.⁽⁶⁷⁾

No obstante lo anterior, si consideramos que el Estado primero determina el gasto público y con base en éste fija las contribuciones necesarias para cubrirlo, es razón suficiente para que la proporcionalidad vaya en función al gasto público, sin olvidar que la fijación del gasto público y la determinación de las contribuciones deben atender a la capacidad económica de los contribuyentes.

2. Vinculación con el principio tributario de legalidad.

La vinculación entre el principio de proporcionalidad y el de legalidad es estrecha, en virtud de que es requisito constitucional que aquella esté contenida en las leyes que contengan contribuciones para los gastos públicos.

Por ello el legislador al discutir una contribución, está obligado a tomar en cuenta:⁽⁶⁸⁾

- La clase de contribución a que se refiere esa ley.
- La relación de proporcionalidad que guarde con las demás leyes fiscales y con el sistema económico del país.
- Quien será el sujeto pasivo que realmente cubrirá esa contribución.
- El aumento de la presión fiscal que existirá con esa contribución.
- El aumento real del ingreso público de esa contribución.
- El destino hacia el gasto público de esa contribución.
- El mejoramiento económico del pueblo mexicano con ese gasto público.
- La eficacia y la eficiencia de ese gasto público.

Por lo anterior, la proporcionalidad de una contribución debemos entenderla, como el requisito previo que fija la Constitución Federal al legislador ordinario,

para que la norma tributaria contenga, además de las características imputables a toda norma jurídica, las referentes a:

- La calidad, cantidad, destino y rendimiento del gasto público.
- La relación entre la contribución y el beneficio del gasto público.
- Los elementos determinantes de la contribución y el gasto público.
- Que tanto el uso del rendimiento de la contribución, como la realización del gasto público se haga sin despilfarro, sin desperdicio y sin corrupción.

De esta forma, la proporcionalidad debe existir en toda la estructura de la ley contributiva y en todo el sistema de leyes contributivas.⁽⁸⁰⁾

Así las cosas, dichos elementos al estar considerados en la Ley hacen que se cumpla con el principio de proporcionalidad de las contribuciones y limitan a la autoridad administrativa a que con la aplicación de la ley tributaria se transgreda dicha garantía constitucional.

B. El principio de equidad.

1. Concepto.

En nuestra Constitución Federal, la garantía de igualdad tiene por objeto evitar privilegios injustificados y colocar a todos los gobernados en la misma situación frente a la ley. De ahí, que la igualdad que consagran los artículos 1o., 2o., 4o., 12 y 13 Constitucionales⁽⁸¹⁾, tiene por base la consideración de que todos los hombres son iguales en esencia y en dignidad, por lo que deben disfrutar de las mismas posibilidades de desarrollo y progreso.

Según el doctor Ignacio Burgoa, la igualdad en un sentido general se debe entender como la posibilidad o capacidad de una persona de adquirir los mismos derechos y las mismas obligaciones de aquel que se encuentre en una determinada situación abstracta legalmente establecida.⁽⁸¹⁾

En materia tributaria el principio de equidad contenido en el artículo 13 fracción IV, que señala que los mexicanos contribuirán al gasto público de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes, ha sido identificado con la garantía de igualdad.

Etimológicamente la palabra Equidad proviene del "latin aequitas que significa moderación, templanza. Justicia natural, por oposición a la justicia legal".⁽⁸²⁾

Para el Maestro Luis Recaséns Siches, son varias, aunque no independientes ni antagónicas las acepciones de la palabra equidad, al

considerarse como: a) Sinónimo a justicia, b) Norma individualizada, sentencia judicial o resolución administrativa que sea justa, c) Criterio que debe inspirar al juez o funcionario administrativo al ejercer sus facultades discrecionales. Afirma también que la equidad no es un procedimiento para corregir leyes imperfectas, es la manera de interpretar todas las leyes.⁽⁹³⁾

Miguel Valdés Villareal menciona que "referida la equidad a los sistemas fiscales tiene los siguientes cuatro significados:

"Primera Equidad. La distribución equitativa de los recursos económicos nacionales para su aplicación a los propósitos directos de los particulares y a los fines del gasto público.

"Segunda Equidad. La equidad que debe manifestarse en los sistemas tributarios, en vista de conjunto, al formularse la serie de impuestos con afectación de personas respecto a sus bienes y según sus actividades; y la equidad en cada impuesto en particular, de tal modo que la carga fiscal total y parcialmente considerada, sea justa.

"Tercera Equidad. La pareja ampliación de la ley de tal manera que deje de aplicar a quien corresponde, ni se aplique ilegalmente a que está obligado o no lo está en el monto de lo exigido.

"Cuarta Equidad. La debida aplicación de los recursos recaudados por impuestos a los gastos públicos que se originan en el ejercicio correcto de las contribuciones de las autoridades en eficaces programas de Gobierno."⁽⁹⁴⁾

Charles M. Allan hace referencia a dos tipos de equidad, la equidad horizontal y la vertical. La equidad horizontal obliga a tener en cuenta, para ser gravada la capacidad de pago de un contribuyente, la renta no monetaria. Para respetar la equidad vertical, se requiere que todos los contribuyentes soporten una igual carga fiscal subjetiva. Concluyendo que el sacrificio marginal aparece como el principio óptimo desde el punto de vista de la minimización de la carga total de la tributación.⁽⁹⁵⁾

El principio de igualdad establecido en la Constitución no se propone establecer en materia de contribuciones un sistema determinado por la cual todos los habitantes deban contribuir con una cuota igual al sostenimiento del Gobierno, sino que pretende a que en condiciones análogas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes.

Así, la jurisprudencia mexicana ha señalado que el principio de equidad radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a la hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas plazos de pago, etc. Es decir, la equidad tributaria significa, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.⁽⁹⁶⁾

Sin embargo, en relación con lo señalado por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia, compartimos la opinión del doctor Ramón Reyes Vera quien señala que la misma limita la equidad al concepto de igualdad entre los iguales y la desigualdad entre los desiguales. Señala que en materia impositiva no debe confundirse a la generalidad y uniformidad con la equidad, en virtud de que ésta última no debe referirse a los aspectos abstractos de la norma jurídica, sino al momento último de aplicación al caso concreto, entre la norma impersonal, heterónoma, bilateral, coercible y el sujeto pasivo de carne y hueso que la soporta en los rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos, en sus ingresos y en su patrimonio.⁽⁶⁷⁾

Concluyendo, la equidad como principio constitucional de la tributación tiene las siguientes características:⁽⁶⁸⁾

- 1) La equidad no es un término sinónimo o equiparable a la proporcionalidad;
- 2) La equidad es la justicia en la norma legislativa tributaria Federal;
- 3) El Poder Judicial Federal está facultado para resolver equitativamente aquellos casos concretos en los que los demás poderes no han aplicado la equidad;
- 4) La equidad no es aplicación estricta o equilibrio entre los intereses económicos de los particulares y del Estado, sino la moderación, la benignidad, la buena fe, la benevolencia y la misericordia, para el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, y
- 5) La equidad debe ser contemplada y aplicada en todas las clases de impuestos federales, personales, reales, directos, indirectos, específicos, generales y especiales, en beneficio del sujeto pasivo.

2. Vinculación con el principio tributario de legalidad.

La relación entre el principio de legalidad y el principio de igualdad en el ámbito tributario es estrecha, por lo siguiente:

En materia tributaria, el artículo 31 fracción IV constitucional señala la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Esto quiere decir que las leyes fiscales deben ser equitativas. Por lo tanto, si una ley no es equitativa, carecerá de validez constitucional en el ámbito tributario.

De esta forma, podemos afirmar que no basta con que se cumpla con el principio de legalidad de las contribuciones que establece la obligación de que las contribuciones estén contenidas en leyes, sino que estas leyes para que sean constitucionalmente válidas deben cumplir con el requisito de equidad.

En efecto, como lo menciona el doctor Reyes Vera, la equidad debe ser contemplada y aplicada en todas las clases de impuestos federales, personales, reales, directos, indirectos, específicos, generales y especiales, en beneficio del sujeto pasivo.⁽⁹⁹⁾ Por lo tanto, si todo impuesto debe estar contenido en una ley, todas estas leyes deben ser equitativas.

Además, el principio de equidad tributaria no es obligatorio únicamente para el Poder Legislativo al crear la ley, sino que lo es también para el Poder Ejecutivo al aplicar la norma tributaria y para el Poder Judicial al interpretar la norma contributiva, es por ello que el principio de interpretación estricta de la norma, contenida en el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, peca de inconstitucionalidad, atentando el alcance del principio de equidad de las normas contributivas.⁽¹⁰⁰⁾

De lo anterior concluimos que la legalidad y la equidad son elementos concomitantes para alcanzar la justicia fiscal.

B. Principio de destino de las contribuciones al gasto público.

1. Concepto.

Estudiosos del derecho financiero definen al gasto público como "toda erogación, generalmente en dinero, que incide sobre las finanzas del Estado y se destina al cumplimiento de fines administrativos o económicos-sociales"⁽¹⁰¹⁾, o como "las erogaciones y los empleos de riqueza destinados a la prestación de servicios públicos, que son requeridos por el interés público, el cual comprende también la colectividad y el de los individuos particulares".⁽¹⁰²⁾

En México, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha conceptualizado a los gastos públicos en los siguientes términos:

"GASTOS PÚBLICOS.- CONCEPTO DE.- Por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquéllos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos."⁽¹⁰³⁾

Los gastos públicos para su validez deben establecerse mediante ley. A tal efecto, la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, en su artículo 2o., señala de manera específica que comprende el gasto público:

"El gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, inversión financiera, así como los pagos de pasivo o de deuda pública, que realizan:

- I.- El Poder Legislativo.
- II.- El Poder Judicial.
- III.- La Presidencia de la República.

- IV.- Las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República.
- V.- El Departamento del Distrito Federal.
- VI.- Los organismos descentralizados.
- VII.- Las empresas de participación estatal mayoritaria.
- VIII.- Los fideicomisos en los que el fideicomitente sea el gobierno federal, el Departamento del Distrito Federal o alguna de las entidades mencionadas en las fracciones VI y VII.

A los poderes, instituciones, dependencias, organismos, empresas y fideicomisos antes citados se les denominará genéricamente en esta ley como 'entidades' salvo mención expresa".

Con base en lo anterior, se considera gasto público a "las erogaciones que con fundamento en Ley, realiza el Estado para cumplir con la satisfacción de las necesidades públicas, en el entendido de que las contribuciones que posibilitan su ejercicio provienen del pueblo, en consonancia con esa realidad, debe instituirse para beneficio económico y social de aquél; consecuentemente, cuando las erogaciones del Estado se realizan sin ese fin, resultan materialmente anticonstitucionales".⁽¹⁰⁴⁾

Esta importancia y sentido social de los gastos públicos, ha sido reconocida por la jurisprudencia, al señalar lo siguiente:

IMPUESTOS, REQUISITOS DE LOS. Para la validez de un impuesto, se requiere que sea proporcional y equitativo y que se destine al pago de los gastos públicos en beneficio de la colectividad, elevando su nivel social; por tanto, las percepciones que como impuestos se exijan para favorecer a instituciones mercantiles o a los particulares, son contrarias al propósito del Constituyente, que sólo concedió al Estado la Facultad de imponer contribuciones que, por su forma de distribución, beneficien a todas las clases sociales del país.⁽¹⁰⁵⁾

2. Vinculación con el principio tributario de legalidad.

Por disposición constitucional el principio de legalidad debe ser observado en todo momento en el establecimiento de la Política Financiera, en la imposición de las contribuciones y la presupuestación del Gasto Público, buscando con ello alcanzar la justicia tanto conmutativa como la distributiva, estableciendo de esta manera que las cargas impositivas sean proporcionales al Gasto Público y en beneficio común.⁽¹⁰⁶⁾

Es la Ley la manifestación de la voluntad del pueblo a través de sus representantes en el Congreso de la Unión, por lo que es a través de ésta que el pueblo debe establecer su política de gasto público, sin aceptarse que cualquier otra norma jurídica inferior intervenga en la fijación de la política presupuestaria del mismo. La política inherente al gasto público debe estar estrechamente vinculada por el principio de legalidad, por lo tanto es la ley en la que se debe fundamentar su ejercicio.

IV. El principio tributario de legalidad y su vinculación con el principio de seguridad jurídica.

A. Concepto y contenido del principio de seguridad jurídica.

La palabra seguridad proviene de *securitas*, que deriva del adjetivo *securus* (de *secura*) que en su sentido más general, significa estar libre de cuidados.⁽¹⁰⁷⁾

La seguridad jurídica puede ser definida como "la garantía dada al individuo de que su persona, sus bienes y sus derechos no serán objeto de ataques violentos o que, si éstos llegaren a producirse, le serán aseguradas por la sociedad, protección y reparación".⁽¹⁰⁸⁾

De la idea anterior se tiene que la seguridad jurídica representa la certeza y convicción que tiene el individuo de que la sociedad le asegurará y respetará su persona, sus bienes y los derechos. Para algunos autores esta seguridad jurídica es llamada *certeza jurídica*. Además, desde el punto de vista objetivo equivale a la existencia de un orden social justo y eficaz cuyo cumplimiento está asegurado por la coacción pública, es decir, está dada por las garantías que la sociedad le asegura a la persona, sus bienes y los derechos.⁽¹⁰⁹⁾

La seguridad jurídica como uno de los objetivos del Derecho, conlleva un principio de justicia. Al respecto se ha dicho lo siguiente:

Hobbes, a decir de Goldschmidt, colocó como primera y fundamental ley natural la búsqueda de la paz, descubriendo la seguridad jurídica como valor.⁽¹¹⁰⁾ Las ideas de Hobbes decían que la misión del soberano es la de procurar la seguridad del pueblo, por lo que la seguridad como fin del Estado, busca asegurar el orden para que el ciudadano lo obedezca.

Por su parte Roubier señala que no puede haber derecho si no hay un orden cierto, que es lo mismo que afirmar que no puede haber justicia donde no hay seguridad.⁽¹¹¹⁾

Para Kant y Kelsen, la seguridad viene a ser una característica esencial de lo jurídico.⁽¹¹²⁾

Recasens Siches señala que una de las motivaciones radicales que impulsa al hombre a establecer reglas de derecho es la urgencia de crear un orden cierto y de seguro cumplimiento. Sin embargo, la seguridad es un valor inferior pero cuya realización condiciona la posibilidad de cumplimiento de aquellos valores superiores como el de justicia y de los restantes que ella implica.⁽¹¹³⁾

Sainz de Bujanda señala que la seguridad puede servir como criterio valorativo del ordenamiento jurídico, al afirmar que "...el derecho... trae aparejada seguridad... lejos de excluir la posibilidad de una valoración del Derecho, desde el punto de vista de la seguridad, avala y la hace, incluso, inexcusable".⁽¹¹⁴⁾

En relación con la seguridad jurídica, Larenz la incluye dentro de la paz jurídica como uno de los fines últimos del derecho. Esta seguridad jurídica significa certidumbre al contar con reglas de derecho, con igual aplicación y, en determinados supuestos creados por el derecho, con los derechos adquiridos y su protección por los tribunales. El Derecho no protege las expectativas de los particulares sino la paz jurídica en su totalidad.⁽¹¹⁵⁾

Por su parte, el Tribunal Constitucional Español definió a la seguridad jurídica como "la suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica de la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad".⁽¹¹⁶⁾

De las distintas concepciones sobre la seguridad jurídica, tenemos que para la existencia de ésta es necesario la presencia de un orden cierto que regule la conducta de los individuos en la sociedad. Que dicho orden jurídico sea eficaz y que asegure el principio de justicia enunciado por Ulpiano de dar a cada quien lo suyo, por lo que esta seguridad jurídica no solo implica que el orden social sea eficaz sino que además también debe ser justo.

Así las cosas, dicho principio debe garantizar que un Estado de Derecho no sea únicamente un estado de leyes, sino buscar que el orden jurídico además de que elimine la arbitrariedad de la autoridad garantice una justicia formal en la aplicación de una justicia igualitaria. Por lo tanto, en un Estado de Derecho, dice Larenz, los principios de respeto, de atención a la dignidad del hombre y de los derechos humanos que de ello deriven, del derecho a participar, del de igualdad y proporcionalidad, hacen del Derecho algo más justo, pues impiden a quienes detentan el ejercicio del poder estatal lo usen arbitrariamente contra lo establecido por el Derecho.⁽¹¹⁷⁾

Por lo tanto, no basta con tener leyes, sino que al elaborarías el legislador tenga vinculación con los principios jurídicos fundamentales mismos que deben configurarse en el orden jurídico creado. Asimismo, el legislador debe buscar que la ley garantice lo mejor posible la seguridad jurídica y la certeza del derecho, a través del uso de una adecuada técnica legislativa.

B. Relación entre el principio de legalidad y el de seguridad jurídica.

La relación existente entre el principio de legalidad y el de seguridad jurídica es estrecha, al ser elementos fundamentales de un Estado de Derecho.

El profesor Gerardo Ataliba, al igual que Paulick, señalan que la seguridad jurídica se instrumenta, entre otros, a través del subprincipio de legalidad de la imposición.⁽¹¹⁸⁾

En concepción de Sainz de Bujanda el principio de seguridad legitima al de legalidad al señalar que: "La seguridad, en su doble manifestación -certidumbre del Derecho y eliminación de la arbitrariedad-, ha de considerarse ineludiblemente en función de la legalidad y de la justicia. Esta última y la seguridad son valores que se fundamentan mutuamente y que a su vez, necesitan de la legalidad para articularse de modo eficaz".⁽¹¹⁹⁾

Por su parte, Eusebio González señala que con la emanación de la ley tributaria correspondiente no quedan satisfechas todas las exigencias del principio de legalidad. La propia razón de ser de este principio, confirma la íntima relación existente entre los principios de legalidad tributaria y de seguridad jurídica, en el sentido de certeza del contribuyente ante el impuesto,⁽¹²⁰⁾ por lo que siguiendo a Legaz, la idea de legalidad va vinculada de modo esencial a la de seguridad y está se convierte en el principio inmediato de legitimación de la legalidad.⁽¹²¹⁾

Pérez de Ayala y Eusebio González sobresaltan la íntima conexión e interrelación entre dichos principios. Mencionan que el principio de legalidad puede reconducirse en un sentido positivo, a los principios de certeza y objetividad en la tributación (igualdad ante la ley), y en un sentido negativo a la ausencia de discrecionalidad en la Administración en el momento de aplicar el tributo establecido por la ley. Además, advierten que la separación entre uno y otro no es tan fácil como pudiera parecer a primera vista, resultando difícil separar en los principios de certeza y objetividad el punto de vista de la seguridad jurídica con relación al propio de la legalidad tributaria y al de jerarquía normativa, al que lo consideran formando parte del de seguridad. Y concluyen que la ley como generadora de certeza y como mecanismo de defensa frente a las arbitrariedades de la Administración, reflejan la íntima interrelación existente entre los principios de legalidad y de seguridad jurídica.⁽¹²²⁾

Así, el principio de legalidad tributaria, en el Estado de Derecho, es esencialmente un criterio de realización de la justicia, y es al mismo tiempo, un criterio de realización en términos seguros y ciertos. La idea de seguridad jurídica es más amplia que la de legalidad; toda vez que al estar en contacto con ésta, no puede dejar de modelarla, de imprimirle un contenido, que necesariamente ha de revelar el grado de seguridad o certeza impuesto por las concepciones dominantes o por las peculiaridades del sector respectivo.⁽¹²³⁾

La relación entre dichos principios se da porque el principio de seguridad jurídica da contenido al de legalidad, así el profesor Ruben O. Asorey, señala que cuando el principio de seguridad jurídica se encarna como contenido substancial del principio de legalidad, se obtiene la certidumbre en las relaciones humanas, se supera la mera legitimidad formal en la necesidad de que la voluntad del Estado sea producto de una normatividad debidamente formulada y no de la arbitraria voluntad de las personas.⁽¹²⁴⁾

Además, señala que el principio de legalidad fiscal no puede remitirse a una legitimación formal inspirada en la presunción de la justicia del mandamiento del legislador sobre el mandamiento personal, verdad indiscutible y sin cuestionamiento posible, sino en la necesidad de atribuir certeza (certidumbre) y justicia al contenido de la propia ley⁽¹²⁵⁾, toda vez que la ley como único mecanismo posible para atenuar los efectos que el ejercicio del poder en la experiencia universal y eterna ha demostrado, por sí sola, no es suficiente para lograr la protección de los derechos humanos de los gobernados.⁽¹²⁶⁾

De ahí, que siendo la seguridad jurídica el contenido de la legalidad fiscal se supera la mera función legitimadora del referido principio de legalidad para convertirse a través de la seguridad y la certeza, en el vehículo indispensable para la obtención del bien común en el Estado Social dentro del marco del Estado de Derecho, de forma que el ejercicio del poder tributario no afecte los derechos fundamentales de la persona humana. Ello permitirá para decirlo con palabras de la Corte Suprema de Justicia de Argentina que "la plenitud del Estado de Derecho no se agote en la sola existencia de una adecuada y justa estructura normativa general, sino que exige esencialmente la vigencia real y segura del derecho en el seno de la comunidad".⁽¹²⁷⁾

De lo anterior se desprende que el principio de legalidad lleva inmerso un principio de seguridad jurídica, por lo que la ley frente a las frecuentes arbitrariedades y abusos de la autoridad, cobra importancia como vehículo generador de certeza (aspecto positivo del principio de seguridad jurídica); y como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado (aspecto negativo), de donde se infiere la íntima relación existente entre los principios de legalidad y seguridad jurídica.⁽¹²⁸⁾

Esta relación, se da porque el principio de seguridad jurídica al representar seguridad y certeza forma parte del contenido del principio de legalidad. De aquí, la necesidad de atribuir certeza y justicia al contenido de la propia ley.⁽¹²⁹⁾

De esta manera, de las garantías constitucionales, la garantía de seguridad jurídica conlleva a la existencia de un principio de legalidad, toda vez que una finalidad de este principio es afianzar la seguridad jurídica, mediante la predeterminación de las conductas debidas (certidumbre del derecho), de modo

que tanto gobernados como gobernantes sepan a qué atenerse al conocer de previamente qué es lo que tienen que hacer u omitir, de manera que se de certidumbre en la ley y se elimine la arbitrariedad de la autoridad administrativa.

C. La certidumbre de la ley y la eliminación de la arbitrariedad, como manifestación de la seguridad jurídica.

Como hemos visto, la seguridad jurídica se manifiesta en aspectos como la certidumbre de la ley y la eliminación de la arbitrariedad.

1. Certidumbre de la ley.

El Tribunal Constitucional español señala, en relación con la certeza de la norma, que los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma,⁽¹³⁰⁾ por lo que el principio de certidumbre en materia tributaria, se refiere a que todo impuesto debe poseer firmeza en sus principales elementos o características, para evitar actos arbitrarios por parte de la administración pública.

Para cumplir con este principio, el legislador debe precisar con claridad quién es el sujeto del impuesto, su objeto, la base, tasa, cuota o tarifa, momento en que se causa, fecha de pago, obligaciones a satisfacer y sanciones aplicables (nosotros agregaríamos a las exenciones), con objeto de que el poder reglamentario no altere dichos elementos en perjuicio del contribuyente, e introduzcan la incertidumbre.⁽¹³¹⁾

Las posiciones anteriores tienen inspiración en los postulados de Adam Smith, quien al referirse a la certidumbre de los impuestos señaló lo siguiente:

El impuesto que cada uno debe pagar debería ser cierto y no arbitrario. El tiempo del pago, la forma de pago, la cantidad debida, todo ha de ser claro y sencillo tanto para los contribuyentes como para cualquier otra persona. Cuando no se obra de ese modo, todos los que están sometidos a impuestos quedan bajo el dominio más o menos estrecho del recaudador, que puede cargar la mano sobre los contribuyentes que no le agrandan o sonsacar, con la amenaza de impuestos, regalos o gratificaciones en beneficio propio. La incertidumbre del impuesto alienta la insolencia y favorece la corrupción de una categoría de hombres que es impopular por sí misma, incluso cuando sus miembros no son insolentes ni corrompidos. La certeza de la cantidad que está obligado a pagar cada uno es una cuestión tan importante en materia de impuestos que un grado bastante considerable de desigualdad parece ser, si se juzga a la luz de la experiencia universal de los pueblos, un daño de poquísima entidad en comparación con un pequeñísimo grado de incertidumbre.⁽¹³²⁾

Por otra parte, la doctrina ha estudiado al principio de seguridad jurídica, bajo la idea de certeza (certidumbre de la ley), desde varios puntos de vista: Los alemanes, prestan mayor importancia a sus aspectos formales, centrándose en la

estabilidad del derecho que dicho principio reclama; los italianos tienden a considerar los aspectos basilares de la certeza, como fundamento del principio de legalidad: la doctrina española, influenciada por los alemanes e italianos, ha valorado ambos aspectos, poniendo además especial énfasis en el estudio de las manifestaciones concretas en que dicho principio se plasma.⁽¹³³⁾ Estas manifestaciones o aspectos más relevantes son:

a) La Estabilidad del Derecho. Como lo afirma un importante sector de la doctrina alemana, la estabilidad del Derecho, como contenido formal del principio de seguridad jurídica, es un elemento fundamental de certidumbre jurídica. Sin embargo, en materia tributaria, debido a la mayor y creciente complejidad de las relaciones económicas en el mundo moderno y a la mayor participación, en extensión y profundidad, que dentro de las distintas economías asume la administración pública, obliga a una continua adaptación del sistema tributario a las nuevas circunstancias económicas, y ello muchas veces no sólo por razones recaudatorias, sino también por exigencias derivadas de la propia estructura económica del país en cuestión.⁽¹³⁴⁾

Sin embargo, este proceso de cambio e inestabilidad del derecho se da no siempre por razones de adecuación a la realidad económica, sino que es motivado por la imprevisión, experimentación, afán de novedades y otras razones menos confesables. Así, no resulta fácil saber cual es el Derecho vigente sobre una materia determinada, y no se cuenta con un texto normativo asequible donde se encuentre actualizada la legislación vigente sobre un determinado tributo. De aquí, que se ponga en entre dicho la certeza jurídica en materia tributaria.⁽¹³⁵⁾

b) El suficiente desarrollo normativo dentro de la jerarquía de las fuentes. El efecto que el insuficiente desarrollo de las normas de rango superior por las correspondientes de rango inferior puede tener sobre la certeza (certidumbre) del derecho es patente, ya que en ocasiones los preceptos de rango constitucional y la ley permanecen largos años inaplicables por falta del necesario desarrollo legislativo o reglamentario. Entre las causas que suelen citarse como productoras del fenómeno que nos ocupa, cabe mencionar, junto a la apatía o inercia de la Administración, que es causa común a todas ellas, el desinterés del Gobierno frente a iniciativas ajenas al mismo, la falta de previsión, el cómodo recurso a textos anteriores más o menos conocidos y perfectos, etc. Finalmente, debe mencionarse que si, por sus efectos, esta causa de inseguridad atenta contra el comportamiento arbitrario por parte de la Administración en su esfera de actuación normativa. Lo que, una vez más evidencia la íntima relación existente entre estos dos aspectos del principio de seguridad jurídica.⁽¹³⁶⁾

c) La certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de incumplirse las previsiones del ordenamiento.

Para una mayor certeza, el contribuyente tiene que conocer todos los remedios jurídicos puestos a su alcance, a efecto de instar la revisión de los actos presuntamente nulos o anulables.⁽¹³⁷⁾

En resumen, la vigencia efectiva del principio de certidumbre o seguridad jurídica del contribuyente en un ordenamiento exige no sólo instrumentalizar causas de participación ciudadana en la elaboración de las leyes tributarias (prescripción mínima y primera, consustancial al principio del consentimiento del impuesto) y evitar cuidadosamente toda actividad discrecional por parte de la Administración Pública en esta materia (prescripción inmediatamente derivada de la aplicación del principio del consentimiento), sino también hacer accesible o aprehensible esa certeza. Es decir, el principio de certeza deja de ser tal cuando por marasmo de las disposiciones, o la imprecisión (por no decir incorrección) de los términos técnicos utilizados en su redacción, se dificulta extraordinariamente saber en cada momento cuál es la norma a aplicar, o se corre el peligro de no aplicar de modo uniforme idéntica norma.⁽¹³⁸⁾

A decir de Emilio Margáin, en México, como una excepción y violación al principio de certidumbre,⁽¹³⁹⁾ se tiene a:

a) La ley reglamentaria del art. 131, segundo párrafo de la Constitución, pues autoriza al Congreso de la Unión a facultar al Ejecutivo Federal para crear, aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de los impuestos de explotación e importación, aplicables a los productos, efectos o artículos que ameriten tal aumento, disminución o supresión; y que el Poder Ejecutivo puede emplear cuando lo estima urgente a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier propósito, en beneficio del país.

b) El art. 39 fracción II del Código Fiscal de la Federación desoye el principio de certidumbre al facultar al Ejecutivo para dictar medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

c) Igualmente destaca como violatoria del principio de seguridad la ley de Ingresos de la Federación, al facultar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a fijar periódicamente, para efectos fiscales, el valor o precio al público de las mercancías atendiendo a las cotizaciones de las mismas en mercados nacionales o extranjeros, o establecer los precios mínimos en los casos en que las leyes fiscales establezcan este requisito como base para determinar los impuestos.

2. Eliminación de la arbitrariedad.

El vocablo arbitrariedad proviene del latín arbitrium, arbitrio, facultad de regir la propia conducta. Es la inadecuación que tiene un acto o mandato imperativo e inapelable, emitido por un órgano de autoridad, con respecto a una o varias normas de carácter general que deben regir en la situación en que dicho acto se produce. La arbitrariedad se origina de un órgano legítimo de poder que viola un orden jurídico del que el mismo deriva.⁽¹⁴⁰⁾

La arbitrariedad puede definirse como la negación del Derecho como legalidad en tanto que legalidad y cometida por el propio poder público⁽¹⁴¹⁾ el concepto puede ser más amplio representando la ausencia, en cualquier figura jurídica, de los principios que sirven de fundamento al Derecho.⁽¹⁴²⁾

Sainz de Bujanda habla de dos tipos de arbitrariedades:

a) La arbitrariedad normativa, en la cual incluye la actividad y omisión arbitraria del Estado en la elaboración de las normas jurídicas, es decir, la elaboración de leyes contrarias a los principios esenciales del Derecho, a los principios contenidos en leyes fundamentales o constituciones (anticonstitucionalidad material), a la ilegalidad y antijuridicidad reglamentaria, a la ausencia de legislación cuando ella está prevista en la Constitución y la omisión de los órganos administrativos de sus deberes.

b) La arbitrariedad aplicativa, que refiere al comportamiento y omisión jurídicamente irregular del Estado en la aplicación del Derecho. Asimismo, además de la pasividad de la administración, se incluye la violación del principio de jerarquía y a los principios generales del derecho.⁽¹⁴³⁾

Para la eliminación de la arbitrariedad existen, entre otros⁽¹⁴⁴⁾, los siguientes mecanismos:

a) Sujeción al principio de jerarquía normativa. El principio de jerarquía normativa es una exigencia constitucional del principio de legalidad. Este principio, desde un punto de vista formal, se constituye como el instrumento técnico más apropiado para garantizar la seguridad jurídica, y simultáneamente, impedir la arbitrariedad de los órganos del Estado, tanto en el desarrollo de funciones normativas como cuando se dirigen a aplicar el Derecho vigente.⁽¹⁴⁵⁾

b) Que la administración desarrolle su facultad discrecional por la actividad reglada.

Entre las variadas manifestaciones de arbitrariedades cabe señalar el ejercicio de facultades discrecionales por parte de la administración en los amplios y mayoritarios sectores del derecho tributario donde carece de tal facultad.

Recordando a Berliri en Italia, y a Calvo Ortega en España, podrá haber discrecionalidad técnica en ciertos casos y administrativa en forma más que excepcional, pero lo corriente es que la administración desarrolle sus causas por la actividad reglada. Cuando ello no ocurra estaremos ante una conducta no ajustada a derecho, que afecta el principio de seguridad jurídica y que incrementa la arbitrariedad.⁽¹⁴⁶⁾

c) Un eficaz control jurisdiccional sobre la actuación de la Administración.

Un adecuado sistema contencioso-administrativo y jurisdiccional, permite la revisión y control jurisdiccional de los actos administrativos arbitrarios.

V. El principio de seguridad jurídica en el derecho tributario.

A. La seguridad jurídica como principio del derecho tributario.

Como hemos señalado, el principio de legalidad es esencial a la idea del derecho tributario y la vigencia de dicho principio es indispensable en los sistemas tributarios. En el Estado moderno su presencia es elemento sine cuanon para la existencia de un Estado de Derecho.

El principio de legalidad tiene como contenido la seguridad, por lo que todo orden jurídico que integra el derecho tributario se encuentra sujeto al principio de seguridad jurídica, de ahí que dicho principio se constituya como principio del derecho tributario.

Así las cosas, como consecuencia de la relación jurídica existente entre el fisco y los contribuyentes, que ha tomado intensidad por la influencia de la complejidad de las relaciones económicas en el mundo moderno y por la adaptación de los sistemas tributarios a las nuevas circunstancias económicas, la presencia del principio de seguridad jurídica resulta imprescindible en todo orden jurídico tributario.

La intensidad de dicha presencia no sólo se da en la relación jurídica-tributaria sino en todas las instituciones del sector fiscal, atento a que la relación es, sin duda, un instituto preeminente aunque puede aceptar otros del mismo rango en la teoría general del derecho tributario.⁽¹⁴⁷⁾

En relación con el argumento de que la modernidad de nuestros días hace necesaria una intensa participación de la Administración debido a las necesidades económicas del momento, sin importar que se atenta contra el principio de seguridad jurídica, compartimos la opinión del profesor Asorey, al discrepar con quienes consideran que el sistema económico de libre empresa gradúa la presencia de la seguridad en el ámbito tributario⁽¹⁴⁸⁾ al igual con quienes entienden que una política económica con fuerte intervención del Estado relegaría el valor seguridad a segundo plano⁽¹⁴⁹⁾. Consideramos que con motivo del desarrollo económico no se debe sacrificar la seguridad jurídica de los gobernados, en virtud de que esto limitaría la eficacia del principio de legalidad y vulneraría al Estado de Derecho.

B. La técnica legislativa como factor determinante para procurar seguridad jurídica en el derecho tributario.

Como señalamos anteriormente, la seguridad jurídica es una cualidad esencial de todo ordenamiento que permite orientar la vida en el mundo jurídico. Esta debe generar confianza que proporciona poder prever, razonablemente, lo que el derecho positivo 'dice' y 'va a decir' sobre las consecuencias de cada supuesto de hecho, real o imaginado, que se le someta.

La técnica legislativa como un saber específico al servicio de la mejor elaboración de las leyes, no debe ceñirse únicamente a la buena redacción de cada norma, sin proveer seguridad jurídica a los gobernados. Así lo señala Sainz Moreno, al expresar que "la calidad de las normas que integran el ordenamiento jurídico ha dejado de ser un problema literario o lingüístico, para convertirse en una exigencia constitucional, cuyo incumplimiento implica una violación del principio de seguridad jurídica".⁽¹⁵⁰⁾

En efecto, la técnica normativa no es un simple ejercicio teórico o estético; la técnica normativa tiene como finalidad esencial facilitar el cumplimiento del principio de seguridad jurídica, y debe ser considerada como el arte de construir un ordenamiento jurídico bien estructurado en sus principios e integrado por normas correctamente formuladas, esto es, un ordenamiento que haga efectivo el principio de la seguridad jurídica.⁽¹⁵¹⁾

De ahí, que la ley debe garantizar lo mejor posible la seguridad jurídica y la certeza del derecho, a través del uso de una adecuada técnica legislativa. Al respecto, el Tribunal Constitucional Español señala:

"el principio de seguridad jurídica implica que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse, y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas como la que sin duda se genera en este caso dado el complicadísimo juego de remisiones entre normas que aquí se ha

producido. Hay que buscar y promover la certeza respecto a que es Derecho y no, como en el caso ocurre, provocar juegos y relaciones entre normas como consecuencia de las cuales se producen perplejidades difícilmente salvables respecto de la previsibilidad de cuál es el Derecho aplicable, cuales de las consecuencias de las normas vigentes, incluso cuales sean éstas. La vulneración de la seguridad jurídica es patente y debe ser declarada la inconstitucionalidad también por este motivo.⁽¹⁵²⁾

Asimismo, dicho tribunal manifiesta, en relación con la certeza de la norma, que los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma. En este orden de cosas, no cabe subestimar la importancia que para la certeza del Derecho y para la seguridad jurídica tiene el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas.⁽¹⁵³⁾

Por lo anterior, la técnica normativa o legislativa debe ser utilizada por el legislador para hacer mejores normas jurídicas, construidas de manera sistemática y ordenada, claras en su expresión, que se apeguen a los principios que rigen en el sistema normativo donde ha de aplicarse y que hagan posible una interpretación apropiada de su contenido, todo ello en beneficio de la seguridad jurídica de sus destinatarios -gobernados y autoridades-.

Una adecuada técnica legislativa, debe considerar, entre otros, los siguientes aspectos:⁽¹⁵⁴⁾

1. La primacía de la Constitución y de los valores y derechos garantizados por ella.
2. El principio de legalidad, del que se deducen algunas directrices de técnica normativa. La norma legal regula materias sujetas a reserva de ley debe contener todos los elementos esenciales de esa regulación (de limitación del supuesto de hecho, determinación de la consecuencia jurídica). El reglamento de ejecución de esa norma puede <complementarla> en aspectos adjetivos pero no <complementar> sus elementos esenciales.
3. El principio de jerarquía exige que las normas expresen claramente su rango jerárquico, bien formulándose en textos separados según su clase, o bien, si excepcionalmente se incluyen en un solo texto, mencionado a continuación de cada precepto la norma de que se trata. Esto último puede limitarse a los preceptos de rango diferente al de la norma que los contiene.

Si el rango jerárquico de una norma se modifica después de publicada (por ejemplo, degradación de una norma legal o incorporación de una

norma reglamentaria a una ley) y la seguridad jurídica exige que se derogue la norma originaria.

4. Si la ley atribuye una potestad discrecional para su ejecución, debe hacerlo clara y expresamente. Y si el ejercicio de esa discrecionalidad, ésta sometido a directrices (objeto, alcance, sentido de la discrecionalidad), éstas deben incluirse en el mismo precepto que atribuye la potestad discrecional o en su entorno inmediato.
5. Si la ley establece excepciones debe determinarlas clara y expresamente, evitando las excepciones a las excepciones. Además, las excepciones deben ser completas incluyendo o excluyendo todos los supuestos semejantes, sin infringir el principio de igualdad.
6. Las normas que contienen mandatos o prohibiciones cuya no observancia se amenaza con una sanción deben tipificar si la sanción es penal o administrativa así como su alcance. Asimismo, también debe quedar claro la incidencia de la infracción sobre el negocio jurídico en que se produce (si le afecta o no, y, en caso de afectarle, en qué sentido y medida-modificación, anulación, nulidad-).
7. Principio de continuidad del ordenamiento (unidad en el tiempo). En este punto debe tomarse en cuenta la vigencia temporal de las normas.

Las cuestiones más relevantes que la vigencia temporal de las normas plantea y a las que la técnica normativa debe dar respuesta son las siguientes: Entrada en vigor, irretroactividad o retroactividad; Modificaciones expresas e interpretaciones vinculantes de su contenido; Normas transitorias, y Pérdida de vigencia, desplazamiento, suspensión, derogación y anulación.

8. La armonía conceptual, aunque no aparece exigida expresamente por la Constitución ni por otra norma de aplicación general, implica una cierta uniformidad conceptual basada en el lenguaje ordinario.
9. Los conceptos indeterminables que la norma legal utilice deben ir acompañados de precisiones que delimiten su objetivo y sentido.
10. Calidad de las normas. La calidad de una norma se manifiesta en su claridad semántica (adecuado uso del lenguaje ordinario) y en su claridad normativa (clara expresión de su condición de norma, de su contenido y de su vigencia). Si todos los ciudadanos están sujetos al ordenamiento jurídico y la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento, cada norma tiene que estar redactada en un lenguaje que sus destinatarios puedan entender.

11. Viabilidad. Una parte fundamental de la técnica normativa es aquella que se ocupa de establecer directrices para lograr que las normas sean viables y por lo tanto, presumiblemente eficaces.
12. Publicidad de las Normas. Si el objetivo de la técnica normativa es la claridad, la seguridad y la eficacia del ordenamiento, también es necesario tomar en cuenta aquellos aspectos del procedimiento de la publicidad de las normas que incluyen, condicionan o determinan la realización de esos valores. Los elementos básicos de la publicidad pueden ser las siguientes: Publicación en boletín oficial, inteligible, completa, exacta y difusión inmediatas.

Para el derecho fiscal es de gran importancia una adecuada técnica legislativa, toda vez que al regirse esencialmente por el principio de legalidad, fundamento toral de la seguridad jurídica, debe buscar que la ley fiscal sea clara, sencilla, sistemática y armónica con el ordenamiento jurídico tributario, que permita a los particulares comprender sus derechos y obligaciones, en suma, saber a qué atenerse, y por tanto contribuir con justicia y certeza a los gastos públicos.

En efecto, el derecho fiscal requiere de una depurada técnica legislativa que exige que las normas jurídicas fiscales se sujeten a los principios rectores del derecho fiscal: constitucionalidad, legalidad, equidad, proporcionalidad, destino al gasto público de las contribuciones, con el fin de procurar seguridad jurídica al gobernado contribuyente.

Por otra parte, el reglamento fiscal como norma tributaria también debe seguir una adecuada técnica legislativa. Las normas reglamentarias plantean cuestiones de naturaleza constitucional hoy muy debatidas: alcance de la potestad reglamentaria atribuida al Gobierno y su realización por el Ejecutivo Federal; vinculación del reglamento a la ley (a las leyes formales, a los tratados, a los reglamentos, reglamentos independientes y reserva de reglamento: alcance de la habilitación legal para dictar reglamentos (alcance temporal y material); reproducción de normas legales en los reglamentos o, a la inversa, incorporación de normas reglamentarias al texto de una ley; degradación de normas legales, etc. Todas estas cuestiones pueden dar lugar a directrices de técnica normativa una vez que se haya alcanzado sobre ellas una posición definitiva.

Por tratar uno de los puntos señalados, de importancia para el presente trabajo de investigación, la habilitación para el desarrollo reglamentario es característica de muchos ordenamientos legales y sobre todo de carácter fiscal.

Diversos sectores de la doctrina han entrado en debate sobre el alcance de la potestad reglamentaria del Ejecutivo Federal, y la existencia de dichas

habilitaciones reglamentarias⁽¹⁸⁸⁾ pues para un sector, el Gobierno ya dispone de potestad reglamentaria por lo que las referidas habilitaciones deben eliminarse, mientras que para otro sector, la habilitación al Gobierno debería contener unas directrices específicas y un ámbito material concreto a desarrollar mediante reglamento.

Quienes apoyan esta última posición, señalan que la habilitación debe sujetarse a lo siguiente:

1. Fundamento constitucional para su existencia en un sistema jurídico.
2. En las materias reservadas a la ley las cláusulas de habilitación reglamentaria acotarán con precisión el ámbito material y los principios y criterios que habrá de contener el futuro reglamento, no utilizándose habilitaciones genéricas.
3. En las materias no reservadas a la ley se utilizarán habilitaciones genéricas. Sólo se incluirá la correspondiente cláusula de habilitación cuando se impongan condiciones concretas al ejercicio de la potestad reglamentaria. Sin embargo, existen algunos autores que señalan como redundantes las habilitaciones genéricas al Gobierno.
4. Cuando no exista una distinción clara entre los reglamentos de ejecución y los de desarrollo de una ley. Si el legislador pretende limitar la potestad reglamentaria del Gobierno a la aprobación de uno de estos dos tipos de reglamento lo explicará así y concretará los objetos específicos a los que deberá ceñirse el reglamento del Gobierno.
5. No se habilitará a los secretarios de estado o autoridades administrativas inferiores para que dicten reglamentos de desarrollo de las leyes.⁽¹⁸⁹⁾

Uno de los problemas que trae consigo la habilitación reglamentaria, a nuestro juicio, es la tendencia actual a elaborar leyes de artículo único, dejando a las disposiciones administrativas demasiada regulación, situación que va en contra de la técnica legislativa en materia de habilitación reglamentaria y como consecuencia de la seguridad jurídica.

C. Factores que afectan la seguridad jurídica en materia tributaria.

Los factores que afectan la seguridad jurídica en materia tributaria son:

- 1) Falta de una técnica jurídica adecuada al estructurar y dar contenido al sistema tributario.

El primer factor que altera la seguridad fiscal es un sistema jurídicamente irracional, conformado por un conjunto de normas sin criterio de ordenación jurídicamente fundado, carente de una adecuada técnica jurídica que afecte la estructura del sistema y origine la presencia de contradicciones e innecesarias lagunas.

Por lo que habrá inseguridad fiscal cuando la utilización de una técnica jurídica provoque la imprecisión conceptual y terminológica, la falta de claridad, la vaguedad y la falta de simplicidad por la complicación de las normas.

Por lo anterior, el conjunto de tributos que componen un ordenamiento dado debe constituir un sistema donde los elementos que lo componen responden a un plan racional, por lo que resulta indispensable el uso de una técnica jurídica adecuada "al servicio de la claridad, de la coherencia y de la sencillez", es decir, "al servicio, en definitiva, de la seguridad jurídica que todo sistema normativo debe aspirar a brindar".⁽¹⁸⁷⁾

2) Desconocimiento temporal del derecho vigente.

La constante influencia en los criterios económicos, financieros, sociológicos y políticos utilizados en la búsqueda de soluciones al problema fiscal origina cambios normativos vertiginosos que atentan contra la estabilidad del derecho y contra su conocimiento por parte de los ciudadanos. Teniendo menos justificación aquellas situaciones donde los cambios se producen por "la improvisación, experimentación, afán de novedades y otras razones menos confesables".⁽¹⁸⁸⁾

Lo manifestado precedentemente origina la carencia de certeza sobre el derecho vigente, recordando junto con Sainz de Bujanda la llamada indeterminación de la vigencia, la ausencia de textos refundidos y la existencia de normas provisionales.

3) Desconocimiento conceptual del derecho vigente.

El desconocimiento conceptual del derecho tributario vigente se puede originar por:

- Falta de codificación de este sector del derecho, es decir por la carencia de una adecuada sistematización de los principios jurídicos tributarios;
- Por la cada vez más abundante presencia de leyes tributarias que, no obstante la existencia de códigos, ponen más énfasis en aspectos específicos que en la sistematización general;
- Por el exceso de reglamentación⁽¹⁸⁹⁾ de las leyes fiscales. Puede ser que en otros ámbitos del derecho resulte problema arduo el determinar si la certidumbre es mejor obtenida por los textos pocos numerosos o por una

reglamentación exhaustiva⁽¹⁶⁰⁾ pero tal margen de discusión no existe en el derecho tributario por su estricta sujeción al principio de legalidad;

- La falta de claridad y precisión en la creación de los elementos estructurales de la relación jurídica tributaria⁽¹⁶¹⁾, a saber: objeto del impuesto, sujeto pasivo, base imponible y cuotas o tarifas;
- La falta de un adecuado sistema de publicación de las normas y de un régimen de consulta vinculante que permita conocer con certidumbre el alcance del derecho vigente, y
- La falta de desarrollo a nivel legislativo de las garantías constitucionales.

Un ejemplo que hoy en día muestra la arbitrariedad de la autoridad y que provoca consecuencias sobre el derecho tributario, es el fenómeno inflacionario. Estas consecuencias son:

a) Que el tributo creado por ley puede estar afectado, en su naturaleza y aplicación por actos del poder administrativo como la emisión monetaria, ejercidos con tal discrecionalidad, cuando no irresponsablemente y sin sustento normativo.

Sin entrar al análisis de las complejas causas que pueden provocar el fenómeno inflacionario⁽¹⁶²⁾ no hay duda de que muchas de ellas está originadas en actos del poder administrador a los cuales puede no resultarle aplicable el principio de legalidad tributario. Así, si tomamos una de las razones más invocadas como origen del proceso inflacionario, cuál es la emisión descontrolada de dinero por parte del Poder Ejecutivo, resulta claro que el sistema financiero podrá respetar formalmente el principio de legalidad en materia de tributación, pero estará creando exacciones ilegítimas a través del Poder Ejecutivo, al provocar una mayor incidencia fiscal dentro del sistema que no contempla mecanismos antiinflacionarios. Esta situación puede eliminarse o atenuarse mediante la aplicación del principio de legalidad a la emisión de la moneda u otros actos financieros.⁽¹⁶³⁾

En efecto, la emisión de circulante en exceso crea inflación.⁽¹⁶⁴⁾ Este fenómeno ha llevado a reconocer que en el sistema tributario se refleje el efecto inflacionario,⁽¹⁶⁵⁾ sin embargo, este reconocimiento debe respetar el principio de legalidad.

b) Delegación en el Poder Ejecutivo de la facultad para poder fijar los índices nacionales de precios al consumidor utilizados en la determinación de la base impositiva a efecto de reflejar los efectos inflacionarios a la misma.

Con el fin de reconocer los efectos de la inflación en la estructura tributaria, los índices utilizados para las correcciones antiinflacionarias, se delega en el Poder Ejecutivo la facultad para fijar los mismos, lo que viola el principio de legalidad. Asimismo, el cambio de los índices a aplicar mientras la obligación no se encuentre prescrita en ley, afecta el contenido del principio de legalidad, es

decir a la certidumbre y seguridad jurídica, de la misma forma que la delegación de la facultad de fijar los índices en el Ejecutivo vulnera la función legitimadora del principio.⁽¹⁰⁸⁾

En México, tal delegación se hace al Banco de México para que emita los Índices Nacionales de Precios al Consumidor utilizados para reflejar los efectos inflacionarios en el sistema tributario.

Lo anterior configura una violación al principio de legalidad al delegar el Poder Legislativo al Banco de México la facultad de determinar el referido índice de inflación, toda vez que los criterios para fijar parte substancial del mismo quedan en manos de la discrecionalidad de dichas autoridades. Por lo tanto, al no establecer en ley, uno de los aspectos esenciales de la obligación tributaria (el índice afecta en la determinación de la base imponible), se vulnera el mencionado principio.

Finalmente, para concluir con el punto de la seguridad jurídica en materia tributaria, Luigi Einaudi sobresalta la trascendental importancia del principio de certeza en materia tributaria, al señalar lo siguiente:

"... el grito de todos los escritores de Hacienda de los siglos XVII y XVIII era, más que la justicia, el de certeza. Se quería justicia, sobre todo, para asegurar a los pueblos contra el perjuicio de la arbitrariedad. El siglo XIX y más acaso el siglo XX olvidaron aquella enseñanza y corrieron tras el mito de la justicia absoluta. A lo largo de un gran trecho del camino, la justicia y la seguridad no se oponen entre así, sino que una sirve a la otra, ya que se puede recaudar más fácilmente y con menor oposición del contribuyente el impuesto equitativo que el injusto. Sin embargo, llega el momento en que la búsqueda de la justicia, al querer afinar, se pasa de rosca y se hace incompatible con la certeza. La justicia en la distribución del impuesto se mide con la tosca balanza del ojo y de la mano, no con la precisa del orfebre. Cuando el legislador intenta utilizar balanzas finas, hay que recordarle la solemne conclusión smithiana: 'un grado bastante considerable de desigualdad parece ser, si se juzga a la luz de la experiencia universal de los pueblos, un daño de poquísima entidad en comparación con un pequenísimo grado de incertidumbre'. La incertidumbre destruye la materia imponible. El mandato: *pareat mundus, sed fiat justitia*, no sirve en este caso en que se trata de hacer justicia con el fin de mantener viva, mediante el impuesto, a la ciudad terrena."⁽¹⁰⁹⁾

VI. Conclusiones.

1. El Estado mexicano para alcanzar y desarrollar los fines y funciones que le han sido encomendadas debe realizar gasto público. Esta necesidad de recursos económicos impone la obligación constitucional a los integrantes del mismo de contribuir con la aportación de una parte de su riqueza, a efecto de sufragar dichos gastos, en beneficio de un constante mejoramiento económico en la vida de los mismos.

Esta obligación económica debe regularse por principios constitucionales que garanticen su correcto y justo cumplimiento, por lo que la facultad impositiva que ejerce el Estado mexicano, no es absoluta sino que esta limitada por los principios que se constituyen como garantías individuales, que limitan el poder de dicho Estado, con el fin de hacer del mismo un Estado de Derecho. Así, el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Federal establece los siguientes principios de las contribuciones: proporcionalidad, equidad y legalidad de las contribuciones, así como su destino al gasto público.

2. Los principios de las contribuciones señalados, se constituyen como una garantía individual al ser normas constitucionales que protegen a los particulares frente al poder arbitrario de sus gobernantes. Dichos principios en su conjunto, además de propiciar la igualdad entre los contribuyentes, dotan de seguridad jurídica a los mismos al contribuir al gasto público, al exigir determinadas formalidades, requisitos, medios, condiciones, por parte del poder público para que su actuación sea constitucionalmente válida.

3. Los principios de las contribuciones contenidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, se han forjado a través del tiempo, teniendo sus primeros antecedentes en la Ley XXI, del Título V, Libro VI de la Recopilación de leyes de los Reinos de las Indias, donde se reconocían como derecho fundamental de los indios ante los Virreyes, Presidentes, Audiencias y Comisarios, el pagar tributos moderados de acuerdo con su capacidad económica y que antes enriquezcan, que lleguen a padecer pobreza, quedándoles con que poder pasar, dotar y alimentar sus hijos, reparo y reserva para curarse en sus enfermedades, y suplir otras necesidades comunes.

Esta idea de justicia de los tributos, de reconocer a la capacidad económica y al principio de igualdad como principios contributivos, fue inspiración de reconocidos personajes (El Espíritu de las Leyes de Carlo Secondat, Barón de Montesquieu; la Investigación sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las

Naciones de Adam Smith) y reconocida en documentos posteriores como en la Declaración de los Derechos del Hombre en Sociedad.

En nuestro país, esta idea de justicia tributaria (principios de proporcionalidad y equidad) fue compartida por Don Miguel Hidalgo y Costilla y José María Morelos y Pavón. Por su parte, los documentos constitucionales que han regido la vida jurídica de México reconocieron a dichos principios, así como al de legalidad y de destino de las contribuciones al gasto público.

Aunque en las primeras Constituciones no se previó el concepto de proporcionalidad de las leyes tributarias, y que a partir de la Constitución de 1836 es cuando se precisa un principio de legalidad de las contribuciones, los mencionados principios de las contribuciones fueron conjuntamente reconocidos, hasta la Constitución de 1857, base del texto actual, cuando se habla de la proporcionalidad y equidad de las contribuciones que estén contenidas en las leyes, así como del destino al gasto público de las mismas.

4. El principio de legalidad representa un principio de sujeción del Estado a la ley, que llevó al paso del gobierno autoritario, en que predominó la voluntad omnimoda del gobernante, al de la república democrática, basado en el respeto a la ley. Es expresión de la voluntad general, en virtud de que la soberanía reside en el pueblo y ella se manifiesta a través de las leyes. Asimismo, como principio constitucional, exige la existencia de un orden jurídico creado y organizado que consigna derechos fundamentales en favor de los gobernados y que deben ser respetados por la autoridad gobernante.

El principio de legalidad obliga a todas las autoridades a ajustarse a los preceptos legales que norman sus actividades y a las atribuciones que la ley les confiere, al expedir cualquier orden o mandato que afecta a un particular en su persona o en sus derechos, por lo tanto, este principio constituye la primordial exigencia de todo "Estado de Derecho" en sentido técnico, al facultar a los particulares, para exigir a todos los funcionarios del Estado que funden sus actos y resoluciones en las leyes expedidas por el Poder Legislativo.

5. Por influencia de la Declaración Francesa de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, de la Declaración de los Derechos de Virginia, las Constituciones Mexicanas reconocen al principio de legalidad como tutela a los derechos elementales del individuo, con base en la supremacía de la Ley, reflejándose en la Constitución del Constituyente de 1917 en los artículos 13, 14 y 16. Estos preceptos, son los que, en el ámbito de las garantías, tratan directamente de la aplicación de la ley, y por esa circunstancia pueden ser agrupados en la garantía de legalidad, como una modalidad específica de la garantía de seguridad jurídica, aunque tal clasificación no significa que la efectividad y vigencia de todas las

demás garantías no comprendan también, en sus casos, la aplicación de la ley relativa.

6. El principio de legalidad no se agota en una mera legitimidad formal, sino que debe nutrirse de los principios de certeza y de irretroactividad de las normas jurídicas, a fin de propender a la consecución de otorgar seguridad jurídica a los gobernados.

7. El principio tributario de legalidad nace de la exigencia de que las contribuciones sean consentidas o decretadas por los representantes del pueblo, bajo el principio 'no taxation without representation' considerado como regla fundamental del derecho público. De esta forma, el mencionado principio, bajo la idea del principio de consentimiento de los impuestos, representó un sistema de protección al contribuyente frente a los abusos de la Monarquía. Más tarde, en la medida en que la Revolución francesa liga la representatividad al régimen constitucional a partir de la división de poderes, el órgano legislativo que ostenta la representación nacional, constituye, frente a los posibles excesos del Poder Ejecutivo, la máxima garantía de los contribuyentes, toda vez que el Ejecutivo ha de ajustarse a lo prescrito por la ley.

La garantía de legalidad tributaria significa que ningún impuesto será válido si no se ha establecido por medio de una ley expedida por el Poder Legislativo, para que sean los mismos gobernados quienes, a través de sus representantes, determinen la parte de su riqueza que ha de destinarse a sufragar el gasto público tendiente a buscar su constante mejoramiento económico y social. Esto se debe a que el tributo como limitación a la libertad y a la propiedad individual, sólo el Poder Legislativo es quien lo puede establecer. Además, exige que los elementos esenciales del impuesto (la forma y alcance de la obligación tributaria) estén consignados de manera expresa en la ley, con objeto de que no quede la posibilidad de que las autoridades fiscales puedan actuar de manera arbitraria o injusta.

8. El principio tributario de legalidad tiene tres destinatarios, el legislador, el sujeto pasivo y el sujeto activo. Mientras el legislador es destinatario en el ejercicio de su concreta y específica función, el sujeto pasivo es destinatario en el sentido de ver garantizada su situación jurídica tributaria, y el sujeto activo en el deber de ajustar su actuación por lo prescrito por la ley. Así, dicho principio se traduce en deber para el legislador y el sujeto activo, y en un interés constitucionalmente legitimado para el sujeto pasivo, que no estará obligado a pagar tributos que no hayan sido establecidos por la norma legislativa.

9. En el orden jurídico mexicano, el principio de legalidad en materia tributaria esta previsto en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal en relación con los artículos 14, 16, 73 fracciones VII y XXIX, 74 fracción IV, 29 y 131 segundo párrafo, de la propia Carta Magna.

10. El principio de legalidad de las contribuciones sólo encuentra dos excepciones, en las que el Ejecutivo puede legislar en forma limitada y para situaciones concretas, para los casos de grave peligro o conflicto de la sociedad, (art. 29) y tratándose de las tarifas de los impuestos al comercio exterior (art. 131).

11. La vinculación del principio tributario de legalidad con los principios tributarios de equidad, proporcionalidad y destino al gasto público es trascendental, toda vez que el legislador al discutir una contribución está obligado a plasmar dichos principios en la ley respectiva, sin los cuales la contribución, aunque este contenida en una ley, carecería de validez constitucional. Estos principios le dan contenido a la norma legislativa y por lo tanto deben existir en toda la estructura de la ley contributiva y en todo el sistema de leyes tributarias.

12. El principio de seguridad jurídica garantiza que un Estado de Derecho no sea únicamente un estado de leyes, sino un orden jurídico que busque certeza y elimine la arbitrariedad de la autoridad. Por lo tanto, no basta con tener leyes, sino que al elaborarlas el legislador tenga vinculación con los principios jurídicos fundamentales mismos que deben configurarse en el orden jurídico creado.

La relación entre el principio de legalidad y el de seguridad jurídica es estrecha, por ser elementos concomitantes de un Estado de Derecho. La garantía de legalidad busca afianzar la seguridad jurídica, mediante la predeterminación de las conductas debidas (certidumbre del derecho), de modo que tanto gobernados como gobernantes sepan a qué atenerse al conocer de previamente qué es lo que tienen que hacer u omitir, de manera que se de certidumbre en la ley y se elimine la arbitrariedad de la autoridad.

El principio de legalidad tributaria tiene como contenido a la seguridad jurídica, toda vez que sólo la ley permite que el particular conozca con anticipación, la naturaleza y alcance de su obligación tributaria, así como los derechos que puede hacer valer ante las arbitrariedades de la autoridad fiscal, por lo que todo orden jurídico que integra el derecho tributario se encuentra sujeto al principio de seguridad jurídica como principio del derecho tributario.

13. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria, debe procurar certeza en la norma tributaria exige:

a) Que la obligación tributaria este claramente definida en la ley, evitando toda actividad discrecional por parte de la Administración Pública. Así, todo impuesto debe poseer fijeza en sus principales elementos, para evitar actos arbitrarios por parte de la Administración Pública, y que el poder reglamentario no altere dichos elementos en perjuicio del contribuyente.

b) Estabilidad del Derecho Tributario, realizando cambios a la legislación fiscal como consecuencia de una verdadera adaptación del sistema tributario a las nuevas circunstancias económicas y no motivado por la imprevisión, experimentación, afán de novedades, etc.

c) Codificación del Derecho tributario.

d) El suficiente desarrollo normativo dentro de la jerarquía de las fuentes, a efecto de que las normas de rango inferior eviten complementar a las de rango superior, debido al insuficiente desarrollo de estas últimas.

e) La certidumbre sobre los medios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de incumplirse las previsiones del ordenamiento.

En suma, debe ser elaborada con adecuada técnica legislativa.

14.La eliminación de la arbitrariedad, tanto normativa (elaboración de leyes contrarias a los principios constitucionales y de disposiciones administrativas ilegales, ausencia de legislación cuando ella está prevista en la Constitución y la omisión de los órganos administrativos de sus deberes), como aplicativa (comportamiento y omisión jurídicamente irregular del Estado en la aplicación del Derecho), es presupuesto básico de la seguridad jurídica.

15.La técnica legislativa como un saber específico al servicio de la mejor elaboración de las leyes, no debe ceñirse únicamente a la buena redacción de cada norma, sin proveer seguridad jurídica y la certeza del derecho. Esta debe ser utilizada por el legislador para hacer mejores normas jurídicas, construidas de manera sistemática y ordenada, claras en su expresión, que se apeguen a los principios del orden jurídico del que forman parte y que hagan posible una interpretación apropiada de su contenido, todo ello en beneficio de la seguridad jurídica de sus destinatarios -gobernados y autoridades-.

16.Para el derecho fiscal es de gran importancia una adecuada técnica legislativa, toda vez que al regirse esencialmente por el principio de legalidad, fundamento toral de la seguridad jurídica, debe buscar que la ley fiscal sea clara,

sencilla, sistemática y armónica con el ordenamiento jurídico tributario, que permita a los particulares comprender sus derechos y obligaciones, en suma, saber a qué atenerse, y por tanto contribuir con justicia y certeza a los gastos públicos. En efecto, el derecho fiscal requiere de una depurada técnica legislativa que exige que las normas jurídicas fiscales se sujeten a los principios rectores del orden jurídico tributario: constitucionalidad, legalidad, equidad, proporcionalidad, destino al gasto público de las contribuciones, con el fin de procurar seguridad jurídica al gobernado contribuyente.

17. Las normas reglamentarias como normas tributarias también deben seguir una adecuada técnica normativa, por lo que:

a) El reglamento fiscal no debe complementar a la ley en sus elementos esenciales, y

b) Cuando el orden jurídico fundamental de un país permita la existencia de reglamentos delegados, la habilitación legal para dictar dichos reglamentos (alcance temporal y material) debe regirse por directrices específicas como las siguientes:

- Fundamento constitucional para su existencia.
- En las materias reservadas a la ley, las cláusulas de habilitación reglamentaria acotarán con precisión el ámbito material y los principios y criterios que habrá de contener el futuro reglamento, no utilizándose habilitaciones genéricas.
- No habilitar a los secretarios de estado o autoridades administrativas inferiores para que dictar los mencionados reglamentos.

18. La seguridad jurídica en el ámbito tributario se ve alterada por la falta de una técnica legislativa adecuada al estructurar y dar contenido al sistema tributario, misma que se refleja en factores como: la inestabilidad en el derecho tributario que origina el desconocimiento temporal del derecho vigente; el desconocimiento conceptual del derecho vigente originado por la falta de codificación y la cada vez más abundante presencia de leyes tributarias que, no obstante la existencia de códigos, ponen más énfasis en aspectos específicos que en la sistematización general; la falta de claridad y precisión en la creación de los elementos estructurales de la relación jurídica tributaria; la falta de un adecuado sistema de publicación de las normas y de un régimen de consulta vinculante que permita conocer con certidumbre el alcance del derecho vigente; la falta de desarrollo a nivel legislativo de las garantías constitucionales; el exceso o defecto de reglamentación de las leyes fiscales que no debe presentarse en el derecho tributario por su estricta sujeción al principio de legalidad; y la existencia sin

fundamento constitucional de delegaciones de facultades en favor del Poder Ejecutivo para regular materia reservada a la ley.

19. Como consecuencia de la relación jurídica existente entre el fisco y los contribuyentes, que ha tomado intensidad por la influencia de la complejidad de las relaciones económicas en el mundo moderno y por la adaptación de los sistemas tributarios a las nuevas circunstancias económicas, la presencia del principio de seguridad jurídica resulta imprescindible en todo orden jurídico tributario, por lo que consideramos que con motivo del desarrollo económico no se debe sacrificar la certidumbre de los gobernados, en virtud de que esto atentaría contra la garantía constitucional de seguridad jurídica, limitando la eficacia del principio de legalidad y vulnerando al Estado de Derecho.

VII. Notas Bibliográficas.

- 1 Burgoa, Ignacio, *"Las Garantías Individuales"*. 22a. ed., México, Porrúa, 1989, pág. 161.
- 2 *Ibid.*, pág. 187.
- 3 Vid. art. 133 Constitucional, que establece el principio de Supremacía Constitucional.
- 4 En *"Memorial del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de México"*, México, Año III, Número 7, Enero-Marzo de 1990, págs. 69-70.
- 5 La igualdad que consagran los artículos 1o., 2o., 4o., 12 y 13 Constitucionales, tiene por base la consideración que todos los hombres son iguales en esencia y en dignidad, por lo que deben disfrutar de las mismas posibilidades de desarrollo y progreso. En materia tributaria el art. 31-IV se refiere a este principio de igualdad.
- 6 Es así como se consagra la libertad de trabajo (artículo 5), la libertad de expresión (6 y 7), la libertad de petición (artículo 8), la libertad de asociación o de reunión (artículo 9), la libertad de posesión y de posesión de armas (artículo 10), libertad de tránsito y de residencia (artículo 11), libertad de credo religioso (artículo 24), circulación de la correspondencia postal libre de registro (artículo 16 penúltimo párrafo), la libre concurrencia (artículo 28).
- 7 Nuestro régimen constitucional reconoce, respeta y protege la propiedad privada de las tierras, siempre que no rebase ciertos límites de extensión (pequeña propiedad) y se encuentre en estos límites de explotación. Este derecho no es propiamente una garantía individual puesto que se ubica dentro de las llamadas garantías sociales.
- 8 La garantía de seguridad jurídica se encuentra prevista en los artículos: 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 23, 26, 27 y 123, así como el artículo 31 fracción IV.
- 9 Paredes, Julián De. *Recopilación de las Leyes de los Reinos de las Indias, Ed. Cultura Hispánica*. Madrid, 1973, Tomo II, Folio 211, *Apud.* Reyes Vera, Ramón, "Artículo 31-IV de la Constitución" en la obra del Tribunal Fiscal de la Federación, *"Las Obras conmemorativas"*. México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1982, Tomo I, págs. 425 y ss.
- 10 Encinas, Diego De. *Codulario Indiano*. Madrid, Ed. Cultura Hispánica, 1945. Libro Segundo, folio 156, *Apud. Utem*.
- 11 Secondat, Carlo de, Barón de Montesquieu, *El Espíritu de las Leyes*. Lib. El Ateneo. Ed. Bs. As. 1951, pág. 269, *Apud. Ibid.*, pág. 426.
- 12 Smith, Adam. *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*. México-Bs. Fondo de Cultura Económica, As. 1958, pág. 726-727. *Apud. Utem*.
- 13 Rivera Pérez Campos, José. "Equidad y Proporcionalidad de los Impuestos" en la obra del Tribunal Fiscal de la Federación, *"Las Obras conmemorativas"*, México, 1982, Tomo I, pág. 473.
- 14 Trigo, Ciro Felix. "Derechos del Hombre y del Ciudadano", *"Enciclopedia Jurídica Omeba"*, Ed. Driskill, Buenos Aires, 1991, Tomo VIII, pág. 320.
- 15 Rivera Pérez Campos, José, *ob. cit.*, pág. 473.
- 16 Cámara de Diputados del Congreso de la Unión. LIII Legislatura. *"Derechos del Pueblo Mexicano, México a través de sus Constituciones. Antecedentes, orígenes y evolución del articulado constitucional"*, 3a. ed., México, Editor Miguel Ángel Porrúa, 1985, Tomo V, Arts. 28 a 37, pág. 31-4, punto 4.
- 17 Zarate, Julio. *México a través de los siglos*. México, Ed. Cumbre, 1972, Tomo III, pág. 762. *Apud.* Reyes Vera, Ramón, "Artículo 31-IV de la Constitución", *ob. cit.*, pág. 427.
- 18 Cámara de Diputados del Congreso de la Unión. LII Legislatura, *ob. cit.*, págs. 31-4 a 31-5, punto 5.
- 19 *Ibid.*, pág. 31-5, punto 5.

- ¹⁹ *Ibid.*, pág. 31-5, punto 6, LII. Vid también a Morelos y Pavón, José Ma. *Auditorías*, Impr. de la Sra. de Gobernación, México 1918., penúltima página. *Apud* REYES VERA, Ramón, "Artículo 31-IV de la Constitución", *ob. cit.*, pág. 427.
- ²⁰ Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, LII Legislatura. *ob. cit.*, pág. 31-5, punto 7.
- ²¹ *Ibid.*, pág. 31-5, punto 8.
- ²² Einaudi, Luigi. "*Mitos y Paradojas de la Justicia Tributaria*", (Traducción de Gabriel Solé Villalonga), Barcelona, Ed. Ariel, 1963, pág. 403.
- ²³ Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, LII Legislatura, *ob. cit.*, pág. 31-5, punto 8.
- ²⁴ De La Garza, Sergio Francisco, "*Derecho Financiero Mexicano*", 12a. ed., México, Porrúa, 1983, pág. 255. Vid. también Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, LII Legislatura. *ob. cit.*, pág. 31-6, punto 10.
- ²⁵ Yañez Ruiz, Manuel. *El problema fiscal en nuestros distintos etapas de nuestra organización política*, México, Taller de Imprenta de Estampillas Valores, 1958, Tomo I, pág. 287. *Apud* Reyes Vera, Ramón, "Artículo 31-IV de la Constitución", *ob. cit.*, pág. 428.
- ²⁶ Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, LII Legislatura. *ob. cit.*, pág. 31-7, punto 14.
- ²⁷ *Ibid.*, pág. 31-7, punto 15.
- ²⁸ *Ibid.*, pág. 31-5, punto 16.
- ²⁹ Yañez Ruiz, Manuel, *ob. cit.*, pág. 395. *Apud* Reyes Vera, Ramón, "Artículo 31-IV de la Constitución", *ob. cit.*, pág. 429.
- ³⁰ Moreno Padilla, Javier, "El Principio de Igualdad en el Derecho Tributario", en "*Principios Tributarios Constitucionales*", México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1992, pág. 268.
- ³¹ Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, LII Legislatura, *ob. cit.*, pág. 31-9, punto 22.
- ³² Reyes Vera, Ramón, "Artículo 31-IV de la Constitución", *ob. cit.*, pág. 429.
- ³³ Según Asorey, Neumark y Valdés Costa la expresión correcta, es el de denominar al principio de legalidad como "principio de juridicidad". Ver *Analogías y peculiaridades del Derecho Tributario hispanoamericano. Cuadernos Iberoamericanos*, No. 8 pág. 241. ASOREY, Ruben O., "El Principio de Seguridad Jurídica en el Derecho Tributario" en "*Principios Tributarios Constitucionales*", México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1992, pág. 324.
- Sin embargo, esto no es exacto toda vez que lo jurídico es todo y lo legal es una parte.
- ³⁴ Spisso, Rodolfo R., "*Derecho Constitucional Tributario*", Argentina, Depalma, 1991, pág. 187.
- ³⁵ *Apud* Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto y Lucero Espinosa, Manuel, "*Compendio de Derecho Administrativo, Primer Curso*", México, Porrúa, 1994, pág. 5.
- ³⁶ Trigo, Ciro Felix. "Derechos del Hombre y del Ciudadano", *ob. cit.*, pág. 320.
- ³⁷ Villalobos Ortiz, Ma. del Consuelo, "El principio de Legalidad en Materia Tributaria a la Luz del Derecho Constitucional Mexicano", en "*Principios Tributarios Constitucionales*", México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1992, pág. 460.
- ³⁸ Bazdresch, Luis, "*Garantías Constitucionales*", 4a. ed., Mexico, Trillas, 1990, págs. 169-170
- ³⁹ Acosta Romero, Miquel, "*Teoría General del Derecho Administrativo*", 5a. ed., México, Porrúa, 1983, pág. 390.

- 40 Spisso, Rodolfo R., *ob. cit.*, pág. 188.
- 41 Lanz Duret, Miguel, "*Derecho Constitucional Mexicana*", 8a. reimpresión de la 5a. ed., México, Editorial Continental, 1982, pág. 7.
- 42 Bidart Campos, German J., *Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*, Tomo I, pág. 225. *Apud.* Spisso, Rodolfo R., *ob. cit.*, pág. 187.
- 43 Spisso, Rodolfo R., *ob. cit.*, pág. 188.
- 44 El despotismo tributario de los emperadores romanos, llevaron a Roma a su disolución, así lo señala Servando J. Garza: "Roma nos ha legado una lección para todos los pueblos: el despotismo tributario es causa generatriz de la disolución del Estado." "*Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*", (Prologo del Lic. José Castillo Larraga), Mexico, Ed. Cultura T.S., 1949, pág. 12.
- 45 *Ibid.*, pág. 13.
- En este sentido se pronuncia Ma. del Consuelo Villalobos Ortiz, al señalar que "por análogos motivos se gestaron la independencia de los Estados Unidos de América y la Revolución Francesa, al pugnar los colonos británicos en Norteamérica por tener un escaño en el Parlamento Inglés y el pueblo francés empobrecido y harto de excesiva carga impositiva, en contraste con los despiarros de la monarquía". *ob. cit.*, pág. 460.
- 46 Es bien sabido que en la historia constitucional de Inglaterra la reivindicación del poder exclusivo del Parlamento de consentir los impuestos constituyó uno de los principales motivos de la lucha contra el poder absoluto del Soberano, y que en el movimiento doctrinal y político del que surgieron en el siglo XIX los Estados constitucionales del continente europeo, la exigencia de que el Gobierno no pudiera imponer tributos sin el consentimiento de la representación popular fue considerada como una de las bases fundamentales de los nuevos ordenamientos. Para una visión sintética de la importancia del factor financiero en la historia política, v. Vitagliano, *Il diritto Finanziario*, cit. Vannoni, *Sviluppo e Interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, 1932, pág. 54 ss. y 71 ss. y los autores que en tales obras se mencionan. Vid. Giannini, Amedeo D., "*Instituciones de Derecho Tributario*", (Traducción y estudio preliminar por Fernando Sainz de Bujanda), Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957, pág. 15.
- 47 "Si bien se reconoce que este precepto ha dado origen al principio de legalidad fiscal, su formulación aparece circunscrita a un determinado tributo ("scutage") exigido para atender los gastos de la guerra. Spisso, Rodolfo R., *ob. cit.*, pág. 189.
- 48 Jarach, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, pág. 14. *Apud.* Villalobos Ortiz, Ma. del Consuelo, *ob. cit.*, pág. 459.
- 49 Promulgada en el trigésimocuarto año del reinado de Eduardo I, que se extiende de 1271 hasta su muerte en 1307. Spisso, Rodolfo R., *ob. cit.*, pág. 189.
- 50 Promulgada en el trigésimoquinto año del reinado de Eduardo I, que se extiende de 1271 hasta su muerte en 1307. *Idem.*
- 51 *Idem.*
- 52 *Ibid.*, págs. 189-190.
- 53 Vid. supra parágrafo 36.
- 54 Constitución española, arts. 31 y 133; de la República Francesa, art. 34; de Grecia, art. 78; de Bélgica, art. 110; de Chipre, art. 24; de Finlandia, art. 43; del Reino de los Países Bajos, art. 188; de Irlanda, art. 21; de Italia, art. 23; de Noruega, art. 75; de Portugal, art. 106; de Argentina, art. 4; entre otras. Spisso, Rodolfo R., *ob. cit.*, pág. 190.
- 55 Vid. supra parágrafo 25.
- 56 Vid. supra parágrafo 27.
- 57 Vid. supra parágrafo 28.

- 58 Vid. supra parágrafo 29.
- 59 Cámara de Diputados del Congreso de la Unión. LII Legislatura, *ob. cit.*, pág. 31-8. punto 19.
- 60 Vid. supra parágrafo 30.
- 61 Cámara de Diputados del Congreso de la Unión. LII Legislatura, *ob. cit.*, pág. 31-9. punto 24.
- 62 *Ibid.*, pág. 31-9. punto 23.
- 63 Jarach, Dino, "Curso Superior de Derecho Tributario", edición nueva actualizada, Buenos Aires, Ediciones Liceo Profesional Cima, 1969, págs. 102 y 107.
- Vid. Flores Zavala, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", 23a. ed., México, Porrúa, 1981, págs. 130 y ss.
- 64 Fritz Neumark define el principio de generalidad como aquél que "exige que, por una parte, todas las personas (naturales y jurídicas) en tanto tengan capacidad de pago y estén tipificadas... sin que se tengan en cuenta... criterios extraeconómicos... sean sometidas al gravamen tributario y que, por otra parte, no se admitan en el marco del impuesto particular otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultural y sanitaria o por imperativos de la técnica tributaria". "Principios de Imposición", (Traducción de José Zamit Ferrer, Introducción de Enrique Fuentes Quintana), Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, (Cbras básicas de Hacienda Pública), 1974, págs. 109-110.
- 65 Cfr. Micheli, Gian Antonio, "Curso de Derecho Tributario", (Traducido por Julio Banachoche), Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1975, pág. 88.
- Vid. Flores Zavala, Ernesto. *ob. cit.*, págs. 199 y ss.
- 66 Consultar sobre las fuentes del Derecho a García, Trinidad. "Apuntes de Introducción al Estudio del Derecho", 24a. ed., México, Porrúa, 1976, págs. 21-29.
- 67 V. Ranelletti, Principi, cit. pág. 293; Romano, Principi di diritto costituzionale gen., 2a. ed., Milán, 1946, pág. 268; Forti, Diritto amministrativo, 2a. ed., Nápoles, 1931, I, pág. 74; Vitta, Diritto amministrativo, 3a. ed., Turín, 1949, I, pág. 3; A. D. Giannini, Lezioni tributarie in Commentario sistematico alla Costituzione Italiana, Florencia, 1930, I, pág. 273, y las Sentencias de Casación de 11 de abril de 1938, en Foro II, 1938, I, 1181; y de 14 de julio de 1954, en foro it., 1954, I, 1065. Vid. Giannini, Amedeo D., "Instituciones de Derecho Tributario", *ob. cit.*, pág. 15.
- 68 Locke, John, Concerning civil government, cap. XI, párr. 140. *Apud* Spisso, Rodolfo R., *ob. cit.*, pág. 192.
- 69 Micheli, Gian Antonio, *ob. cit.*, pág. 88.
- 70 *Ibid.*, pág. 24.
- 71 Arrijoza Vizcaino, Adolfo, "Derecho Fiscal", 6a. ed., México, Themis, 1990, pág. 248
- 72 De La Garza, Sergio Francisco, *ob. cit.*, págs. 251-252.
- 73 González García, Eusebio, "El Principio de Legalidad Tributaria en la Constitución Española de 1978", en "Principios Tributarios Constitucionales", México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1992, pág. 434.
- 74 Jarach, Dino, *ob. cit.*, pág. 108.
- 75 "Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal", Título II, sección primera, capítulo VII, arts. 152 a 161.
- 76 Suplemento 1934, pág. 1035, Amparo Administrativo en revisión 2821/33 García Gelasio y coagraviado, 16 de abril de 1934, unanimidad de 5 votos. *Apud* Carrasco Inarte, Hugo, "Mandamientos Constitucionales en Materia Tributaria", México, Themis, 1987, pág. 75.

- 77 Vols. 91-96, primera parte, pág. 90. Amparo en revisión 5332/75 Blanca Mayerberg de González, 31 de agosto de 1976, unanimidad de 15 votos. *Ibid.*, págs. 76-77.
- 78 Vols. 91-96, primera parte, pág. 92. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Mayerberg de González, 31 de agosto de 1976, unanimidad de 15 votos. *Ibid.*, págs. 76-77.
- 79 Margán Mansautou, Emilio, "El Principio de Legalidad en Materia Impositiva", en la obra compilada por Guerrero Lara, Ezequiel y Cortina G. Quijano, Aurora, "Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia de Impuestos 1917-1985", 2a. ed., México, Coeditada por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM y el Tribunal Fiscal de la Federación, 1989, pág. 267.
- 80 "Tribunal Fiscal de la Federación, Cincuenta Años", México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1988, Tomo V, págs. 48-49.
- 81 Volumen LX, Primera Parte, p. 157. Amparo en revisión 1636/58. Adamas, S.A. y Coags, 6 de marzo de 1962. Unanimidad de 16 votos. Vid. Gongora Pimentel, Genaro David y Acosta Romero, Miguel, "Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos", 3a. ed., México, Porrúa, 1987, págs. 1003-1004.
- 82 Apud, Roccati Velázquez, Mireille, "La Definición del Gasto Público en el Derecho Mexicano", México, Ed. del Autor, Tesis de Doctorado en Derecho, UNAM, 1993, págs. 310-387 y 409.
- 83 Moreno Padilla, Javier, "El Principio de Igualdad en el Derecho Tributario", *ob. cit.*, pág. 267.
- 84 Neumark, Fritz, *ob. cit.*, pág. 176.
- Sobre el tema, consultar a: De La Garza, Sergio Francisco, *ob. cit.*, págs. 257-258; Rivera Pérez, Campos, José, "Equidad y Proporcionalidad de los Impuestos", *ob. cit.*, págs. 474-477.
- 85 "IMPUESTOS. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. El artículo 31, Fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función a su respectiva capacidad económica debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos... El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas... la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes..." Jurisprudencia sustentada por el Tribunal Pleno. Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación el 28 de noviembre de 1985, págs. 371-372. Apud, Guerrero Lara, Ezequiel y Cortina G. Quijano, Aurora, "Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia de Impuestos 1917-1985", *ob. cit.*, pág. 129.
- 86 Reyes Vera, Ramón, "Artículo 31-IV de la Constitución", *ob. cit.*, págs. 452 y 454.
- 87 Burgoa Llano, Ignacio, "Principios Constitucionales en materia de contribuciones", Apud, Reyes Vera, Ramón, "Las Contribuciones sus principios doctrinarios y constitucionales", *ob. cit.*, pág. 29.
- 88 Reyes Vera, Ramón, "Artículo 31-IV de la Constitución", *ob. cit.*, pág. 453.
- 89 *Ibid.*, pág. 454.
- 90 Art. 1o y 2o, extienden la aplicación de las garantías constitucionales a todos los habitantes del país y particularmente la de la libertad para los esclavos que pisen suelo mexicano.
Art. 4o.- Igualdad del varón y la mujer ante la ley.
Art. 12.- Prohíbe los títulos nobiliarios, prerrogativas y honores hereditarios.
Art. 13.- Prohíbe las leyes privativas, los tribunales especiales y los fueros.
- 91 Burgoa, Ignacio, "Las Garantías Individuales", *ob. cit.*, pág. 251.
- 92 García Pelayo y Gross, Ramón, "Pequeña Larousse Ilustrada", México, Ediciones Larousse, 1979, pág. 144.
- 93 Recasens Siches, Luis, Voz: Equidad, "Enciclopedia Jurídica Omeba", Buenos Aires, Ed. Driskill, 1959, Tomo X, págs. 427-429.

- 94 Valdés Villareal, Miguel, "*Estudios Fiscales y Administrativos (1964-1981)*", México, Procuraduría Fiscal de la Federación SHCP, Coordinación de Capacitación, 1981, págs. 50-52.
- 95 *Apud.* Reyes Vera, Ramón, "Las Contribuciones, sus Principios Doctrinarios y Constitucionales", *ob. cit.*, pág. 29.
- 96 "IMPUESTOS. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. El artículo 31, Fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos... El principio de equidad radica mediantemente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico, en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc.... La equidad tributaria significa... que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula... Jurisprudencia sustentada por el Tribunal Pleno, Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación el 26 de noviembre de 1985, págs. 371-372. Contenido en la obra compilada por: Guerrero Lara, Ezequiel y Cortina G. Quijano, Aurora. *ob. cit.* pág. 129.
- "El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, también ha sostenido a la equidad: "en su acepción jurídica, considerada como la manifestación de lo 'justo' innato en el hombre, y en la colectividad o resultado de su evolución, que tienda a realizarse en el derecho positivo, en cuanto éste no siempre toma en cuenta las circunstancias de hecho, en cuyo caso, la equidad tiende a templar el rigor del derecho, por medio de una benévola interpretación, que permite tener en cuenta las diferencias individuales y llega a significar el ideal que el derecho positivo debe proponerse realizar. En el derecho fiscal: gravando a los individuos según la actividad que desarrollen, la fuente y cuantía de sus ingresos, el de sus necesidades, el interés de la colectividad en la actividad desarrollada y su cooperación al bienestar general.
- "La equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente, o sea, tratar a los iguales de manera igual". Amparo en Revisión 3608/71 Cartuchos Dopplivros, S.A., 27 de febrero de 1973, unanimidad de 20 votos. Amparo en Revisión 4291/58 Ferrer, S.A., 2 de junio de 1970. *Apud.* Reyes Vera, Ramón, "Artículo 31-IV de la Constitución" *ob. cit.* pág. 456.
- 97 Reyes Vera, Ramón, "Artículo 31-IV de la Constitución" *ob. cit.*, pág. 456.
- 98 *Ibid.*, pág. 457.
- 99 *Idem.*
- 100 Reyes Vera, Ramón, "Las Contribuciones, sus principios doctrinarios y constitucionales", *ob. cit.*, pág. 29.
- 101 Giuliani Fonrouge, Carlos M., *ob. cit.*, pág. 230.
- 102 Grizotti, Benvenuto, "*Principio de Ciencia de las Finanzas*", Depalma, Ed. Bs. As., 1959, pág. 57. *Apud.* Reyes Vera, Ramón, "Artículo 31-IV de la Constitución", *ob. cit.* pág. 443.
- 103 Sa. Ep., T. LXV, pág. 2723, Amparo administrativo en revisión, 3630/39, Arrignaga Peón Manuel de, 28 de agosto de 1940, unanimidad de 40 votos. *Apud.* Guerrero Lara, Ezequiel y Cortina G. Quijano, Aurora. *ob. cit.*, pág. 86.
- 104 Roccatti Velázquez, Mireille, *ob. cit.*, pág. 409.
- 105 Precedentes: Tomo LXXIII, pág. 813.- Amparos Administrativos Acumulados, en revisión 2754/42.- Bolaños García Fulgencio y coag.- 10 julio de 1942.- 4 votos. Instancia: Segunda Sala. "*Simunaria Judicial de la Federación*", 5a. Época, Tomo LXXIII, pág. 813.
- 106 Roccatti Velázquez, Mireille, *ob. cit.*, págs. 310-387 y 409-410.
- 107 Adame Goddard, Jorge, "Voz: Seguridad Jurídica", "*Diccionario Jurídico Mexicano*", 4a. ed., México, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM y Porrúa, 1991, Tomo P-2, pág. 2995.
- 108 *Idem.*

- 109 Asorey, Ruben O., "El Principio de Seguridad Jurídica en el Derecho Tributario", *ob. cit.*, pág. 328.
- 110 Goldschmidt, *La Igualdad*, IV, 1975, 303, pág. 319. *Apud. Ibid.*, pág. 314.
- 111 *Apud. Ibid.*, pág. 315.
- 112 *Apud. Adame Goddard, Jorge. ob. cit.*, pág. 2886.
- 113 *Ética del Derecho*, México, Porrúa, 1959, págs. 618 y ss. *Apud. Asorey, Ruben O., ob. cit.*, pág. 315.
- 114 Sainz de Bujanda, Fernando, "*Hacienda y Derecho. (Estudios de Derecho Financiero)*", Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1963, Tomo III, pág. 292. Asimismo, vid. págs 291-293.
- 115 Larenz, Karl, *Derecho Justo. Fundamento de Ética Jurídica*, (Traducción de Díez-Picasso), Madrid, Ed. Civitas, 1985, pág. 46. *Apud. Idem.*
- 116 Sentencia 27/1981, 20 de julio, *Apud. Tudela Aranda, José*, "La Legitimación Competencial de las Leyes y la Técnica Normativa", en "*La Técnica Legislativa a Debate*", (Compiladores Corona Ferrero, Jesus Ma. y otros), Madrid, Ed. Tecnos y Asociación Española de Letrados de Parlamentos, 1994, pág. 88.
- 117 Larenz, Karl, *ob. cit.*, y Goldschmidt, *La Igualdad*, IV, 1975, 303, pág. 319. *Apud. Asorey, Ruben O., ob. cit.*, pág. 321.
- 118 Ataliba, Gerardo, "Seguridad Jurídica", en "*Grandes Temas del Derecho Tributario (Obra homenaje a sus profesores Ernesto Flores Zavala, Sergio Francisco de la Oliva y Alfonso Corina Gutiérrez)*", (Coordinador Antonio Jiménez González) México, Universidad de Guadalajara, 1995, pág. 230.
Asimismo, no se debe olvidar que para Ataliba no hay un principio de legalidad de derecho tributario sino que se trata de un principio constitucional, superior que se aplica al derecho tributario. Ataliba, Gerardo, *Revista del Instituto Pecuano de Derecho Tributario*, Vol. XI, diciembre 1985, pág. 32. *Apud. Asorey, Ruben O., ob. cit.*, pág. 326.
- 119 Sainz de Bujanda, Fernando, *ob. cit.*, pág. 330.
- 120 González García, Eusebio, *ob. cit.*, págs. 434-435.
- 121 *Apud. Asorey, Ruben O., ob. cit.*, pág. 325.
- 122 Pérez de Ayala, José Luis y González García, Eusebio, "*Curso de Derecho Tributario*", 6a. ed., Madrid, Ed. de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, 1991, Tomo I, págs. 28-29.
- 123 Xavier, Alberto, "Tipicidad y Legalidad en el Derecho Tributario", en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Volumen XX, No. 120, Diciembre de 1975, pág. 1281. *Apud. Asorey, Ruben O., ob. cit.*, pág. 326.
- 124 Asorey, Ruben O., *ob. cit.*, pág. 327.
- 125 *Ibid.*, pág. 326.
- 126 Cuando el principio de seguridad jurídica se encarna como contenido substancial del principio de legalidad, se obtiene el vertumbré en las relaciones humanas, se supera la mera legitimidad formal en la necesidad de que la voluntad del Estado sea producto de una normatividad debidamente formulada y no de la arbitraria voluntad de las personas. *Ibid.*, pág. 327.
- 127 Corte Suprema de Justicia de la Nación, Fallos, T. 300, pág. 1282- Rev. La Ley, t. 1979-A, pág. 430. *Apud. Idem.*
- 128 Vid por todo, L. Legaz: "El Derecho, la justicia y la seguridad", en *Humanismo, Estado y Derecho*, Barcelona, 1960, y el mismo autor, *Ética del Derecho*, Barcelona, 1963, págs. 583 y ss. *Apud. González García, Eusebio, ob. cit.*, pág. 413
- 129 Asorey, Ruben O., *ob. cit.*, pág. 325.

- 130 Sentencia 150/1990, de 4 de octubre de 1990, *Apud.* Tudela Aranda, José, *ob. cit.*, pág. 89.
- 131 Margáin Manautou, Emilio, "*Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*", 8a. ed., México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1985, pág. 44.
- 132 Smith, Adam, *Wealth of Nations*, *Apud.* Einaudi, Luigi, *ob. cit.*, pág. 297.
- 133 Pérez de Ayala, José Luis y González García, Eusebio, *ob. cit.*, pág. 30
- 134 *Ibid.*, págs. 30-31.
- 135 *Ibid.*, pág. 31.
- 136 *Ibid.*, pág. 32.
- 137 *Ibid.*
- 138 González García, Eusebio, *ob. cit.*, págs. 434-435.
- 139 Margáin Manautou, Emilio, "*Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*", *ob. cit.*, pág. 44; Vid. sobre el principio de certeza en la ciencia de las finanzas, Flores Zavaia, Ernesto, *ob. cit.*, pág. 142 y ss.
- 140 Cornejo Certucha, Francisco M., "Voz: Arbitrariedad", "*Diccionario Jurídico Mexicano*", *ob. cit.*, Tomo A-C, págs. 204-205.
- 141 Legaz, *ob. cit.* pág. 492, *Apud.* Asorey, Ruben O., *ob. cit.*, pág. 342.
- 142 Guasp, Jaime, *Derecho*, Madrid, 1971, pág. 300, *Apud. Ibid.*, pág. 343.
- 143 Sainz de Bujanda, Fernando, *ob. cit.*, págs. 305-307.
- 144 *Ibid.*, págs. 307-311.
- 145 Pérez de Ayala, José Luis y González García, Eusebio, *ob. cit.*, pág. 33.
- 146 *Apud.* Asorey, Ruben O., *ob. cit.*, pág. 343.
- 147 Vid. Oviedo Martín, J. M., "Análisis de la relación jurídica fisco-contribuyente y el principio de seguridad", *Revista de Derecho Financiero*, 1970, pág. 1040; Sainz de Bujanda, Fernando, *Sistema de Derecho Financiero*, Madrid, Vol. II, pág. 145 y ss; Asorey, Ruben O., "El Estado Actual de las Teorías de Derecho Tributario", *Revista Santos*, año IX, No. 2, pág. 13; *Apud. Ibid.*, 332.
- 148 Xavier, Alberto, "Tipicidad y Legalidad en el Derecho Tributario" en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Volumen XX, No. 120, diciembre de 1975, pág. 1286. *Apud. Ibid.*
- Vid. Adaptación a las circunstancias económicas: Pérez de Ayala, José Luis y González García, Eusebio, *ob. cit.*, pág. 31.
- 149 Arzuaga de Navescues, "El Principio de legalidad y la flexibilidad fiscal discrecional", *XIX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1972, pág. 473, *Apud.* Asorey, Ruben O., *ob. cit.*, pág. 332.
- 150 *Apud.* Tudela Aranda, José, "La Legitimación Competencial de las Leyes y la Técnica Normativa", *ob. cit.*, pág. 87.
- 151 Sainz Moreno, Fernando, "Técnica normativa: Visión unitaria de una materia plural" en, "*La Técnica Legislativa a Debate*", (Compiladores Corona Ferrero, Jesús Ma. y otros), Madrid, Ed. Tecnos y Asociación Española de Letrados de Parlamentos, 1994, pág. 20.
- Vid. también Corona Ferrero, Jesús Ma., "En torno al concepto de técnica legislativa", "*La Técnica Legislativa a Debate*", *ibid.*, pág. 49-81; Carballo Balbanera, Luis, "La Técnica Legislativa en el Derecho Fiscal. Los principios generales y las soluciones casuísticas. La experiencia mexicana en materia del ingreso empresarial", en "*Grandes Temas del Derecho Tributario. Obra homenaje a los profesores Ernesto*

Flores Zavala, Sergio. Ecuación de la Gaceta y Alfonso Cortina Gutiérrez, (Coordinador Antonio Jiménez González), México, Universidad de Guadalajara, 1995, págs. 275-279.

- 162 Sentencia 48/1990, de 15 de marzo, en ocasión de relacionar la calidad formal del ordenamiento con la seguridad jurídica. *Apud.* Tudeta Aranda, José, *ob. cit.*, pág. 85.
- 163 Sentencia 150/1990, de 4 de octubre de 1990. *Apud. Ibid.*, pág. 89.
- 164 Sainz Moreno, Fernando, *ob. cit.*, págs. 19-47.
- 165 Una breve síntesis de las posiciones doctrinales sobre el asunto puede verse en Grelat, la forma de las leyes, Bosch, Barcelona, 1986, págs. 158-165, *Apud.* Pau Vall, Francisco, "Procedimiento y Técnica Normativa en el Parlamento de Cataluña", en *"La Técnica Legislativa y Debate"*, (Compiladores Corona Ferrero, Jesús M. y otros), Madrid, Ed. Tecnos y Asociación Española de Letrados de Parlamentos, 1994, pág. 276.
- 166 *Idem.*
- 167 Ferreiro Lapatzá, José, *"Curso de Derecho Tributario"*, Parte Especial, 4a. ed., pág. 13. ver en este autor todo lo referente a la técnica jurídica. *Apud.* Asorey, Ruben O., *ob. cit.*, pág. 339.
- 168 Pérez de Ayala, José Luis y González García, Eusebio, *ob. cit.*, p. 31.
- 169 No se trata de desconocer la necesidad de los reglamentos en la materia sino de señalar que su excesiva presencia afecta la seguridad fiscal, pues el desarrollo reglamentario en demasía entra en conflicto con la legalidad fiscal. Además, la experiencia indica, la habitual fijación por reglamentos o resoluciones de deberes formales, muchas veces importantes obligaciones de hacer con costos no despreciables, cuyo incumplimiento acarrea sanciones penales.
- 170 Ver sobre este aspecto Wroblewski en "Ideología de la aplicación del derecho" López de Oñate, *Lu cerca del derecho*, Milán 1968, M Corsate, La certeza del derecho, Milán, 1970, citados por Batiffol, *ob. cit.*, pág. 398. *Apud.* Asorey, Ruben O., *ob. cit.*, pág. 340.
- 171 Oviedo Martín, José María, "Análisis de la relación jurídica fisco-contribuyente y el principio de seguridad", *Revista de Derecho Privado*, 1970, pág. 1042. *Apud. Idem.*
- 172 Consultar sobre causas de la inflación a: Domínguez Vargas, Sergio, *"Teoría Económica"*, 6a. ed., México, Porrúa, 1977; Keynes, J. M., *"The General Theory of Employment, Interest and Money"*, Londres, Macmillan, 1936; Keynes, J. M., *"A Treatise on Money"*, Londres, Macmillan, 1930; Pazos, Luis, *"Ciencia y Teoría Económica"*, 8a. reimprisión, México, Ed. Diana, 1982.
- 173 Ver la aplicación del principio de reserva de ley en la actual Constitución Española a otras áreas del derecho financiero en Ferreiro Lapatzá, *Curso de Derecho Financiero Especial*, 9a. ed., 1987, pág. 63. *Apud.* Asorey, Ruben O., *ob. cit.*, pág. 341.
- 174 Vid. Domínguez Orozco, Jaime, *"La Reversión Fiscal y el I.S.R. 1991"*, 5a. ed., México, Ediciones Fiscales ISEF, 1991, págs. 24-25; Vid. Pazos, Luis, *ob. cit.*, *passim*.
- 175 Vid. sobre efectos de la inflación en el sistema impositivo: Fernández Cuevas, Antonio (compilador), *"XXIII Simposio de Estudios de Derecho Financiero, Aspectos Generales"*, Instituto de Estudios Fiscales de Madrid y la Fundación para la Promoción de Estudios Financieros, Madrid, 1981. Consultar ponencias de: Fernández Cuevas, Antonio; Ogea Martínez-Orozco, Modesto, "Los Ajustes Fiscales en Función de la Inflación: Experiencias en Varios Países"; Segrelles García, Jorge, "Inflación y Hacienda Pública"
- Asimismo, Vid. Instituto de Estudios Fiscales, *"Memoria del Seminario sobre Tributación, Inflación y Desarrollo Económico"* Ministerio de Hacienda, Madrid. Consultar ponencias de: Musgrave, Richard A. "Impuestos e Inflación: Un Problema de Dos Caras", pág. 56; Summers, Lawrence, "Efectos de la Inflación en el Impuesto sobre la Renta", págs. 86-87;
- 176 Asorey, Ruben O., *ob. cit.*, págs. 341-342.
- 177 Einaudi, Luigi, *ob. cit.*, págs. 297 y 298.

CAPITULO CUARTO

LA FACULTAD REGLAMENTARIA DEL EJECUTIVO FEDERAL EN MATERIA FISCAL FEDERAL

"El derecho tributario es la consagración de los principios de la política a través de normas de derecho y no puede ser el administrador el que interprete los objetivos de la política, pasando por encima y superando el elemento jurídico de la ley misma."

Dino Jerach.

Teoría Jurídica Tributaria. Rev. Dif. Fiscal, S.H.C.P., IX, 1974. *Apud* Reyes Vera Ramón, "Curso de Derecho Fiscal para Contadores, Administradores e Informáticos", México, Ed. Laguna, 1994, pág. 83.

CAPITULO CUARTO

LA FACULTAD REGLAMENTARIA DEL EJECUTIVO FEDERAL EN MATERIA FISCAL FEDERAL

SUMARIO *I. El reglamento. A. Generalidades. 1. Concepto. 2. Naturaleza jurídica. 3. Materia del reglamento. 4. Estructura del reglamento. B. Fundamento, necesidad y utilidad del reglamento. C. Distinción entre el reglamento y la ley. II. Clases de reglamentos. A. Reglamentos reconocidos por la doctrina. B. Reglamentos existentes en el derecho mexicano. III. El reglamento en materia fiscal. IV. La facultad reglamentaria. A. Concepto. B. Titularidad de la facultad reglamentaria. V. La facultad reglamentaria del Ejecutivo Federal en México. A. Antecedentes. B. Fundamento de la facultad reglamentaria en la Constitución Federal de 1917. C. Límites de la facultad reglamentaria. D. Delegación de la facultad reglamentaria. VI. La facultad reglamentaria en materia fiscal federal. A. Un reglamento no puede crear autoridades fiscales. B. La autoridad competente para ordenar visitas domiciliarias de carácter fiscal, y en general para emitir actos de molestia en materia fiscal debe ser creada por una ley. C. El reglamento "delegado" en el derecho fiscal mexicano. D. La facultad reglamentaria que deriva del Código Fiscal de la Federación. VII. Otras disposiciones administrativas emitidas en materia fiscal federal. A. Decretos, acuerdos y circulares expedidos por la Administración Pública en materia fiscal federal. 1. Decretos administrativos. 2. Acuerdos administrativos. 3. Circulares. B. Las resoluciones fiscales de carácter general. 1. Fundamento legal. 2. Ausencia de su fundamento constitucional. Las reglas de carácter general constituyen propiamente disposiciones reglamentarias. 3. Se ejerce con motivo de un acto de delegación de facultades. 4. El problema de su insubordinación a la ley. 5. Motivación del legislador a violar el principio tributario de legalidad. 6. De estas resoluciones nacen derechos más no obligaciones. VIII. Conclusiones. IX. Notas Bibliográficas.*

I. El reglamento.

A. Generalidades.

1. Concepto.

La palabra reglamento proviene del vocablo reglar que significa "...2. Sujetar a reglas una cosa. 3. Medir o componer las acciones conforme a regla"⁽¹⁾, y ésta a su vez del latín regulare, por lo que el vocablo reglamento gramaticalmente significa: "Colección ordenada de reglas o preceptos, que por autoridad competente se da para la ejecución de una Ley o para el régimen de una corporación, una dependencia o un servicio"⁽²⁾.

De la anterior acepción, inferimos que existen dos categorías de reglamentos, los reglamentos de particulares y los reglamentos de autoridad, siendo estos últimos de interés para el presente trabajo de investigación.⁽³⁾

Estudiosos del derecho administrativo han emitido diversas definiciones al respecto, considerando al reglamento como: "un acto del Estado que tiene fuerza obligatoria general y no se emite en forma de ley"⁽⁴⁾; "la manifestación general, formulada y unilateral de voluntad del Ejecutivo"⁽⁵⁾; "acto unilateral dictado en ejercicio de la función administrativa que crea normas jurídicas generales"⁽⁶⁾; "normas generales de acuerdo con las cuales son elaboradas determinadas prescripciones de una ley. Estas normas generales... no son creadas por el legislador sino por otro órgano, sobre la base de normas generales que el legislador ha expedido"⁽⁷⁾; "norma escrita dictada por la administración"⁽⁸⁾; "acto unilateral de la administración que crea normas jurídicas generales"⁽⁹⁾; "acto administrativo unilateral en sentido lato, que crea normas jurídicas generales"⁽¹⁰⁾; "norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Poder Ejecutivo en uso de una facultad propia y que tiene por objeto facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo".⁽¹¹⁾

Los conceptos anteriores difieren más por cuestiones referentes a los términos empleados que al fondo de la definición, por lo que al reglamento lo podemos definir como el conjunto de normas jurídicas administrativas, que con carácter obligatorio, general e impersonal son emitidas por el órgano competente constitucionalmente para ello, generalmente el Ejecutivo Federal, y que por principio constitucional están subordinadas a la ley y a la propia Constitución. Sólo en el caso de que la Carta Magna así lo establezca, únicamente tendrán como límite a dicha Ley Fundamental.

2. Naturaleza jurídica.

Al estudiar la naturaleza jurídica del reglamento, los tratadistas han encontrado oposición entre sí, toda vez que unos opinan que dicha norma es un acto administrativo, otros que es un acto de la Administración⁽¹²⁾, pero no un acto administrativo en cuyo lugar sistemático se encuentra siempre y sólo en el campo de las fuentes del derecho administrativo⁽¹³⁾, y otros que es un acto de la administración sujeto al derecho administrativo, sometido al principio de legalidad y fiscalizarse en la vía contencioso-administrativo.

Sin embargo, el reglamento tiene un régimen jurídico específico. No es lo mismo, dice José Dromi, las formas jurídicas por las que se materializa la actividad administrativa del Estado, como el acto administrativo, simples actos de la administración, reglamento, contrato de la administración, etc., que los modos o procedimientos de su exteriorización (decreto, resolución, orden, etc.) que el derecho positivo prescribe para cada caso. Este autor, señala que estas formas jurídicas, entre ellas el reglamento, tienen un régimen jurídico propio, distinto del de los actos administrativos y de los simples actos de la Administración, aunque algunos aspectos sean comunes por los principios rectores del derecho público.⁽¹⁴⁾

Con base en la idea anterior, el reglamento tiene las siguientes características que denotan su naturaleza jurídica.

a) Es un acto, al ser una manifestación o declaración de voluntad, conocimiento o juicio.

Como distinción entre al acto reglamentario de los meros hechos administrativos, que hacen a la actuación material de la Administración, el reglamento utiliza un proceso de exteriorización intelectual en este aspecto.⁽¹⁶⁾

b) Este acto es unilateral, en virtud de que surge y se perfecciona por la sola voluntad del órgano público competente, sin ser necesario el consentimiento de quienes van a ser afectados por éste.⁽¹⁶⁾

Se dice que no es necesario el consentimiento de quienes van a ser afectados por el reglamento, sin embargo, de manera indirecta, bajo el sistema de representación popular, los gobernados permiten la existencia de un reglamento al aprobar a través de sus representantes a la ley que da origen a la norma administrativa.

c) Emanada de un órgano que actúa en ejercicio de la función administrativa. El poder reglamentario es inherente a la función administrativa y por consiguiente a la propia Administración. El Poder Ejecutivo, aunque comúnmente realiza dicha función, ésta no es exclusiva del mismo, por lo que el reglamento puede ser emitido por otro órgano, de ahí que desde el momento en que la potestad reglamentaria es inherente a la función administrativa y constituye uno de sus atributos fundamentales, la tienen los órganos jerarcas del Estado.⁽¹⁷⁾

d) Contiene normas jurídicas generales.⁽¹⁸⁾ A diferencia de otros actos de la administración que producen efectos individuales, el reglamento, materialmente hablando, es un acto regla, es un acto legislativo que crea normas jurídicas generales que tienen como límite en el tiempo solo su derogación.⁽¹⁹⁾

Es cuestionable el carácter jurídico de la norma reglamentaria en virtud de que por esencia produce efectos jurídicos generales, indeterminados (en cuanto a personas o casos), generando derechos y obligaciones, tanto a la Administración como a los administrados. No es propio del reglamento atender a singularidades o subjetividades, en virtud de que ésta es característica de los actos administrativos, que marca la diferencia con el reglamento.

De lo anterior, inferimos que con base en su contenido material, el reglamento constituye una norma jurídica de carácter general, abstracta e impersonal creada unilateralmente por el poder público competente para ello. Asimismo, para conceptualizar al reglamento, debemos hacerlo desde dos puntos

de vista, uno material y otro formal, de ahí que el reglamento sea un acto materialmente legislativo (a semejanza de la Ley) y formalmente administrativo, por emanar el Poder Ejecutivo.

Este régimen jurídico propio del reglamento, lo ha reconocido la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al sentar jurisprudencia, en la cual señala lo siguiente:

"REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS, FACULTAD DEL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA PARA EXPEDIRLOS. El artículo 89, fracción I, de nuestra Carta Magna, confiere al Presidente de la República tres facultades: a) La de promulgar las leyes que expida el Congreso de la Unión; b) La de ejecutar dichas leyes; y c) La de proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia, o sea la facultad reglamentaria. Esta última facultad es la que determina que el ejecutivo pueda expedir disposiciones generales y abstractas que tienen por objeto la ejecución de la ley, desarrollando y complementando en detalle las normas contenidas en los ordenamientos jurídicos expedidos por el Congreso de la Unión. El reglamento es un acto formalmente administrativo y materialmente legislativo; participa de los atributos de la ley, aunque solo en cuanto ambos ordenamientos son de naturaleza impersonal, general y abstracta. Dos características separan la ley del reglamento en sentido estricto; este último emana del ejecutivo, a quien incumbe proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de la ley, y es una norma subalterna que tiene su medida y justificación en la ley. Pero aún en lo que aparece común en los ordenamientos, que es su carácter general y abstracto, sepárese por la finalidad que en el área del reglamento se imprime a dicha característica, ya que el reglamento determina de modo general y abstracto los medios que deberán emplearse para aplicar la ley a los casos concretos."

De lo anterior se desprende que la naturaleza jurídica de los reglamentos nos indica que son actos formalmente administrativos y materialmente legislativos al considerársele leyes en sentido material, en virtud de que también crean situaciones jurídicas abstractas, generales e impersonales aunque sin la misma fuerza jurídica. Por disposición constitucional emanan del Poder Ejecutivo y materialmente deben referirse a leyes previamente expedidas por el Congreso de la Unión, detallándolas y pormenorizándolas para su mejor aplicación pero sin rebasar su contenido normativo (en su letra y espíritu), por lo que como actos regulados por el derecho administrativo están sujetos al principio de legalidad por disposición constitucional y están atentos al control constitucional correspondiente.

En este sentido, constitucionalmente el único fin del reglamento de ejecución es desarrollar a la ley, ni más ni menos, facilitando su exacta observancia.

3. Materia del reglamento.

En relación con la materia del reglamento, la doctrina alemana señala que la distinción entre la ley y reglamento es pura cuestión constitucional, por lo que el Poder Ejecutivo solo puede disponer por vía general en cuanto se lo permite el

Poder Legislativo. Por su parte, la doctrina italiana, en general, señala como materias susceptibles de ser reguladas por vía reglamentaria no solo aquellas específicamente atribuidas por la Constitución, sino también cuanto no se halla impedido por el límite legal y constitucional.

En el Derecho francés, sucede que una ley contenga una disposición en estos términos: "Un reglamento de la Administración Pública determinará las condiciones de aplicación de la presente ley". Esto se debe a que en la doctrina francesa clásica, se señala que entre Reglamento y Ley solo se dan diferencias cuantitativas, pues entre ambos existe identidad de materia. De tal suerte, la discriminación teórica y general de la esfera de acción reglamentaria es confusa y difícil.⁽²¹⁾

Así, Duguit escribirla: "Se ha tratado de hacer una distinción entre las llamadas materias legislativas y reglamentarias, pero cuando se ha querido formular un criterio general de distinción no ha habido posibilidad de hacerlo"⁽²²⁾ Mas esta tendencia confusionista es combatida por Hauriou, quien la señala como contraria a la historia y al principio de legalidad mantenido por el Estado de Derecho.⁽²³⁾

Al respecto, Hauriou sostiene que hay un dominio propio de la ley y otro del reglamento; y bajo una tesis jurídico política, afirma que la esfera de acción de los reglamentos, resulta delimitada por la discriminación entre el antiguo poder de ordenanza real y los límites a él impuestos por el principio de la soberanía nacional del Legislativo. De tal suerte, a la Ley, desde el punto de vista material, incumbe toda condición nueva impuesta al ejercicio de la libertad y a la organización del Estado para garantía de aquélla.⁽²⁴⁾

Por su parte, Moreau señala que falta una lista de materias reservadas al Poder Legislativo o al Poder reglamentario, en virtud de que los dominios de la ley y del reglamento no están constitucionalmente delimitados. Sin embargo, reconoce que existen excepciones, como los derechos del ciudadano que han sido puestos por las Constituciones modernas bajo la protección directa del órgano legislativo, que comúnmente se reserva la facultad de definir delitos y señalar penas, así como el regular bajo su competencia la materia tributaria. En casos como estos queda absolutamente vedada al Poder Ejecutivo toda actuación.⁽²⁵⁾

Considerando el punto de vista de las doctrinas alemana, italiana y francesa, y lo señalado por Hauriou y Moreau, en la Constitución mexicana se reconoce que el reglamento como norma jurídica tiene delimitada su materia por la propia Constitución, sin que pueda regular otras que no le son permitidas dada su naturaleza. De ahí, que como lo indica Sayagés Lazo⁽²⁶⁾, la potestad normativa de la administración tiene sus límites, pudiendo ejercerse en ciertas materias y en otras no.

Esta delimitación de materias reguladas o no por el reglamento, consiste en:

1.- Bajo el principio de reserva de la ley, hay materias que son exclusivas de la Ley por lo que no se admite regulación mediante el reglamento, debido en cierta medida a que por la tradición constitucional el permitir injerencia del Ejecutivo generaría arbitrariedad.

En este sentido, Hauriou afirma que la esfera de acción de los reglamentos, resulta delimitada por el principio de la soberanía nacional, correspondiendo a la Ley, desde el punto de vista material, toda condición nueva impuesta al ejercicio de la libertad y a la organización del Estado para garantía de aquélla.

El derecho administrativo mexicano recoge en parte esta idea, al reconocer bajo el principio de soberanía nacional, que es el pueblo a través de sus representantes quien puede limitarse sus derechos e imponerse obligaciones, por lo que no admiten regulación normativa por el Poder Ejecutivo. Así, la materia reservada a la Ley la constituyen los derechos fundamentales del hombre, y obligaciones de las personas, cuya materia no puede ser desvirtuada por un reglamento, por lo que la reglamentación de las garantías individuales solo debe hacerse, por medio de una ley formal. En este sentido, el art. 1º Constitucional señala que solo pueden ser restringidas o suspendidas en los casos y con las condiciones que ella establece, y según se desprende de sus disposiciones, dichas garantías únicamente pueden ser afectadas por medio de leyes, y conforme al art. 14 constitucional, para que los gobernados puedan ser privados de sus derechos fundamentales, deben cumplirse las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Por su parte la materia punitiva y en particular la materia tributaria (artículo 31, fracción IV, Constitucional), que es de nuestro interés en este trabajo, está reservada a la Ley.

En apoyo a lo anterior, la jurisprudencia al referirse a la facultad reglamentaria ha dicho lo siguiente:

FACULTAD REGLAMENTARIA DEL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA. PRINCIPIOS QUE LA RIGEN.- ... el artículo 89, fracción I, constitucional, faculta al Presidente de la República para expedir normas reglamentarias de las leyes emanadas del Congreso de la Unión, y aunque desde el punto de vista material ambas normas son similares, aquéllas se distinguen de éstas básicamente, en que provienen de un órgano que al emitirías no expresa la voluntad general, sino que está instituido para acatarla en cuanto al dimana del Legislativo, de donde, por definición, son normas subordinadas, de lo cual se sigue que la facultad reglamentaria se halla regida por dos principios: El de reserva de la ley, y el de subordinación jerárquica a la misma. El principio de reserva de ley, que desde su aparición como reacción al poder ilimitado del monarca hasta su formulación en las constituciones modernas ha encontrado su justificación en la necesidad de preservar los bienes jurídicos de mayor valía de los gobernados (tradicionalmente libertad personal y propiedad), prohíbe al reglamento

abordar materias reservadas en exclusiva a las leyes del Congreso como son las relativas a la definición de los tipos penales, las causas de expropiación y la determinación de los elementos de los tributos, mientras que el principio de subordinación jerárquica, exige que el reglamento esté precedido por una ley cuyas disposiciones desarrolle completamente o pormenore y en las que encuentre su justificación y medida.⁽²⁷⁾

2.- Existen otras materias que pueden ser reguladas indistintamente por ley o reglamento. En ausencia de leyes es posible dictar normas reglamentarias. Esta zona común a la regulación legal o reglamentaria comprende principalmente lo relativo a la organización administrativa interna.⁽²⁸⁾ Sin embargo, siguiendo la idea del doctor Andrés Serra Rojas⁽²⁹⁾, en el Derecho Mexicano, no hay materias propias del reglamento (al referirse a reglamentos de ejecución), porque éstos deben exclusivamente desarrollar los principios de la ley.

En efecto, la fracción I del artículo 89 Constitucional al prever como facultad del Ejecutivo Federal la de proveer en la esfera administrativa la exacta observancia de la ley, establece que la intervención del reglamento de ejecución, como norma jurídica, se limita a aclarar y detallar el contenido de la ley sin ir más allá de lo que ella regule.

No obstante lo anterior, el reglamento puede regular aquellas materias que no sean impedidas por la Constitución o la Ley, dependiendo del régimen político imperante en el país de que se trate. En países de amplia democracia y de vida parlamentaria intensa, la competencia del Parlamento se extiende a asuntos que no son materias de incumbencia del Poder Ejecutivo en los Estados de tipo autoritario. Otras veces, como en la materia fiscal, la competencia del parlamento tiene un origen histórico: la colaboración de las antiguas Cortes o Asambleas con el Monarca en el régimen de las exacciones.⁽³⁰⁾

4. Estructura del reglamento.

La estructura del reglamento, puede ser interna y externa:

En relación con la estructura interna del reglamento, Adolfo Merkl⁽³¹⁾ señala que ésta se compone de:

- 1) La manifestación general o regulación general de la voluntad del Ejecutivo, para que sea la nota diferenciada tanto de las leyes formales como de los actos individuales y discrecionales del Poder Ejecutivo.
- 2) Dicha manifestación debe ser formulada o escrita para distinguirla de la costumbre, aun cuando en estricto sentido este punto corresponda a la estructura externa del reglamento, pero por lógica es conveniente mencionarlo aquí.

3) Además de estar formulada la manifestación general de voluntad del Ejecutivo, debe ser unilateral para que no se confunda con los tratados internacionales, quedando incluidos los reglamentos de los entes autónomos porque su exclusión sería irracional a la luz de la economía y del pensamiento.

4) Creadores de derecho, más bien establecedores de derecho para una pluralidad de casos o que "regula jurídicamente una pluralidad de casos". En lo que respecta al reglamento de ejecución hace la salvedad de que se atribuye tradicionalmente al Poder Ejecutivo pero que tal restricción la considera inútil para el concepto toda vez que sería más adecuado aceptar todos los actos de ejecución en general como reglamento.

5) La calidad de una autoridad a la que está vinculado el reglamento puede tener la categoría de superior o inferior en la jerarquía administrativa.

6) La competencia de esa autoridad debe ser administrativa independiente de que esa autoridad tenga con anterioridad tal calidad o le sea dada por el reglamento.

7) La manifestación de voluntad del Ejecutivo debe ser general y abstracta, radicando aquí el paso entre la legislación y los actos individuales de la administración.

8) Su ejercicio está condicionado a las disposiciones de la ley.

9) Sus límites pueden estar fijados en la ley, es decir, su base puede estar en la ley, o bien puede, a la vez complementaria. A esto se debe la desconfianza que inspiran los reglamentos de esta índole, a más que el derecho puede ser formulando indistintamente por el reglamento o por la ley.

10) A menos regulación legal o mayor generalización, corresponde una mayor amplitud de la actividad reglamentaria.

Por otra parte, en relación con la estructura externa del reglamento, la exteriorización del mismo, es muy importante para que alcance validez jurídica. El procedimiento que se sigue para dar conocer el contenido del reglamento es el siguiente:⁽²³⁾

1) El reglamento debe ser formulado por el Poder Ejecutivo, debiendo constar por escrito el texto del mismo, respetando la exacta observancia de la ley.

2) Conforme al artículo 92 de nuestra Constitución Federal dicho reglamento debe estar refrendado por el Secretario de Despacho, encargado del ramo a que el reglamento corresponda, so pena de no ser obedecido. Tratándose de

reglamentos⁽³³⁾, cuya materia de reglamentación esté a cargo de un Jefe de Departamento, no existe la obligación constitucional del refrendo.

3) Debe ser promulgado por el Ejecutivo a efecto de que formalmente reconozca que está ajustado a derecho y como consecuencia, debe ser obedecido.

4) Debe ser publicado en la gaceta o periódico oficial⁽³⁴⁾, a efecto de que exista una presunción jurídica de conocimiento por parte de los gobernados. Además, con motivo de los avances y nuevos descubrimientos en las vías de comunicación, sería pertinente utilizar la radio y la televisión para dar a conocer el texto del reglamento y mucho más recomendable si se trata de aquéllos casos en que el Ejecutivo hace uso de sus facultades que le conceden los artículos 29 y 131 constitucionales.

Consideramos atinada la propuesta del doctor Ramón Reyes Vera, al señalar que a través de medios masivos de comunicación, como la radio y la televisión (a la que hoy en día la mayoría de la población tiene acceso, hecho que no sucede con el Diario Oficial de la Federación), el texto del reglamento debe ser difundido a efecto de que sea conocido por todos. Esto otorga seguridad jurídica al gobernado y mayor garantía a quien dicta dichas normas de que sus disposiciones serán conocidas y presumiblemente obedecidas.

5) Vigencia del reglamento, o sea el momento desde el cual la autoridad puede exigir el cumplimiento de lo ordenado en el mismo.

En apoyo de lo anterior, se citan las siguientes jurisprudencias:⁽³⁵⁾

REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS.- Si no son promulgados debidamente, sus disposiciones carecen de fuerza obligatoria, y, en consecuencia, no pueden servir para apoyar las determinaciones de las autoridades. Tomo XIV, pág. 380. Alamán Fernando.

REGLAMENTOS, FUERZA OBLIGATORIA DE LOS - Para que un reglamento tenga fuerza obligatoria, se requiere su publicación en el Diario Oficial pues esta es condición necesaria para la existencia de toda norma jurídica; por tanto, los actos de autoridades basados en un reglamento no publicado, que tiendan a hacer obligatorias prevenciones contenidas en el mismo, carecen de fundamento legal y son violatorios de garantías. Tomo IV, pág. 2421. Bouza Arturo y Coags.

Como se observa, la promulgación y publicación son indispensables para dar validez formal al reglamento.

B. Fundamento, necesidad y utilidad del reglamento.

Establecer el fundamento del reglamento y consecuentemente de la facultad reglamentaria no ha sido cosa fácil, por lo que nos limitamos a exponer las diversas doctrinas que han estudiado el tema:

a) La doctrina alemana distingue entre reglamento jurídico y reglamento administrativo, los primeros son aquellos que contienen reglas de derecho que tienden a crear, modificar o extinguir situaciones jurídicas subjetivas, y los segundos son aquellos que no contienen normas de derecho y que repercuten en el ámbito interno de la Administración, sin afectar la esfera jurídica de los ciudadanos.⁽³⁶⁾

En los primeros, el fundamento está en la habilitación legislativa, en la facultad que el Poder Legislativo otorga al Ejecutivo en dictar normas de carácter general; y en los segundos, en el principio de jerarquía, en la aptitud del superior para ordenar la conducta del inferior.⁽³⁷⁾

Esta posición está basada en la caracterización de la Ley como norma que establece una nueva situación de Derecho, no como disposición de carácter general, y de ahí que niegue el carácter jurídico de los reglamentos de ejecución, de los de organización y de los de funcionamiento de servicio.⁽³⁸⁾

b) La doctrina francesa parte del principio de que la potestad reglamentaria es una consecuencia de la potestad ejecutiva⁽³⁹⁾, en virtud de que si el poder administrador tiene a su cargo la ejecución de las leyes, esa ejecución no es factible si previamente no se dictan las normas complementarias que regulan los aspectos secundarios o de detalle, imprescindibles para el cumplimiento de las leyes. Esta idea, dice Escolla, se ha mantenido en la doctrina moderna, que admite que el reglamento no es otra cosa que una legislación secundaria, específica y propia del poder administrador.⁽⁴⁰⁾

Esta concepción fue ampliada por otros autores posteriores, al estimar que el poder reglamentario también se funda en la potestad gubernamental del Jefe del Estado. Más en esencia, es común en la doctrina francesa la idea del reglamento como legislación secundaria.⁽⁴¹⁾

c) La doctrina italiana sostiene que la potestad reglamentaria es un poder necesario para la administración, que debe contar con una efectiva capacidad de obrar, que no debe restringirse a los límites precisos señalados por la ley, sino que debe adaptarse a su espíritu en general.⁽⁴²⁾

Entre los autores italianos, la posición más caracterizada sostiene que la potestad reglamentaria implica un poder necesario para la Administración, que tiene su base en la idea de la discrecionalidad o capacidad de obrar por parte de

aquella, sin necesidad de atenerse a los términos precisos de una norma legal, sino al espíritu general del ordenamiento jurídico. Cameo liga esta fundamentación con el principio formulado por Gneist de que "lo que la autoridad puede mandar o prohibir en casos concretos, puede también mandarlo o prohibir en general para todos los casos semejantes del futuro".⁽⁴³⁾

Zanobini rechaza esta opinión, señalando que la idea de la discrecionalidad no es válida, como lo prueba el que no toda autoridad que goce de aquella facultad puede producir preceptos reglamentarios; y sostiene que la capacidad de dictar reglamentos, o sea, la de "emanar leyes en sentido material", no es originaria de la autoridad administrativa. De aquí que se necesite una atribución explícita realizada por la Constitución o por otras leyes. Atribución que los autores alemanes llaman delegación de poder.⁽⁴⁴⁾

Con base en lo anterior, cabe señalar que la facultad reglamentaria del Ejecutivo mexicano proviene directamente de la Constitución, y es ésta que siguiendo el principio de división de poderes quien la ha otorgado en su favor, con el fin de que los poderes del estado realicen en su conjunto las funciones estatales de hacer la ley, aplicarla e interpretarla, con objeto de fortalecer un Estado de Derecho.

En efecto, dicha facultad se atribuye al Presidente de la República por virtud del principio de división de poderes, para auxiliar al Poder Legislativo a la ejecución de las leyes emitidas por este, y complementar así la actividad estatal como unidad.

El tratadista García Oviedo señala que aplicar un principio rígido de la independencia de poderes no es real, ni posible, ni deseable, ya que es necesaria la existencia de los reglamentos y de la potestad reglamentaria, debido a la inconveniencia o imposibilidad de asignar al Poder Legislativo la competencia total de la función legislativa. En la práctica sería imposible la absoluta competencia legislativa de este Poder. Donde hay asambleas, funcionan con intermitencia y la elaboración de la ley implica un largo proceso, por lo que ni el Poder Legislativo podría elaborar todas las leyes necesarias, ni siempre podría hacerlo con oportunidad. Además, las necesidades cotidianas muchas veces demandan satisfacción apremiante, forzoso es reconocer al Poder Ejecutivo, cuya actuación es constante y rápida, una parte de la gran potestad legislativa, que en él toma el nombre de potestad reglamentaria.⁽⁴⁵⁾

No obstante lo señalado por García Oviedo, si bien es cierto que esta separación de poderes no es absoluta, en virtud de que el Ejecutivo realiza una actividad materialmente legislativa (facultad reglamentaria), también lo es que dicha facultad y el reglamento como su producto, están sometidos por mandamiento constitucional a una estricta subordinación a ley formal. Por lo tanto, la facultad reglamentaria surge como auxiliar y complemento accesorio de

la actividad legislativa del Poder Legislativo y no como una actividad legislativa ajena a la del Legislativo, toda vez que lo contrario nos llevaría a pensar que no hay separación de poderes al confundir a la función legislativa con la administrativa.

Además, la reglamentación siendo accesoria de la ley, no puede tener más extinción que ésta, por lo que no hay que olvidar que atendiendo a la seguridad jurídica que toda Constitución da a sus gobernados, es injustificable que por "necesidades urgentes y apremiantes", se vulneren los principios constitucionales que para el ejercicio de la potestad reglamentaria se establezcan.

En este orden de ideas, siguiendo la teoría tradicional francesa que señala que la ley establece el principio y el reglamento lo desenvuelve en detalle, se infiere que el fundamento y necesidad del reglamento, y de la facultad para emitirlo, esta en la imposibilidad de aplicar la ley por sí sola, dada su naturaleza demasiado abstracta y sintética, por lo que es fin del reglamento de ejecución desentrañar y detallar sus preceptos adaptándolos a la realidad, pero sin extralimitarse en su contenido y espíritu.

En efecto, ni la ley debe, por lo general descender a detalles, ni podría aunque quisiera, toda vez que la falta de preparación técnica de las asambleas legislativas y sus grandes tareas se oponen a ello. Además, sin que las adecuadas reglas de aplicación, las más de las veces quedarían las leyes incumplidas. Por consiguiente, junto al precepto legal debe admitirse un precepto reglamentario y nada más natural que la potestad de dictarlo corresponda al Poder Ejecutivo, debe gozar de la facultad de adoptar las medidas y dictar las disposiciones pertinentes para ello.⁽⁴⁶⁾

En este sentido, Waline justifica la necesidad del reglamento al señalar que la regulación reglamentaria es:

- 1.- Demasiado numerosa para que el Legislativo la asuma.
- 2.- Frecuentemente, demasiado técnica para que pueda ser ejercida por los representantes de aquel poder; que son políticos y no técnicos.
- 3.- A menudo, demasiado poco importante para ser materia de Ley.
- 4.- A veces, es el carácter impopular del contenido del Reglamento lo que hace declinar al Legislativo de dictar una ley sobre la materia.
- 5.- Otras veces, precisa consultar a los propios interesados.
- 6.- Finalmente, a menudo tiene por objeto regular una situación puramente local.⁽⁴⁷⁾

No obstante lo anterior, debemos tener presente que los reglamentos de ejecución no constituyen los únicos reglamentos, por lo tanto, la potestad reglamentaria del Ejecutivo Federal no se termina con la producción de aquéllos, ya que el Ejecutivo puede dictar reglamentos autónomos o de necesidad, por lo

que el principio de que la ley establece el principio básico y el reglamento los detalla se aplica para los reglamentos de ejecución y demás reglamentos a la ley secundaria.

En efecto, el legislador se limita a establecer aquellas reglas generales que con certeza determinan la voluntad del Estado y que conducen al fin que se propone, por lo que no desciende a los preceptos que la aplicación de dichas reglas exige, de ahí que participe la función administrativa a cargo del Poder Ejecutivo que debe limitarse a ordenar los mandatos o principios de la ley en preceptos particulares más analíticos y precisos con referencia a la actividad administrativa, por ser necesarios para la mejor o más oportuna aplicación de la norma legal.

Además, por adecuada técnica legislativa las leyes deben contener solamente los preceptos o principios fundamentales, toda vez que de lo contrario serían casuísticas y demasiado extensas, lo que originaría complejidad en su interpretación y aplicación.

Así, para proveer en la esfera administrativa la exacta observancia de la ley, es decir, para ponerla en práctica, es necesario el desentrañar el precepto general que se formula en la mayoría de las leyes, llevándolas al detalle mediante el reglamento, pero respetando la letra y espíritu de aquellas. En efecto, el reglamento, a fin de buscar la mejor comprensión y divulgación, debe precisar, aclarar e interpretar el alcance de la ley, es decir, de sus principios más generales, y proveer por normas específicas a la ejecución de sus mandatos, lo que se hace en circulares e instrucciones.⁽⁴⁸⁾

Por lo tanto, la utilidad de la reglamentación de la ley es la ejecución práctica de sus principios, desarrollándolos y aplicándolos con cierta concreción a los casos generales y particulares, por lo que la ley debe dejar el margen necesario para su conveniente aplicación y adaptación, atendiendo a las circunstancias de tiempo y lugar, sin que ello implique el permitir que un reglamento pueda contrariarla o regular materias exclusivas de aquella, por lo que la función de hacer posible la aplicación de la ley debe hacerse en el entendido de que el reglamento en todo momento debe respetar el espíritu previsto en la norma legal.

C. Distinción entre el reglamento y la ley.

El reglamento estrictamente no puede ser identificado con la ley, aunque tengan como común, la de crear normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal, en virtud de que aquél emana del titular del Poder Ejecutivo y éste del Congreso de la Unión, además de que su materia se circunscribe y justifica en la

ley misma que detalla y pormenoriza, pero de ninguna manera puede rebasar en su ámbito legislativo y contenido material.

Las diferencias básicas entre la ley y el reglamento, son:

1) Difieren en su origen, es decir, en la cualidad de sus autores, toda vez que la ley es un acto formalmente legislativo al ser producto del Poder Legislativo y el reglamento, es un acto formalmente administrativo al ser producto del Poder Ejecutivo.

2) Difieren en Jerarquía, en virtud de que la fuerza jurídica que poseen es distinta. La ley como expresión de la soberanía del pueblo únicamente esta sujeta a la Constitución, y el reglamento además de estar subordinado a la Constitución debe sujetarse exactamente a lo prescrito por la Ley, toda vez que su finalidad es desarrollar a ésta.⁽⁴⁹⁾

Esta subordinación del reglamento a la ley, dice Tena Ramírez "se debe a que el primero persigue la ejecución de la segunda, desarrollando y completando en detalle las normas contenidas en la ley. No puede, pues, el reglamento, ni exceder el alcance de la ley ni tampoco contrariarla, sino que debe respetarla en su letra y en su espíritu. El reglamento es a la ley lo que la ley lo es a la Constitución, por cuanto la validez de aquél debe estimarse según su conformidad con la ley. El reglamento es la ley en el punto que ésta ingresa en zona de lo ejecutivo; es el eslabón entre la ley y su ejecución, que vincula el mandamiento abstracto con la realidad concreta".⁽⁵⁰⁾

3) Difieren en contenido, en virtud de que la ley tiene una materia reservada que sólo ella puede regular, y el reglamento no puede ir más allá de lo que la ley establece.

La ley abarca toda gama de posibilidades normativas y el reglamento es absolutamente limitado, existiendo ciertas materias que por mandamiento constitucional están reservadas exclusivamente a la ley sin que puedan ser invadidas por los reglamentos, debido a que por la tradición constitucional el permitir injerencia del Ejecutivo generaría arbitrariedad. Principalmente, la materia reservada a la ley y que no puede ser regulada por el reglamento, corresponde al ámbito de la libertad individual y patrimonial.

La intervención del reglamento con respecto a la ley, no debe condicionar los supuestos previstos en ésta.

4) En relación con su existencia, la ley existe y tiene plena validez sin necesidad del reglamento, éste requiere, salvo excepciones expresas (reglamentos autónomos), de la existencia de la ley.

5) Difieren en su vigencia, al ser la ley obligatoria mientras no se abroge, y el reglamento pierde su vigencia al desaparecer la ley que le dio origen.

6) La ley es producto de un acto legislativo y el reglamento no. Al respecto compartimos la opinión de Rafael Bielsa al señalar que la emanación de un reglamento, cualquiera que sea su naturaleza, es siempre actividad administrativa.⁽⁶¹⁾

II. Clases de reglamentos.

A. Reglamentos reconocidos por la doctrina.

La doctrina extranjera prevé diversos criterios para la clasificación de los reglamentos. A manera de síntesis tenemos:

Rafael Bielsa clasifica a los reglamentos desde un punto de vista jurídico, es decir, atendiendo a la facultad en cuya virtud el órgano los dicta y a la relación o referencia con respecto a la ley. Dicho autor considera las siguientes clases de reglamentos:

a) Reglamentos de ejecución.- Son aquellos necesarios para realizar y facilitar la ejecución de leyes, por lo que sus disposiciones no pueden extralimitarse de la ley a que se refieran. Por medio de estos reglamentos se reducen a normas especiales los principios legales más generales.

b) Reglamentos autónomos.- Son aquellos que no se refieren a ley alguna determinada, sino que se dictan en ejercicio de atribuciones propias o de poderes discrecionales que la Administración ejerce. En esta categoría de reglamentos se comprenden especialmente aquellos destinados a organizar las oficinas administrativas.

c) Reglamentos delegados.- Si el Poder Legislativo delega en el Poder Ejecutivo o administrador el establecimiento de normas jurídicas generales, que por no ser materia de reglamentos administrativos no podría de otro modo dictar el Poder Ejecutivo, por ejemplo, reglamentos imponiendo penas, o estableciendo o fijando impuestos, lo que es siempre materia de ley.

d) Estatutos Administrativos.- Son reglamentos especiales dictados para regir solamente en una entidad pública, o más propiamente para regir un ente autárquico.⁽⁶²⁾

Por su parte, José Roberto Dromi señala que existen cuatro clases de reglamentos: 1) Los subordinados o de ejecución, emitidos por el órgano ejecutivo

en el ejercicio de atribuciones constitucionales propias, con objeto de hacer posible la aplicación y el cumplimiento de las leyes; 2) Autorizados o de integración, aquellos que emite el órgano ejecutivo en virtud de una atribución o habilitación que le confiere expresamente el órgano legislativo. No son reglamentos delegados toda vez que el órgano ejecutivo no puede delegar facultades al órgano ejecutivo, sin permitir que este último fije ciertas normas dentro del marco legal prefijado por el legislador, por ello se llaman de integración; 3) Reglamentos autónomos o independientes, aquellos praeter legem que dicta el Poder Ejecutivo, sin subordinarse a ninguna ley formal, para regir el funcionamiento interno de la Administración (organización, deberes, atribuciones de los órganos, etc.); y 4) Reglamentos de necesidad, aquellos que dicta el órgano ejecutivo por graves y urgentes necesidades públicas regulando materia propia del órgano legislativo.⁽¹⁵³⁾

Miguel S. Marienhoff enumera cuatro clases de reglamentos: 1) los de ejecución; 2) los autónomos, independientes o constitucionales; 3) los delegados; y 4) los de necesidad y urgencia.

1) Reglamentos de ejecución, son aquellos que emite el Poder Ejecutivo para hacer posible, o más conveniente, la aplicación o ejecución de las leyes, llenando o previendo detalles omitidos en éstas.

2) Reglamentos autónomos, independientes o constitucionales, son los que puede dictar el Poder Ejecutivo sobre materias acerca de las cuales dicho Poder tiene competencia exclusiva, de acuerdo con textos o principios constitucionales. Estas materias son las que, integran lo que se llama "reserva de la Administración", por oposición a la "reserva de la ley" que contempla un ámbito reservado al legislador.

3) Reglamentos delegados, son aquellos que emite el Poder Ejecutivo en virtud de una atribución o habilitación que le confiere expresamente el Poder Legislativo.

4) Reglamentos de necesidad o de urgencia, son aquellos dictados por el Ejecutivo y versan sobre materia propia del legislador e integran la competencia de éste. El fundamento jurídico de estos reglamentos es el estado de necesidad y urgencia súbita y aguda (terremotos, incendios, epidemias y otra repentina y grave necesidad del momento, incluso de orden económico), sin esta causa, dichos reglamentos son nulos. Este tipo de reglamentos deben ser aprobados por el Legislativo cuando entre en funciones, si lo aprueba se convierte en ley y si lo rechaza es nulo a partir de ese momento.⁽¹⁵⁴⁾

Asimismo, el tratadista Carlos García Oviedo al clasificar a los reglamentos atiende a los siguientes criterios:

a) Según el órgano de quien proceden (consideración subjetiva), pueden ser reglamentos del Estado, de la Provincia o del Municipio, y reglamentos de organismos autárquicos.⁽⁵⁶⁾

b) En razón a la materia sobre la que versan, pueden ser reglamentos fiscales, reglamentos de policía, reglamentos sanitarios, etc.⁽⁵⁶⁾

c) En atención a su contenido y tomando un criterio material en que se basa la doctrina alemana, existen reglamentos jurídicos que establecen normas de derecho objetivo y afecta -como la ley- a las relaciones entre el Estado y los particulares, y reglamentos administrativos son los que la Administración dicta para la organización y régimen de sus servicios, incluyendo entre ellos los llamados ejecutivos, los referentes a funcionarios públicos y los dictados para el funcionamiento de instituciones sociales.⁽⁵⁷⁾

Este mismo autor, clasifica a los reglamentos en función a la reglamentación a la ley, en: a) Reglamentos ejecutivos o de aplicación, aquellos que proponen desentrañar el precepto general de una ley para hacerla prácticamente aplicable; b) Reglamentos administrativos o independientes, aquellos nacidos de la actividad legislativa de que disfruta el Poder Ejecutivo, y se proponen, a falta de ley, proveer a la satisfacción de las necesidades públicas. Entre estos tenemos a los reglamentos de organización y régimen de sus servicios públicos y de sus funcionarios; c) Reglamentos de necesidad, aquellas disposiciones que por graves causas naturales (epidemia, inundación, terremoto) o sociales (guerra, trastornos interiores) suspenden la aplicación de una ley o imponen especiales obligaciones a los administrados; d) Reglamentos delegados o por autorización, aquellos que surgen de una decisión del Poder Legislativo, por la que se confiere al Poder Ejecutivo la facultad de dictar disposiciones sobre materias reservadas a aquél.⁽⁵⁸⁾

Por su parte, Giannini clasifica al reglamento en tres categorías: a) Para la ejecución de las leyes; b) Para el ejercicio de las facultades que al Poder Ejecutivo le corresponden; y c) Para la organización y el funcionamiento de las administraciones del Estado.⁽⁵⁹⁾

Finalmente, Manuel María Díez hace la siguiente clasificación:⁽⁶⁰⁾

a) Desde el punto de vista subjetivo, que es atendido a la administración que lo dicta: reglamentos del Estado Nación; del Estado provincia y reglamentos de los municipios, pudiendo darse reglamentos dictados por entidades autárquicas.

b) En cuanto a la materia, pueden ser tantos como materias de que se trate, como son: reglamentos de policía; reglamentos de limpia; reglamentos de tránsito; reglamentos de construcciones; etcétera.

c) Con relación a la ley, son aquellos vinculados con la ley.

d) En relación con su contenido.

Este autor señala que, con relación a la ley, la doctrina italiana clasificada a los reglamentos en ejecutivos, independientes, delegados y de necesidad.

Que los reglamentos ejecutivos "son dictados para complementar la ley o asegurar su ejecución. Están por ellos directamente subordinados a la ley".

Los reglamentos independientes o autónomos "son aquéllos que dicta el Poder Ejecutivo en ejercicio de poderes propios", pues "opta en virtud de facultades que la Constitución atribuye, con prescindencia si exista o no una ley al respecto, o en mérito de su poder discrecional. Estos reglamentos... no están subordinados a ninguna ley formal".

Los reglamentos delegados "son aquéllos que dicta el Ejecutivo, merced a una habilitación legal que le es conferida".

Los reglamentos de necesidad "son aquéllos que el Poder Ejecutivo de iure dicta en circunstancia que configuran un estado de necesidad y cuando no está reunida la rama legislativa".

B. Reglamentos existentes en el derecho mexicano.

Nuestra Constitución y legislación vigente prevé la existencia de los siguientes reglamentos:

Desde un punto de vista subjetivo, es decir, atendiendo al sujeto que los emite, los reglamentos se clasifican como sigue:

a) De acuerdo con el nivel de competencia de quien los emite, tenemos: Reglamentos emitidos por la Federación (Presidente de la República), por los Estados (Gobernadores de los Estados) y por los Municipios (Cabildo Municipal). Existen reglamentos emitidos por los Secretarios de Estado por delegación inconstitucional del Poder Legislativo o del Poder Ejecutivo;

b) De acuerdo con el órgano que los emite: Reglamentos emitidos por el Poder Ejecutivo (art. 89-I Constitucional), por el Poder Legislativo (inciso I) del art. 73 y fracción III del art. 77, de la Constitución Federal) y por el Poder Judicial, y por organismos autónomos, como la Universidad Nacional Autónoma de México, el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores al servicio del Estado (ISSSTE). Que de acuerdo con su Ley Orgánica, establece la creación de reglamentos internos por sus propios órganos.

Desde un punto de vista objetivo, es decir del contenido y fines del reglamento, se clasifican en:

a) Reglamentos autónomos:

Se consideran reglamentos autónomos, aquellas disposiciones emitidas por el Ejecutivo Federal que no son reglamentarias ni subordinadas a ninguna ley emitida por el Congreso de la Unión, siendo que encuentran su fundamento inmediato y directo en una disposición constitucional.⁽⁶¹⁾ No reglamentan a la ley alguna, pero la materia propia de ellos si puede recogerse en una ley por el Poder Legislativo siempre y cuando no sea vetada por el Poder Ejecutivo al atribuirse aquél poder facultades de este último.

En la doctrina mexicana existe una corriente de autores como Ignacio Burgoa, Gabino Fraga y Tena Ramírez⁽⁶²⁾, que consideran que la existencia de estos reglamentos esta reconocida en el art. 21 de la Constitución Federal, que establece "... Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía..." sin embargo, en opinión de otros tratadistas, como Andrés Serra Rojas, Miguel Acosta Romero, Jorge Olivera Toro, Rodolfo Ríos⁽⁶³⁾, dichos reglamentos no encuentran fundamento en la Constitución Federal. El argumento de esta segunda postura, se apoya en que obedeciendo el principio de legalidad, el Presidente de la República no puede expedir reglamentos autónomos, en virtud de que toda su actuación debe sujetarse y subordinarse a la ley, y además de que como las facultades que otorga en nuestra Constitución a el Ejecutivo Federal son facultades expresas y limitadas, y no implícitas, en ningún momento el presidente de la República tiene la facultad expresa para emitir reglamentos autónomos, por lo que al hablar de reglamentos de policía y gubernativos en la constitución se hizo con mala técnica legislativa.⁽⁶⁴⁾

Sobre este tema, el distinguido jurista mexicano Alfonso Cortina Gutiérrez nos dice que "aparece, sin que se aclare su génesis, en el dictamen de la Comisión que representó al Congreso Constituyente de Querétaro el Proyecto de Constitución relativo al artículo 16..." "No hay dato alguno en las discusiones del Proyecto ni en los libros y estudios sobre la Constitución de 1917, que refleje el origen de los "reglamentos sanitarios y de policía ... La discusión de esa parte del Proyecto se efectuó el 23 de diciembre de 1916, y las exposiciones de algunos diputados nada aclararon sobre su origen ni sobre su interpretación. Quienes examinen las actas de las secciones del Constituyente estarán obligados a atenerse a los inexplicitos términos del dictamen, y llegarán a la conclusión hueca y obvia de que las palabras transcritas salieron de algún colaborador del Presidente Carranza, sin duda abogado. No se sabe de quién. Tal vez de José Natividad Macías que era un buen jurista y sabía que no estaba aludiendo el Proyecto de reglamentos de leyes, sino a reglamentos autónomos.

Probablemente conocía estudios de los administrativistas franceses, que exhaustivamente han estudiado este tema desde hace más de dos siglos."

Finalmente dicho autor concluye su estudio de los antecedentes en México de estos reglamentos, expresando que "Nada puede agregar sobre el origen del vocablo en nuestra Constitución; salvo, sin poder comprobarlo, que está emparentando con los reglamentos municipales y bandos de buen gobierno del antiguo derecho español y del siglo XIX en México".⁽⁶⁶⁾

Por su parte, el maestro Emilio Margáin, señala que los reglamentos autónomos están previstos en los artículos 16 y 21 Constitucionales, como reglamentos sanitarios y gubernativos y de policía, y que las principales características del reglamento autónomo o independiente, son:

1) No son útiles a la vida práctica de una ley y sus límites son la Constitución misma, pero su materia puede ser recogida por una ley y jamás podrán ir contra lo que disponga una ley y pueden ser derogados por ésta o por otros reglamentos autónomos.

"ASAMBLEA DE REPRESENTANTES DEL DISTRITO FEDERAL. FACULTADES PARA EXPEDIR REGLAMENTOS. Nuestro orden jurídico admite la existencia de reglamentos autónomos que no dependen, para su validez, de la existencia previa de una ley a la que se encuentren vinculados, sino que tiene vida jurídica propia. Este es el caso del Reglamento para el Funcionamiento de Establecimientos Mercantiles y Celebración de Espectáculos Públicos para el Distrito Federal, porque fue emitido por la Asamblea de Representantes del Distrito Federal conforme a las facultades que, para dictar reglamentos de policía y buen gobierno en diversas materias, como las relativas a los establecimientos mercantiles y espectáculos públicos, expresamente le confiere la base 3ª, inciso a), de la fracción VI del artículo 73 constitucional; esto es, se trata de un reglamento autónomo con vida jurídica propia". A. Rev. 144/91, S.J Fed Mayo 1992, p. 398.

2) Se emiten por el Poder Ejecutivo en uso de poderes propios que le confiere la Constitución.

3) Deben ser generales, abstractos, obligatorios y coercibles, en acatamiento a lo dispuesto en el artículo 13 Constitucional, de que "Nadie puede ser juzgado por leyes privativas...".

4) Regulan materia o actividades cuya violación sólo da origen a infracciones de simple contravención, no delictuales. Sin embargo, nada impide que una infracción que hoy está en un reglamento de policía pase, mañana, a tipificarse como delito en el Código Penal.

5) Las sanciones a imponerse por la violación de estos reglamentos son pecuniarias: resarcimiento del daño causado y multa o sólo esta última, o arresto

hasta por treinta y seis horas, pero si el infractor no pagare la multa ésta se conmutará por arresto hasta por treinta y seis horas.

No puede imponerse multa y arresto hasta por treinta y seis horas, porque se violaría el principio general de derecho que recoge el artículo 23 Constitucional de que "Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito".⁽⁶⁶⁾

Si se aceptara la existencia de los reglamentos autónomos con fundamento en el art. 21 constitucional, estos carecen de importancia para la materia tributaria, en virtud de que no son reglamentos tributarios, lo que hace innecesario un estudio más profundo por las directrices que sigue este trabajo.

b) Los reglamentos de ejecución.

Como se ha señalado, son los que proponen desentrañar el precepto general de una ley para hacerla prácticamente aplicable. El reglamento de ejecución, de todos los demás reglamentos es el único cuya vida jurídica se justifica en "razón de ser útil a la vida práctica de una ley".

En nuestro derecho, estos reglamentos encuentran fundamento en el art. 89, fracción I de la Constitución Federal, que establece como su materia la de proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de la ley, por lo que no pueden ampliar ni restringir los alcances de la ley administrativa a la que es útil, ni imponer mayores obligaciones o requisitos que los que establece ella; debe ajustarse a los preceptos de ésta, sin ampliar ni restringir los postulados de la misma y no tiene otro objeto que determinar su forma de aplicación y particularismo en concreto, hacer posible la aplicación de las disposiciones de la ley, aclararlas, eliminar dudas en cuanto a su alcance, pero respetando siempre los lineamientos por ella señaladas. Nunca pretender colmar lagunas existentes en la ley.

Pero en ocasiones un reglamento de ejecución pretende tener mayor jerarquía que ordenamientos expedidos por el Congreso de la Unión. Y así tenemos: el artículo 1º del Reglamento del Artículo 274 de la Ley del Seguro Social, nos dice: "La tramitación del recurso de inconformidad que establece el artículo 274 de la Ley del Seguro Social se ajustará a las disposiciones de este Reglamento o en su defecto a las del Código Fiscal de la Federación, a las del Código Federal de Procedimientos Civiles y a las de la Ley Federal del Trabajo", esto es, que las disposiciones de un reglamento de ejecución prevalecen sobre el mismo que regulen los tres ordenamientos legislativos que se citan. Como se observa, primero se está a lo que expresa el reglamento de ejecución y en segundo término a lo que disponen los ordenamientos del Poder Legislativo.⁽⁶⁷⁾

Lo anterior ha sido confirmado por dos fallos, uno de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación y otro por el Tribunal Colegiado del Décimo Sexto

Circuito en que se sostiene la primacía del reglamento de ejecución, lo cual no es de aceptarse, que son:

"CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- CUANDO NO ES SUPLETORIO DEL REGLAMENTO DEL ARTICULO 274 DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL.- Si bien es cierto que el artículo 1º del Reglamento del artículo 274 de la Ley del Seguro Social establece que la tramitación del recurso de inconformidad se ajustará a las disposiciones del propio reglamento, o en su defecto, a las del Código Fiscal de la Federación y a las de la Ley Federal del Trabajo, también lo es que no existe aquella supletoriedad cuando en el Reglamento de referencia se contienen disposiciones expresas al efecto. Luego entonces, si en dicho Reglamento se regula la representación de las inconformidades centro del recurso, no hay razón para aplicar supletoriamente el Código Fiscal de la Federación en materia de representación jurídica."⁽⁶⁸⁾

"PERSONALIDAD. COMO DEBE JUSTIFICARSE EN EL RECURSO DE INCONFORMIDAD PREVISTO EN EL REGLAMENTO DEL ARTICULO 274 DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL.- De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1º del Reglamento del artículo 274, de la Ley del Seguro Social, deben aplicarse en primer lugar las disposiciones que establece el reglamento en mención y sólo en su defecto las del Código Fiscal de la Federación, las del Código Federal de Procedimientos Civiles y las de la Ley Federal del Trabajo en forma supletoria y si en su artículo 9º contiene norma específica que regula la manera de justificar la personalidad señalando que ha de ser con apego a las reglas del derecho común que como es sabido viene a ser el Derecho Civil, no existe ninguna razón legal que justifique la aplicación de otros ordenamientos."⁽⁶⁹⁾

Estos fallos se estiman erróneos por cuanto que un reglamento de ejecución no puede coartar mejores derechos existentes en ordenamientos legislativos y es erróneo el restringir el concepto de derecho común a sólo el derecho civil.

c) Reglamentos Administrativos para la organización y funcionamiento de las administraciones del Estado.

Son aquellos que se refieren a la estructura interna de un órgano o dependencia del Poder Ejecutivo.

Este reglamento tuvo su origen, primero en las anteriores leyes de Secretarías y Departamentos Administrativos, y hoy en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que fueron y es el ordenamiento que precisa la organización interna de la administración del Ejecutivo Federal; ordenamientos éstos cuyo apoyo ha sido siempre el artículo 90 de la Constitución Federal.

Antes de su reforma, a fines de 1976, este precepto expresaba que "para el despacho de los negocios del orden administrativo de la federación, habrá el número de secretarías que establezca el Congreso por una ley, la que distribuirá los negocios que han de estar a cargo de cada Secretario".

Después de su reforma, quedó reactado en los términos siguientes:

ART. 90.- La administración pública federal será centralizada y paraestatal conforme a la ley orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación. Las leyes determinarán las relaciones entre las entidades paraestatales y el Ejecutivo Federal, o entre éstas y las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos.

Actualmente, el Poder Ejecutivo Federal expide los reglamentos interiores de las secretarías y departamentos de Estado, siendo cada dependencia quien elabora su proyecto de reglamento, según lo prevé la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que entró en vigor el 1º de enero de 1977, en su artículo 18, establece que:

"En el reglamento interior de cada una de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos, que será expedido por el Presidente de la República, se determinarán las atribuciones de sus unidades administrativas, así como la forma en que los titulares podrán ser suplidos en sus ausencias".

Al respecto, el maestro Emilio Margáin señala que en dicho artículo el legislador da origen a un nuevo tipo de reglamento de organización y funcionamiento de la administración directa o centralizada del Ejecutivo Federal, conforme al cual se precisan las unidades administrativas que constituirán a cada dependencia y las atribuciones asignadas a cada una de ellas. Asimismo, señala que este tipo de reglamentos no son reconocidos por nuestra Constitución, en virtud de que ésta prevé únicamente la existencia de tres reglamentos: el gubernativo, el de policía y el de ejecución; los dos primeros en los artículos 16 y 21 y el tercero en el artículo 89, fracción I, no así el reglamento que en la doctrina del derecho administrativo se conoce "para la organización y el funcionamiento de las administraciones del Estado", pues éste no puede equipararse a un reglamento de ejecución.⁽⁷⁰⁾

En efecto, primero la Constitución Federal nos indica cuáles son las facultades del Presidente de la República y de que contará con las Secretarías y Departamentos Administrativos cuyos Titulares le auxiliarán en sus labores, conforme a la ley que al efecto se expida. Después, en esta ley, se precisan cuántas Secretarías y Departamentos Administrativos deberán existir y, por último, en un reglamento se señalará cómo estará cada una de esas dependencias organizadas y qué unidades administrativas tendrán a su cargo las atribuciones asignadas a cada una de ellas, cuyos titulares podrán emitir actos de molestia en perjuicio de los particulares.

El artículo 90 de la Constitución nos está indicando que a través de una ley reglamentaria se distribuirán los negocios de orden administrativo de la Federación que estará a cargo de cada Secretaría de Estado y Departamentos Administrativo; distribución ésta que se precisa en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la que a su vez señala las atribuciones de cada

dependencia y remite a un reglamento interno en el que se consignará cómo estarán constituidas y las distribuciones de las facultades asignadas al titular de ellas para ser ejercidas también por subalternos; autorizándolo a delegar en acuerdos que él dicte, facultades conferidas en el reglamento a titulares de ciertas unidades administrativas en favor de otras.

Si la Ley Orgánica de la Administración pública Federal sólo prevé la existencia del reglamento interior para cada una de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos, ¿puede existir tal reglamento para antes de la administración paraestatal? el maestro Emilio Margáin opina que no, máxime cuando la ley administrativa señala quiénes son las autoridades de un organismo descentralizado y cuáles son las autoridades de un organismo descentralizado y cuáles sus facultades. Por lo tanto, los reglamentos de organización de dichos organismos (Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores al servicio del Estado (ISSSTE), etc., que de acuerdo con su Ley Orgánica, pueden emitir sus reglamentos internos), no tienen fundamento constitucional, toda vez que únicamente están reconocidos por nuestra Constitución los reglamentos de ejecución (art. 89, fracción I), y los reglamentos autónomos (arts. 16 y 21 Constitucionales).⁽⁷¹⁾

d) Reglamentos delegados.

Son aquellos que surgen de una decisión del Poder Legislativo, por que así se lo autoriza la propia Constitución, para conferir al Poder Ejecutivo la facultad de dictar disposiciones sobre materias reservadas a aquél o para complementar o integrar la materia regulada en la Ley.⁷² Se llaman también reglamentos supletorios de la ley, reglamentos de derecho o reglamentos de integración. No emanan de la potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo sino de una habilitación legal que le es conferida.

Refiriéndose a los reglamentos autorizados o de integración, José Dromi señala que se trata de una ampliación de las facultades reglamentarias del Ejecutivo mediante autorización del Legislativo.⁽⁷³⁾

En el derecho mexicano, como ejemplo de estas disposiciones tenemos a los denominados "decretos delegados", según lo previsto en el artículo 131 segundo párrafo del propio ordenamiento constitucional, donde la Constitución autoriza al Ejecutivo a legislar sobre determinada materia siempre y cuando haya aprobación del Poder Legislativo. Aunque dichos decretos no son propiamente reglamentos, bajo el esquema doctrinal de los reglamentos de delegados y la óptica de que son emitidos por el Ejecutivo Federal, los incluimos en esta clasificación.

Por otro lado, existen reglamentos delegados que contienen normas dictadas por órganos administrativos con base en una autorización dada por el Poder

Legislativo, a través de una disposición legal. En este caso el legislador no regula ciertas situaciones en la ley correspondiente, y deja en manos de órganos administrativos su regulación, a fin de que complemente o integre el ordenamiento jurídico positivo, razón por la cual a este tipo de reglamentos también se les denomina de integración.

Esta delegación debe ser expresa, al ser la propia ley quien da la autorización, ejemplo de esto se presenta en materia fiscal cuando la ley remite a un reglamento o a las disposiciones de carácter general emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (aquí se presenta el problema de que por su contenido estas disposiciones son reglamentos, pero atendiendo a quien los emite no tienen tal carácter.⁽⁷⁴⁾

Asimismo, entre otros ejemplos de reglamentos delegados, tenemos a aquellos que surgen por delegación que hace el Poder Legislativo en favor de una entidad autárquica u organismo descentralizado. Al respecto, la Ley del Seguro Social prevé la existencia de estos reglamentos en los siguientes artículos:

ART. 7º: "El Seguro Social cubre las contingencias y proporciona los servicios que se especifican a propósito de cada régimen particular, mediante prestaciones en especie y en dinero, en las formas y condiciones previstas por esta ley y sus reglamentos."

ART. 9º: "Los asegurados y sus beneficiarios, para recurrir o, en su caso seguir disfrutando de las prestaciones que esta ley otorga, deberán cumplir con los requisitos establecidos en la misma o en sus reglamentos."

ART. 17, fracción VI: "En los decretos a que se refieren los artículos 13 y 16 de esta ley se determinará:...Las demás modalidades que se requieran conforme a esta ley y sus reglamentos."

ART. 19, fracción VI: "Los patrones están obligados o...Cumplir con las demás disposiciones de esta ley y sus reglamentos."

ART. 25, fracción VII: "El Instituto está facultado para...Ejercer las demás atribuciones que le otorgan esta ley y sus reglamentos."

ART. 59: "El patron que oculte la realización de un accidente sufrido por alguno de sus trabajadores durante su trabajo, se hará acreedor a las sanciones que determine el reglamento."

Por su parte, la Ley General de Salud, en su artículo 44 prevé a este tipo de reglamentos al señalar lo siguiente:

ART. 44: "Los interesados en obtener concesión o permiso para construir, establecer o explotar las vías generales de comunicación elevarán solicitud a la Secretaría de Comunicaciones, de conformidad con los preceptos de esta ley y sus reglamentos, acompañándola de los estudios a que se refiere el artículo 8º."

En nuestra Constitución no se prevé la existencia de este tipo de reglamentos, al no emanar de la facultad reglamentaria del Ejecutivo Federal (art. 89-I), sino de una expresa habilitación legislativa. Este tipo de reglamentos al no encontrar apoyo en la Constitución deberá atacarse la inconstitucionalidad del precepto en que se autoriza tal delegación y no el reglamento en sí, si se considera que la materia que recoge este último es propia de la ley administrativa.

Este tipo de reglamentos, en particular los llamados de integración, serán estudiados con más profundidad en el punto referente a "El reglamento delegado en el derecho fiscal mexicano".

e) Reglamentos de necesidad (decretos ley).

Son aquellas disposiciones de carácter general, abstractas y obligatorias, que se emiten por el estado de necesidad y urgencia súbita, debido a graves causas naturales (epidemia, inundación, terremoto) o sociales (guerra, trastornos interiores, incluso de orden económico) y que al versar sobre materia propia del legislador suspenden la aplicación de una ley o imponen especiales obligaciones a los administrados, de manera temporal.⁽⁷⁸⁾

En México, este tipo de disposiciones las emite el Ejecutivo Federal para hacer frente a situaciones de emergencia (artículo 29 Constitucional), teniendo el carácter de Decretos Ley, los cuales son considerados como excepciones al principio de división de poderes contenido en el artículo 49 Constitucional. Aunque los Decretos Ley no son propiamente reglamentos, en virtud de que tienen fuerza de ley, bajo el esquema doctrinal de los reglamentos de necesidad y la óptica de que son emitidos por el Ejecutivo Federal, los incluimos en esta clasificación.

Otro tipo de reglamento de necesidad, que encontramos en el derecho mexicano, es el previsto en la cláusula segunda de la fracción XVI del art. 73 de la Constitución Federal, al señalar que "en caso de epidemias de carácter grave o peligro de invasión de enfermedades exóticas en el país, el Departamento de Salubridad tendrá obligación de dictar inmediatamente las medidas preventivas indispensables, a reserva de ser después sancionadas por el Presidente de la República".

f) Reglamentos especiales. En el Derecho Mexicano encontramos ciertos reglamentos que por su particularidad deben ser anunciados por separado. Entre estos tenemos a los reglamentos expedidos para reglamentar las aguas del subsuelo en cuanto a su extracción y utilización, y aún establecer zonas vedadas, al igual que para las demás aguas de propiedad nacional. Art. 27 párrafo quinto de la Constitución Federal. Aunque existe la Ley de Aguas del Subsuelo, existe la posibilidad de ser reglamentada por el Ejecutivo, sin embargo siguiendo una interpretación armónica de la Constitución, dichos reglamentos deben sujetarse a la Ley de la materia, toda vez que sería peligroso dejar que dicha materia sea libremente regulada por el Ejecutivo Federal. Por no ser reglamentos fiscales, únicamente los mencionamos sin entrar a un estudio más profundo.

III. El reglamento en materia fiscal.

En los puntos anteriores hemos estudiado al reglamento administrativo, sin detenernos en los reglamentos fiscales. Aunque por esencia gozan de los mismos características, estimamos conveniente hacer las siguientes anotaciones:

En materia financiera, sobre todo en el ámbito impositivo, la potestad reglamentaria debe tomar en cuenta la importancia del principio de legalidad.

Al referirnos al principio de legalidad, en el capítulo anterior, señalamos que éste impone, además de sujeción de la actuación administrativa a las normas emanadas por el Poder Legislativo, el respeto a la jerarquía de normas establecidas y la imposibilidad jurídica de que un acto administrativo vulnere una disposición general. En relación con principio de legalidad de las contribuciones, señalamos que toda contribución debe estar contenida en una ley formal y que en esta deben contenerse cuando menos los elementos esenciales de la misma.

En el Derecho Tributario la ley se reserva la parte sustantiva, dejando al reglamento mayor campo de acción en el ámbito del Derecho tributario formal, toda vez que los reglamentos tienen predominantemente carácter ejecutivo, es decir, desarrollan las leyes tributarias, ya que el principio de legalidad impide que una norma reglamentaria establezca, condicione o limite los elementos esenciales del impuesto y demás materias reservadas a la norma legislativa.

No obstante lo anterior, son frecuentes los casos en los que los reglamentos y demás disposiciones administrativas, lejos de limitarse a desarrollar las normas legales, restringen o amplían objetos impositivos y, en general, regulan materias reservadas a la Ley.

Por lo anterior, apoyándonos en el principio de que la ley establece el principio y el reglamento lo detalla, debemos determinar qué elementos deben estar contenidos estrictamente en la ley fiscal, mismos que van a indicar lo que debe ser regulado por el reglamento, ya sea detallando dichos elementos contenidos en la ley o regulando aquellos que por su esencia no importa su regulación en la misma.

Al respecto, el maestro Joaquín B. Ortega señala que una ley fiscal debe contener los siguientes elementos:

- a) El objeto del impuesto.
- b) El sujeto pasivo de la relación tributaria.
- c) La base del impuesto.
- d) La tasa o tarifa.
- e) Las obligaciones accesorias del sujeto pasivo y de terceros.

- f) La responsabilidad de terceros.
- g) Normas básicas para la determinación y pago del impuesto causado.
- h) Contravenciones y sanciones.⁽⁷⁶⁾
- i) Asimismo, la ley debe prever las exenciones de sujetos, objetos y base gravables.

Por lo anterior, el reglamento se debe limitar a desarrollar en detalle dichos elementos pero sin contrariarlos, y a regular aquellas materias que no estén comprendidas en la clasificación anterior, y que principalmente se ubican en el Derecho tributario formal.

Uno de los problemas a que se enfrentan los reglamentos fiscales y demás disposiciones administrativas fiscales, es que confunden la función de desarrollar en detalle los elementos del impuesto con la de condicionar o complementar la realización de los mismos. La función a que se debe sujetar constitucionalmente el reglamento fiscal, es desglosar el contenido en la ley para procurar su exacta aplicación, no debe detallar ni de más ni de menos, toda vez que así lo prevé la Constitución al señalar como facultad del Ejecutivo Federal la de "proveer en la esfera administrativa a su *exacta observancia*". Sin embargo, en varias ocasiones mediante disposiciones administrativas se pretende ilegalmente, complementar o condicionar a los elementos del impuesto, lo que implica que se contraría o altere la ley fiscal.

En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado lo siguiente:

"REGLAMENTOS EN MATERIA FISCAL. Características de los mismos.- la expedición de una norma reglamentaria además de que no debe contrariar o alterar la ley que reglamenta,.... tampoco debe establecer algunos o algunos de los elementos esenciales de las contribuciones puesto que estos, por mandato constitucional, deben estar en un acto formal y materialmente legislativo y no en una norma reglamentaria".⁽⁷⁷⁾

IV. La facultad reglamentaria.

A. Concepto.

La Administración Pública para desarrollar su actividad y lograr los fines perseguidos con ello, necesita disponer de medios jurídicos, mismos que se constituyen en "potestades" de la administración.⁽⁷⁸⁾ Entre las potestades de la administración⁽⁷⁹⁾ tenemos a la potestad reglamentaria, como la facultad que tiene para dictar mandamientos generales y abstractos emanados del poder administrador (reglamentos).⁽⁸⁰⁾

Adolfo Merk(11), señala que dicha facultad consiste en la autorización legal y necesaria por medio de la cual el reglamento es dictado y constituye base del mismo.

La forma de ésa autorización puede resistir dos clases de métodos: el de autorización general y el de autorización especial.

El primero consiste en "una determinación de competencia hecha con generalidad, casi siempre por una disposición constitucional, cuyo contenido es que las autoridades administrativas pueden dictar ordenanzas, basándose en leyes, dentro del círculo de su competencia" con esa determinación y siempre que no existe en concreto excepciones expresas en el texto de la ley, toda autoridad administrativa está facultada para dictar reglamentos con respecto de aquéllas cuya ejecución le compete, en este caso de generalización cualquier ley puede ser concretada mediante reglamentos, salvo que en la misma no se contenga la creación a los casos de aplicación.

Se ha creído que una ley que contiene "cláusula de ejecución" es la actualización de la competencia concedida en la cláusula general. Pero esto no es sino redundar en la facultad que concede la disposición contenida en la norma fundamental. En este caso la llamada "cláusula ejecutiva" no es sino la determinación del ministerio específico al que corresponde la ejecución de la ley.

El método de la autorización especial consiste en la declaración que se hace en leyes particulares que determinan que una ley, o una parte de la misma o ciertas disposiciones de ella, se han de ejecutar por la vía reglamentaria, y por consiguiente suponen una repetición especial a la competencia constitucional general del Ejecutivo declarada en forma genérica, con la cual ésa facultad se transforma en un deber por parte del Ejecutivo en lo que se relacione con la autorización especial.

Para Marcel Waline el problema del poder reglamentario tiene dos aspectos: uno político y otro jurídico:

Es político porque el legislador confía en la administración el cuidado de tener ella misma ciertas reglas jurídicas generales por vía del reglamento; por que el legislador no tiene tiempo de detallar él mismo todas las cuestiones (en lo mínimo no se fija el pretor); porque es una razón de la descentralización administrativa y porque el legislador carece de competencia técnica para precisar todos los detalles de la prescripción.

Al tratar el aspecto jurídico se pregunta ¿cuál es la fuente formal del poder reglamentario?, y resuelve: es que el poder reglamentario es dado a ciertos agentes, en lo que concierne a ciertas materias determinadas, de una vez para siempre, para la que ha fijado los poderes y las funciones de ésos agentes, por

ejemplo cita la ley de 5 de abril de 1884 en los artículos 91, 97 y 98 que permiten de una vez para siempre, a todos los alcaldes dictar reglamentos en vista de ciertos objetos enumerados en la ley.⁽⁸²⁾

Para André de Laubadère⁽⁸³⁾ el poder reglamentario es el poder que tienen determinadas autoridades administrativas de dictar las medidas unilaterales de carácter general e impersonal. Estas disposiciones reciben el nombre genérico de reglamentos, el término más preciso "decretos reglamentarios" estaban reservados a los reglamentos expedidos por el Presidente de la República y por el Presidente del Consejo de Ministros, y las ordenes reglamentarias a las autoridades administrativas.

Por su parte, Rafael Bielsa señala que la potestad reglamentaria consiste en "ordenar los mandatos o principios de la ley en preceptos particulares más analíticos y precisos con referencia a la actividad administrativa, por ser necesarios para la mejor o más oportuna aplicación de aquélla; y por otra, en precisar, aclarar e interpretar -a los fines de su mejor comprensión y vulgarización- el alcance de la ley, es decir, de sus principios más generales, y proveer por normas específicas a la ejecución de sus mandatos, lo que se hace en circulares e instrucciones".⁽⁸⁴⁾

De lo anterior, se infiere que la potestad reglamentaria es la facultad que tienen determinados órganos de la administración pública, en especial el Poder Ejecutivo, de dictar disposiciones de carácter general, abstracta e impersonal en ejercicio de la facultad conferida por la Constitución.

B. Titularidad de la facultad reglamentaria.

En relación con la titularidad de la facultad reglamentaria, la doctrina tiene dos vertientes, una que la potestad es propia del Poder Ejecutivo y otra que se ejerce por delegación del Poder Legislativo.

Entre los tratadistas que apoyan la idea de que la facultad se ejerce por delegación del Ejecutivo, Otto Mayer señala que: "la facultad de obrar con fuerza obligatoria general no es una atribución propia del Poder Ejecutivo. En el Estado Constitucional se le considera como una cualidad particular del Poder Legislativo; no pertenece, pues, en principio, sino a él... Pero esa fuerza de la ley, ese poder de obrar a la manera de una regla de derecho, puede delegarse en un miembro del Poder Ejecutivo, en el príncipe en persona o en una autoridad. La facultad especial que resulta para este miembro del Poder Ejecutivo se denomina derecho de dictar ordenanzas, poder reglamentario (Verordnungsrecht).⁽⁸⁵⁾ En el mismo sentido se pronuncia Fritz Fleiner.⁽⁸⁶⁾

En España, Santamaría de Paredes ha defendido la teoría de la delegación, citando a Dumon, cuando afirma que solo al Poder Legislativo corresponde hacer las leyes y, si delega en el Poder Ejecutivo la facultad de decretar disposiciones secundarias encaminadas a poner en práctica la ley, es porque, exigiendo un examen muy minucioso, medidas muy concretas y modificaciones muy frecuentes, no puede hacerlo por sí mismo.⁽⁸⁷⁾

La posición de que la facultad reglamentaria es propia del Ejecutivo, es sustentada por la mayoría de los tratadistas (Esmein, Carlos García Oviedo⁽⁸⁸⁾, Hauriou, entre otros), señalando como principal argumento que en los países de constituciones escritas existe imposibilidad jurídica de que algún Poder público pueda delegar las funciones que constitucionalmente le han sido asignadas. "Sólo el Soberano, dice Esmein, puede hacer tal delegación; pero el Poder Legislativo no es el soberano, sino su delegado" (delegata potestas non delegatur).⁽⁸⁹⁾

En apoyo a lo anterior, Hauriou considera como falsa la doctrina de la delegación, por tres razones: 1) Porque las autoridades administrativas reciben dicho poder formalmente de la Constitución y de la organización administrativa; 2) porque al ser el poder reglamentario es históricamente anterior al Poder Legislativo, y 3) porque en un país de Constitución escrita y de separación de poderes, el Poder Legislativo no se delega,⁽⁹⁰⁾ ni mucho menos si la Constitución no lo autoriza.

Es claro que el Poder Legislativo no se delega en virtud de que los poderes públicos no tienen derechos sino competencias que la propia Constitución les otorga, por lo tanto la facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo al ser conferida directamente de la Norma Fundamental no surge por delegación. Por lo tanto, la potestad reglamentaria como la facultad la administración para emitir normas generales, abstractas e impersonales, es propia del Poder Ejecutivo, al ser la Constitución quien le reserva tal función. En México, la Ley Fundamental otorga la mencionada facultad a dicho poder.

V. La facultad reglamentaria del Ejecutivo Federal en México.

A. Antecedentes.

Hemos visto que la potestad reglamentaria es concebida como la facultad de la administración para dictar reglamentos, sin embargo, no obstante que el reglamento como tal sólo aparece tras la Revolución Francesa, al consagrarse la división de poderes, históricamente la idea de la potestad reglamentaria coincide con la facultad de dictar edictos atribuida al Pretor romano para la interpretación de las leyes votadas en los Comicios. Incluso a partir de la Lex Aebutia, el edicto

anual podía contener normas complementarias de las leyes. En los pueblos germánicos el antecedente de la potestad reglamentaria se haya en la "potestad de bando" (Banngewalt) del Caudillo o Rey, que estos ejercen respecto de las cuestiones no previstas en la "lex terrae", o norma básica de la vida comunal, que aparece como limitadora de las amplias funciones atribuidas al caudillaje durante el periodo del nomadismo.⁽⁸¹⁾

En México, a partir de la reconocimiento constitucional de la separación de poderes, los antecedentes de dicha facultad se encuentran en los siguientes documentos constitucionales:

La Constitución de Cádiz del 19 de marzo de 1812, en su artículo 171, apartado primero, como una de las funciones del monarca, le otorgaba la facultad de expedir los reglamentos e instrucciones que creyera conducentes para la mejor ejecución de las leyes.⁽⁸²⁾

Esta Constitución se encuentra publicada íntegramente en la Obra de Felipe Tena Ramírez "Leyes Fundamentales de México", e influyó poderosamente en la posterior organización jurídica y política de nuestro país, siendo la Constitución de Apatzingán la primera en recoger algunos de sus beneficios.

La Constitución de Apatzingán del 22 de octubre de 1814, promovida por don José María Morelos y Pavón, estableció en su artículo 170 que se sujetara el supremo gobierno a las leyes y reglamentos que adoptará o sancionará el Congreso en lo relativo a la administración de la Hacienda, y así de otras diversas cuestiones; en el artículo 171, referido a la cuestión militar, habla de la ordenanza. ⁽⁸³⁾ En esta Constitución se prevé la sujeción de los reglamentos al Congreso de la Unión.

En el Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano, suscrito en la ciudad de México el 18 de diciembre de 1822, preciso en su artículo 30, textualmente, lo siguiente:

"Toca al Emperador... Octavo: formar los reglamentos, ordenes e instrucciones necesarias para la ejecución de las leyes y seguridad del imperio..."⁽⁸⁴⁾

El artículo 16, fracción XIV del Acta Constitutiva de la Federación Mexicana, de 31 de enero de 1824, establecían que las atribuciones del supremo Poder Ejecutivo, además de las que se rijan en la Constitución serán:

"Dar decretos y ordenes para el cumplimiento de la Constitución y leyes generales".

En el artículo 110, fracción II, de la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos, sancionada por el Congreso General Constituyente el 4 de

octubre de 1824, se consagraron las atribuciones del Presidente de la República consistentes en:

"Dar reglamentos, decretos y órdenes para el mejor cumplimiento de la Constitución, Acta Constitutiva y leyes generales."⁽⁸⁸⁾

La Ley cuarta de las Leyes Constitucionales de la República Mexicana, conocidas en nuestra historia como las "Siete Leyes Constitucionales", suscrita en la ciudad de México el 29 diciembre de 1936, dispuso en su artículo 17 fracción I, que son atribuciones del Presidente de la República:

"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 estas."⁽⁸⁹⁾

El artículo 94, fracción I del Proyecto de Reformas a las Leyes Constitucionales de 1836, fechado en la ciudad de México el 30 de junio de 1840, señaló como facultades del Presidente de la República:

"Dar, interpretar y derogar, con sujeción a las mismas, todos los decretos y órdenes que convengan para la mejor administración pública y oído el consejo, los reglamentos para el cumplimiento de las leyes y decretos."⁽⁹⁰⁾

El artículo 95, fracción II del Primer Proyecto de Constitución Política de la República Mexicana, fechado en la ciudad de México el 25 de agosto de 1842, señaló que corresponde al Presidente de la República:

"Expedir con sujeción a las leyes, las órdenes y decretos que juzgue convenientes para la mejor administración pública en los ramos de su incumbencia, y dar con acuerdo del Consejo los reglamentos necesarios para el cumplimiento de las leyes y decretos."⁽⁹¹⁾

Asimismo, el Segundo Proyecto en su artículo 79, fracción II, y el Voto Particular de la Minoría de la Comisión Constituyente de 1842, fechado en la ciudad de México el 26 de agosto del mismo año, en su artículo 60, fracción II, señalan como facultad del Presidente de la República la siguiente:

"Dar con sujeción a las leyes, órdenes, decretos y reglamentos, para el mejor cumplimiento de las leyes generales."⁽⁹²⁾

La Constitución Centralista de 14 de junio de 1843, denominada "Bases de Organización Política de la República Mexicana", estableció en su artículo 87, fracción IV, que era obligación del Presidente de la República expedir órdenes y dar los reglamentos necesarios para la ejecución de las leyes sin alterarlas ni modificarlas.⁽¹⁰⁰⁾

En este artículo se señala de manera clara que los reglamentos y órdenes en ningún momento pueden modificar o alterar a la ley, respetando así el principio constitucional de legalidad.

Por su parte, la Constitución Federal de 5 de febrero de 1857, dispuso en su artículo 85, fracción I, lo siguiente:

"Art. 85.- 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".⁽¹⁰¹⁾

El precepto pasó textualmente a la Constitución de 1917. Al revisar este artículo se observa que expresamente no se prevé la facultad para dictar reglamentos en favor del Ejecutivo, como lo hicieron las constituciones anteriores.

Al respecto, Tena Ramírez, señala que el precepto está mal redactado y no fue discutido en la sesión celebrada el 17 de octubre de 1856, quedando aceptado en los términos propuestos por la comisión de estilo que formula el Proyecto de Constitución, que presidiera Ponciano Arriaga. Sin embargo, Rodolfo Ríos objeta tal afirmación, en virtud de que sí hubo discusión al respecto, misma que consistió en lo siguiente:

"El artículo 86 (este número tenía en el proyecto de Ponciano Arriaga) se divide para discusión en sus quince fracciones. La primera dice: Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes: 1.- Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

"El señor Barbachano propone que se añada la obligación de hacer ejecutar las leyes.

"El señor Guzmán cree innecesaria la adición, porque ejecutar quiere decir vigilar la ejecución de la ley.

"El señor Barbachano replica que en la ley constitucional es conveniente enumerar de la manera más explícita las facultades del Ejecutivo.

"El señor Ocampo confiesa que no comprende la diferencia que se quiere establecer entre ejecutar y hacer ejecutar. La ejecución no se refiere al Presidente en lo personal, sino a todos sus subordinados y, así, ejecutar se usa en el sentido de hacer cumplir.

"El señor Barbachano insiste una vez más en su enmienda para evitar en la práctica toda mala interpretación.

"El señor Guzmán hace suya la respuesta del señor Ocampo y añade que ejecutar la ley significa hacerla cumplir en todo y por todos.

"La fracción es aprobada por 82 votos contra 1"⁽¹⁰²⁾

De lo transcrito, el Licenciado Rodolfo Ríos advierte con razón, que no puede aceptarse en términos absolutos la aseveración del tratadista Felipe Tena Ramírez, pues sí hubo discusión o al menos un principio de discusión propuesto por el señor Barbachano, cuando insistía en que se enmendara la fracción cuestionada en el sentido de que se enumeraran de la manera más explícita las facultades del Ejecutivo, para evitar en la práctica malas interpretaciones, y la razón se la ha reconocido la historia de nuestro Derecho Constitucional, así como las interpretaciones de los diversos tratadistas mexicanos que han abordado el tema y la jurisprudencia del más alto Tribunal de la República.

No obstante la falla de técnica legislativa del precepto en comento, la facultad reglamentaria según la Constitución de 1917 se fundamenta por interpretación armónica del artículo 89, fracción I en relación con el artículo 92 de la propia Constitución que reconoce la existencia de reglamentos del Presidente de la República. Estos artículos señalan:

"Art. 89.- 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."

"Art. 92. Todos los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente deberán estar firmados por el Secretario de Estado o Jefe de Departamento Administrativo que el asunto corresponda, y sin este requisito no serán obedecidos."

En este mismo sentido fueron interpretados los artículos 85, fracción I y 88 (semejante al actual artículo 92) de la Constitución de 1857.

Por lo que toca a las entidades federativas, las constituciones locales otorgan dicha facultad en favor del Gobernador del Estado. Como ejemplo tenemos al Estado de México, que en el artículo 76, fracción IV de su Constitución, señala:

"Son facultades y obligaciones del Ejecutivo del Estado: IV.- Expedir los reglamentos necesarios para la ejecución y cumplimiento de las leyes y decretos expedidos por la legislatura".

Por lo que se refiere a otros países dicha facultad se otorga en favor del Presidente de la República.⁽¹⁰³⁾

B. Fundamento de la facultad reglamentaria en la Constitución Federal de 1917.

Hemos visto que el reglamento tiende a la ejecución de las leyes y a la satisfacción -fuera de la ley concreta- de las necesidades públicas, por lo que lógicamente pudiera corresponder la referida facultad a cuantos organismos y autoridades tengan a su cargo tal función. Sin embargo, en las Constituciones modernas, en especial la mexicana, históricamente⁽¹⁰⁴⁾ reservan al Jefe del Estado la facultad de dictar reglamentos conducentes a la ejecución de las leyes.⁽¹⁰⁵⁾

En efecto, en México la doctrina y la jurisprudencia, coinciden que la fracción I, del artículo 89 de la Constitución Federal, establece la facultad reglamentaria del Presidente de la República, al señalar como una de sus facultades la de:

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

Como se observa, en esta disposición constitucional no se señala de manera expresa la potestad del Ejecutivo Federal para expedir reglamentos. Sin embargo, como hemos dicho, la doctrina y la jurisprudencia han reconocido que dicha facultad deriva de tal precepto constitucional.

En cuanto a la interpretación de dicho precepto, la doctrina mexicana ha entrado en cierto debate, pero finalmente aceptan como el fundamento de la facultad reglamentaria del Ejecutivo Federal al artículo 89 fracción I de la Constitución Federal.

Al respecto, interpretando el artículo en comento, el maestro Gabino Fraga expone que gramaticalmente "proveer" significa poner los medios adecuados para llegar a un fin, es decir, para facilitar la ejecución de las leyes. Cuando se emplea esa palabra en la fracción I del art. 89, quiere decir que el Presidente tiene facultad de usar los medios apropiados para hacer que se observen las leyes expedidas por el Congreso. Tales medios no son los ejecutivos, porque ya en otro lugar de la misma fracción se le confieren al Presidente. Tienen que ser, pues, medios de la misma naturaleza de la ley, necesarios para desarrollar en su aplicación los preceptos contenidos en la ley, lo cual significa que son de aplicación general, como la ley misma a la cual se refieren. Siguese de lo dicho que los actos reglamentarios, porque según la Constitución competen al Presidente, lo cual se corrobora si se tiene en cuenta que cuando la fracción I dice "en la esfera administrativa", está concediendo al Ejecutivo la facultad de expedir disposiciones de carácter general, que por su naturaleza incumben al Congreso.⁽¹⁰⁶⁾

Sin embargo, el maestro Tena Ramírez⁽¹⁰⁷⁾ señala que en rigor gramatical tal disposición constitucional únicamente contempla la facultad de ejecutar las leyes y no la facultad reglamentaria referida, pero acota que debido a la importancia y necesidad de dicha facultad dentro de un régimen constitucional la jurisprudencia se ha inclinado a justificarla, hasta el punto de que ya nadie la discute. De esta suerte ha crecido fuera de la Constitución, aunque sin contrariarla, una institución de derecho consuetudinario, que viene a llenar el vacío que inexplicablemente dejaron los Constituyentes del 57 y del 17. Hoy en día es el precedente y no el texto, el que justifica en nuestro derecho la facultad reglamentaria.⁽¹⁰⁸⁾

Continúa exponiendo este tratadista que la facultad reglamentaria constituye una excepción al principio de separación de poderes, esta excepción se establece constitucionalmente en favor del Presidente de la República no de los Secretarios de Estado ni de ningún otro órgano dependiente del Poder Ejecutivo, por lo cual ni siquiera una ley ordinaria podría delegarla en otra persona distinta del Presidente porque invadiría disposiciones constitucionales, existiendo ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en tal sentido.⁽¹⁰⁹⁾

Sin embargo, sin restarle valor a la crítica del maestro Tena Ramírez, no hay que olvidar que bajo una exegética interpretación del artículo 89 fracción I en relación con el artículo 92 de nuestra Carta Magna¹¹⁰⁾ (que prevé la existencia de reglamentos del presidente de la república), así como en los antecedentes históricos antes descritos, nuestro máximo tribunal ha reconocido que la facultad reglamentaria del Ejecutivo Federal está latente en dichos preceptos constitucionales, al señalar:

"REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS. FACULTAD DEL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA PARA EXPEDIRLOS. SU NATURALEZA. - El artículo 89, fracción I de nuestra Carta Magna, confiere al Presidente de la República tres facultades: a).- La de promulgar las leyes que expida el Congreso de la Unión; b).- La de ejecutar dichas leyes; y c).- La de proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia o sea la facultad reglamentaria. Esta última facultad es la que determina que el ejecutivo pueda expedir disposiciones generales y abstractas que tienen por objeto la ejecución de la ley, desarrollando y complementando en detalle las normas contenidas en los ordenamientos jurídicos expedidos por el Congreso de la Unión. El reglamento es un acto formalmente administrativo y materialmente legislativo; participa de los atributos de la ley, aunque solo en cuanto ambos ordenamientos son de naturaleza impersonal, general y abstracta. Dos características separan a la ley del reglamento, en sentido estricto: esta último emana del ejecutivo, a quien incumbe proveer en la esfera administrativa la exacta observancia de la ley, y es una norma subalterna que tiene su medida y justificación en la ley. Pero aun en l que aparece común en los dos ordenamientos, que es su carácter general y abstracto separándose por la finalidad que en el área del reglamento se imprime dicha característica, ya que el reglamento determina de modo general y abstracto los medios que deberán emplearse para aplicar la ley a los casos concretos."¹¹¹⁾

De esta forma tanto la doctrina como la jurisprudencia han reconocido la existencia de la facultad reglamentaria del Presidente de la República. Función o potestad, que como dice el maestro Tena Ramírez "inexplicablemente dejaron en el vacío los Constituyentes de 57 y 17, al no establecerla de modo expreso y categórico sino únicamente de manera tácita e implícita, pero soslayando toda nuestra tradición jurídica constitucional.

Por lo anterior, la facultad del Presidente de la República derivada del artículo 89, fracción I Constitucional, para la expedición de reglamentos para proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, ni más ni menos, que expida el Congreso de la Unión, es aceptada en forma unánime por los diversos tratadistas de Derecho Administrativo y de Derecho Constitucional, asimismo la reconoce la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, quien ha sobresaltado la importancia de que el titular del Poder Ejecutivo emita reglamentos para la mejor ejecución y aplicación de las leyes federales expedidas por el Congreso de la Unión.

Además, como hemos visto en el punto referente a los antecedentes de la facultad reglamentaria en México, las constituciones anteriores a la de 1857 reconocieron dicha facultad en favor del Ejecutivo Federal, aunque inexplicablemente a las últimas dos Cartas Constitucionales no otorgan dicha

facultad de manera expresa en favor del Presidente de la República, sino que ha sido la Suprema Corte de Justicia de la Nación quien ha interpretado en tal sentido.

C. Límites de la facultad reglamentaria.

Siguiendo el principio de la división de poderes, a que nos hemos referido en el capítulo primero, los regímenes liberales nacidos de la Revolución Francesa descansaron sobre la idea fundamental de que los ciudadanos deben estar protegidos contra toda limitación innecesaria de sus libertades, y que para ello el mejor procedimiento consiste en confiar el Poder Legislativo a los representantes del pueblo y otorgar a aquél la primacía sobre toda otra autoridad gubernamental o administrativa. Bajo tal concepción política, en las Constituciones se origina en la órbita jurídica de superioridad de las leyes sobre todos los actos del Poder Ejecutivo, superioridad virtualizada en los siguientes principios:

a) Principio de supremacía de la ley, reconoce que el Poder Ejecutivo no puede ir en contra de las disposiciones formales o del espíritu de la Ley.

Al respecto, el profesor Waline señala que en virtud del principio de legalidad, la competencia de los funcionarios está subordinada a la ley, subordinación que consiste en:

- "1. Obligación de respetar las leyes en su letra y en su espíritu.
- "2. Imposibilidad para la autoridad administrativa de tomar la iniciativa para disminuir por un reglamento la libertad de los ciudadanos si el legislador no ha planteado, a lo menos, el principio de tal determinación.
- "3. Imposibilidad de tocar materias o de tomar ciertas disposiciones reservadas para el legislador, sea por la Constitución, sea por la ley (creación de un impuesto o de una infracción penal), sea por una costumbre reconocida por la jurisdicción (creación de una jurisdicción, modificación de competencias jurisdiccionales)."⁽¹¹²⁾

Por su parte, el doctor Ignacio Burgoa señala que la heteronomía de los reglamentos implica no solo que pueden expedirse sin una ley previa a cuya pormenorización normativa están destinados, sino que su validez jurídico-constitucional depende de ella, en cuanto que no deben contrariarla ni rebasar su ámbito de regulación. Así, al igual que una ley secundaria no debe oponerse a la Constitución, un reglamento no puede tampoco infringir o alterar ninguna ley ordinaria, pues ésta condición y fuente de validez a la que debe estar subordinado."⁽¹¹³⁾

Por lo tanto, el reglamento al tener menor valor jurídico que la ley, está subordinado a la norma legal, por lo que se ve imposibilitado a modificarla. La modificación de una ley se debe hacer por otra ley y no por un reglamento. En este sentido, nuestra Constitución en su artículo 73 fracción f) señala:

"...en la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos, se observarán los trámites establecidos para su formación."

En materia fiscal, además de no poder contrariar a la ley tampoco puede agregar preceptos nuevos de carácter esencial, sobre todo cuando se trate de los elementos del tributo.

En el Derecho Mexicano, los tratados internacionales tienen la fuerza de una ley, por lo que las disposiciones reglamentarias no pueden ir en su contra.

b) Principio de reserva de ley, que reconoce un ámbito normativo reservado exclusivamente a la ley formal.

Al tratar el punto referente a la materia del reglamento, señalamos que por disposición constitucional existe un ámbito reservado exclusivamente a la ley. En este sentido, mencionamos que los derechos fundamentales del hombre, en lo referente a la libertad, igualdad, seguridad jurídica, propiedad, deben estar regulados por una ley, así como las reglas orgánicas de los poderes públicos y demás autoridades que tienen poder de mando sobre los particulares, y la materia penal, son materia de ley.

La materia financiera y, en particular, la tributaria que es de interés para este trabajo, es competencia en su substancia del Poder Legislativo.

Al respecto, Moreau señala que la materia que las Constituciones modernas reservan al órgano legislativo, la constituyen los derechos del ciudadano, y en particular la facultad para definir los delitos y señalar penas, así como lo referente a la materia tributaria, áreas en las que queda absolutamente vedada al Poder Ejecutivo toda actuación.⁽¹¹⁴⁾

Por lo tanto, el objeto propio del reglamento es asegurar el funcionamiento de la administración, y solamente podrá imponer obligaciones a los ciudadanos en los casos que lo permita la Constitución.

Por lo anterior, las materias que son exclusivas de la Ley no admiten regulación mediante el reglamento, debido a que por la tradición constitucional el permitir injerencia del Ejecutivo generaría arbitrariedad.

En nuestro derecho, la materia reserva a la Ley la constituyen los derechos fundamentales y obligaciones de las personas. De ahí, que la reglamentación de las garantías individuales solo debe puede hacerse, por medio de una ley formal, en este sentido el art. 1º Constitucional señala que solo pueden ser restringidas o suspendidas en los casos y con las condiciones que ella establece, y según se desprende de sus disposiciones, dichas garantías únicamente pueden ser

afectadas por medio de leyes, y conforme al art. 14 constitucional, para que los gobernados puedan ser privados de sus derechos fundamentales, deben cumplirse las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

En materia tributaria, los elementos esenciales del impuesto, las infracciones, exenciones y obligaciones, son materia exclusiva de la ley, por tanto su único fin es el desarrollo en detalle de dicha elementos pero sin contrariar o alterar lo establecido en la ley fiscal.

c) La vigencia y validez del reglamento depende de la existencia y validez de la ley.

Bajo este principio, si la ley reglamentada respectiva se abroga, se deroga o se reforma y modifica, el reglamento heterónimo correspondiente forzosamente tiene que experimentar los mismos fenómenos jurídicos en cuando se relaciona directamente con la ley, y en lo que se refiere a los preceptos especialmente pormenorizadores de las disposiciones de la ley reformadas o derogadas. Si una ley es abrogada legalmente, el reglamento respectivo queda automáticamente sin posibilidad de aplicación jurídica, siguiendo la suerte de la ley y quedando extinguido del ámbito del derecho positivo aun sin declaración expresa.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado lo siguiente:

REGLAMENTOS, VALIDEZ Y VIGENCIA DE LOS. La facultad reglamentaria del Presidente de la República se ha desprendido tradicionalmente de la fracción I del artículo 89 de la Constitución Federal, que lo faculta para proveer en la esfera administrativa a la observancia de las leyes. Ahora bien, de esto se desprende, a su vez, que esa facultad no le es otorgada por el legislador ordinario, pero también que no puede expedirse un reglamento sin que se refiera a una ley, y se funde precisamente en ella para proveer en forma general y abstracta en lo necesario a la aplicación de dicha ley a los casos concretos que surjan. O sea, que sin ley no puede haber reglamentos, en principio, excepto en aquellos casos en que la propia Constitución Federal autoriza al Presidente a usar en forma autónoma su facultad reglamentaria, como lo es, por ejemplo, el caso de los reglamentos gubernativos y de policía a que se refiere el artículo 21 Constitucional. Pero fuera de esos casos de excepción, el estimar que el Presidente está facultado para dictar disposiciones reglamentarias generales, con características materiales de leyes, aun cuando esos reglamentos no estén precisamente apoyados o erigidos a reglamentar precisamente una ley que lo sea también en sentido formal, es decir, emanada del Congreso, equivaldría dar facultades legislativas al Presidente de la República, en contravención a lo dispuesto en los artículos 49, 73 y relativos de la mencionada Constitución. Así pues, un reglamento sólo puede tener validez legal cuando está dirigido a proveer a la aplicación de una ley concreta, a cuyos mandamientos deberá ceñirse, por lo demás, sin poderlos suprimir, modificar ni ampliar, en su substancia. Y, en consecuencia al ser abrogada la ley en que se apoya la validez de un reglamento, éste queda también automáticamente sin materia y, por ende, sin vigencia, pues no podría subsistir un reglamento al abrogarse la ley reglamentada, ya que ese reglamento vendría a implicar una facultad legislativa autónoma del Presidente de la República, que la Constitución no le da. Por lo demás, si una ley es abrogada, quedan sin vigencia sus reglamentos, y si se dicta una nueva

ley, que es la que abroga a la anterior, el Presidente de la República deberá expedir un nuevo reglamento adecuado a la nueva ley o, si 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 decretarse en un nuevo acto reglamentario la vigencia del reglamento anterior, en lo que no contradiga a la nueva ley... Y la conclusión anterior es obligada cuando se trata de imponer cargas a los gobernados, con bases en un reglamento referente a una ley derogada, y no solo de regular actos de trámite o de procedimiento, ya que éstos de cualquier manera habría de realizarse a menos que la ley deje su propia vigencia sujeta a la expedición de nuevos reglamentos. De lo contrario, si se aceptara que se impusieran a los gobernados cargas con bases en reglamentos expedidos para leyes que ya fueron abrogadas, aun cuando en la nueva ley se contengan disposiciones en partes iguales o semejantes, se estaría violando la seguridad jurídica de los gobernados, y no podría decirse que los actos de aplicación del viejo reglamento, al imponerles cargas y causarles molestias en su persona, posesiones o patrimonio, estuviesen clara y manifiestamente fundados en disposiciones legales reglamentarias vigentes y aplicables, con lo cual se violarían las garantías del debido proceso legal y de fundamentación y motivación, en su aspecto material, que consagran los artículos 14 y 16 constitucionales.⁽¹¹⁶⁾

d) El reglamento no puede establecer prescripciones contrarias a un principio constitucional, por ejemplo, el de igualdad de todos los habitantes ante la ley, etc.⁽¹¹⁶⁾

e) Por virtud del principio según el cual toda autoridad debe obrar en los límites de su competencia, la autoridad administrativa no puede dictar reglamentos que importen una extralimitación de su esfera e invadan la de otra autoridad, salvo en circunstancias especiales de emergencia.⁽¹¹⁷⁾

f) En virtud del principio de organización jerárquica y de coordinación entre los órganos superiores e inferiores, centrales y locales, ningún reglamento dictado por autoridad inferior puede contrariar disposiciones establecidas en reglamentos dictados por la autoridad superior.⁽¹¹⁸⁾

g) El Poder Legislativo es un poder espontáneo, primario, de vocación general, que puede tomar la iniciativa en todas las materias. Por su parte, el reglamento de ejecución no toma la iniciativa, sino debe esperar el surgimiento de la ley que va a reglamentar, y que en ocasiones no puede ser necesario su nacimiento.

h) Reconocimiento de que el poder Ejecutivo no puede por sí aplazar indefinidamente el cumplimiento de una Ley.⁽¹¹⁹⁾

De ahí, que por su naturaleza intrínseca, el reglamento es jerárquicamente inferior a la ley, por lo que nunca podrá ir más allá de la ésta, ni de las materias que no le son reservadas constitucionalmente, aunque goce de las características de ser general, abstracta e impersonal, ya que su único fin es desarrollar la ley, ni más ni menos, facilitando su exacta observancia.

i) Amplitud del reglamento. En relación con la amplitud del reglamento y la ley, el maestro Andrés Serra Rojas señala: "No existe un dominio legalmente reservado para el reglamento. El legislador legisla en unos tan ampliamente que hace innecesario el reglamento. Sin embargo, la tendencia en la técnica legislativa es establecer en la forma más general posible las situaciones jurídicas. De acuerdo con ella, las leyes establecen principios de carácter general, dejando que el reglamento regule sus detalles de aplicación".⁽¹²⁰⁾

En este sentido, el Mtro. Tena Ramírez, afirma que el contenido más o menos amplio de la ley en relación con el reglamento, no puede ser determinado en teoría. Hay leyes nada prolijas que solo trazan direcciones generales, encomendando así al reglamento la parte principal de la ordenación.⁽¹²¹⁾

No obstante las afirmaciones anteriores, la amplitud del reglamento respecto a la ley, esta supeditada a la ley misma que va a desarrollar, por lo que la ley al establecer los principios generales el resto se lo deja al reglamento, por lo que es el propio legislador a través de la ley quien fija la amplitud del mismo. Esta vinculación entre ley y reglamento debe darse bajo las premisas de que éste debe:

- a) Respetar la materia que la ley tiene reservada constitucionalmente;
- b) Buscar la ejecución de la Ley, desarrollándola facilitando su exacta observancia, ni más ni menos;
- c) No invadir el espíritu legislativo, y
- d) Ser clara y precisa.

En esencia, debe ajustarse a los principios constitucionales de seguridad jurídica, legalidad e igualdad.

Por lo anterior, si el reglamento cumple con dichos requisitos, no importa que esta sea más o menos amplia que la Ley, pues es la misma ley y su contenido quienes determinan tal situación. De ahí, que la amplitud o no del reglamento con respecto a la ley, no sea determinante como límite de la facultad reglamentaria si bajo dichas circunstancias se cumplen con los principios antes mencionados. Sin embargo, si la amplitud de los reglamentos respecto a la ley es por falta de técnica legislativa del legislador, puede obligar indebidamente al Ejecutivo a regular materia reservada a la ley pero no prevista en ésta, y por otro lado, aunque el legislador haya regulado lo que le es propio, el Ejecutivo por iniciativa propia puede invadir a la ley e incumplir con los principios constitucionales previstos para tal efecto. Aquí, no estaríamos ante un problema de amplitud del reglamento como límite de la facultad reglamentaria, sino ante un problema de falta de técnica legislativa y consecuentemente de violaciones constitucionales.

En relación con la amplitud del reglamento y la ley, podemos citar un ejemplo que se encuentra en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su reglamento, donde éste último es más amplio que la ley.

De lo anterior concluimos que la amplitud del reglamento respecto a la ley no constituye un límite de la facultad reglamentaria ya que la misma se determinan con base en el contenido material de cada norma y a su apego a las disposiciones constitucionales que regulan su ejercicio.

Para concluir con este punto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en relación con los límites de la facultad reglamentaria, ha señalado lo siguiente.

"FACULTAD REGLAMENTARIA. SUS LÍMITES. 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 competenciales, 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 complementando 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 precisamente la ley su medida y justificación."⁽¹²²⁾

"REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS. SUS LÍMITES.... luego entonces la facultad reglamentaria no puede ser utilizada como instrumento para llenar lagunas de la ley, ni para reformarla, o tampoco para remediar el olvido o la omisión..."⁽¹²³⁾

"FACULTAD REGLAMENTARIA DEL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA. PRINCIPIOS QUE LA RIGEN.- Según ha sostenido este alto Tribunal en numerosos precedentes, el artículo 89, fracción I, constitucional, faculta al Presidente de la República para expedir normas reglamentarias de las leyes emanadas del Congreso de la Unión, y aunque desde el punto de vista material ambas normas son similares, aquellas se distinguen de éstas básicamente, en que provienen de un órgano que al emitirlos no expresa la voluntad general, sino que está instituido para acatarla en cuanto al dimana del Legislativo, de donde, por definición, son normas subordinadas, de lo cual se sigue que la facultad reglamentaria se halla regida por dos principios: El de reserva de la ley y el de subordinación jerárquica a la misma. El principio de reserva de ley, que desde su aparición como reacción al poder ilimitado del monarca desarrolla su formulación en las constituciones modernas, ha encontrado su justificación en la necesidad de preservar los bienes jurídicos de mayor valía de los gobernados (tradicionalmente libertad personal y propiedad), prohíbe al reglamento abordar materias reservadas en exclusiva a las leyes del Congreso, como son las relativas a la definición de los tipos penales, las causas de expropiación y la determinación de los elementos de los tributos, mientras que el principio de subordinación jerárquica, exige que el reglamento esté precediendo por una ley cuyas disposiciones desarrolle, completamente o pormenorice y en las que encuentre su justificación y medida."⁽¹²⁴⁾

Como puede observarse, el contenido de las normas jurídicas que se contienen en un reglamento tienen varias limitaciones. Entre ellas se pueden destacar las siguientes:

1. Las normas reglamentarias están subordinadas a la ley, y por lo tanto deben respetarla en su letra y en su espíritu, circunscribiéndose a su propia materia.
2. Hay una materia exclusiva de la ley que el reglamento no debe invadir.
3. La existencia y validez del reglamento depende de la existencia y validez de la ley.
4. Las disposiciones contenidas en una ley emanada del Poder Legislativo, no pueden ser modificadas por un reglamento.
5. Los reglamentos no pueden infringir principios constitucionales ni legales.
6. Un reglamento no puede crear autoridades ni competencias de éstas.
7. El reglamento inicia su actividad con el surgimiento previo de una ley.
8. El reglamento no puede aplazar el cumplimiento de una ley.
9. El reglamento no puede establecer infracciones, sanciones y delitos.

Por lo anterior, la facultad reglamentaria no puede ser utilizada como instrumento para llenar lagunas de la ley, ni para reformarla, ni tampoco para remediar el olvido o la omisión. Sin embargo, en la práctica legislativa fiscal se han cometido violaciones en cuanto a que existen reglamentos que sobrepasan los límites de las leyes, dando de esta manera lugar a que el Ejecutivo se exceda de sus facultades, violando disposiciones constitucionales no respetando su espíritu literal e interpretativo de las leyes, violando de esta forma garantías individuales.

D. Delegación de la facultad reglamentaria.

El artículo 89, fracción I de la Constitución Federal otorga la facultad reglamentaria al Poder Ejecutivo, que de conformidad con dicho ordenamiento está depositado en un solo individuo denominado Presidente de la República.

La Constitución otorga la facultad reglamentaria al Presidente de la República, sin que le autorice a delegarla, por lo que ni los Secretarios de Estado ni ningún otro funcionario, puede dictar reglamentos en nombre del Presidente de la República. En efecto, los Secretarios de Estado y demás funcionarios, no puede dictar reglamentos en nombre del Presidente de la República, aunque las disposiciones administrativas con contenido reglamentario emitidas por estos reciban otra denominación.

Al respecto el maestro Acosta Romero opina: "La facultad reglamentaria se ha considerado por la doctrina y la jurisprudencia que corresponde exclusivamente al Presidente de la República, es decir, no se puede delegar y además que se trata de una facultad discrecional, o sea, que puede ejercitarse en cualquier momento, según lo estime conveniente o necesario el Ejecutivo".⁽¹²⁸⁾

El maestro Tena Ramírez apoya la posición anterior al señalar que ni siquiera la misma ley puede delegar la facultad reglamentaria que corresponde al Presidente, pues en tal caso la ley usurparía el lugar de la Constitución al ampliar la excepción a casos no señalados en aquélla.⁽¹²⁹⁾

Lo anterior está corroborado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que ha señalado que la facultad reglamentaria es indelegable, por lo que solo puede ejercerla el Presidente de la República, y que ni el Poder Legislativo puede autorizar tal delegación.

"REGLEMENTOS ADMINISTRATIVOS.- solo tiene facultades para legislar el Poder Legislativo y excepcionalmente el ejecutivo en el caso de la facultad reglamentaria, que únicamente puede ser ejercida por el titular de este poder, sin que en la Constitución existe una disposición que lo autorice para delegar en alguna otra persona o entidad, la referida facultad, pues ni el Poder Legislativo puede autorizar tal delegación..."⁽¹²⁷⁾

Sin embargo, en la práctica la facultad reglamentaria no siempre es ejercida por el Ejecutivo Federal, toda vez que en nuestro país se da el fenómeno de la proliferación de reglamentos emitidos por otras autoridades, diferentes al Poder Ejecutivo, en virtud de que día a día los legisladores ordinarios (los que redactan los proyectos de las leyes en las dependencias del Ejecutivo), en un afán caprichoso por aumentar sus facultades y acrecentar la importancia político-administrativa de sus dependencias, otorgan facultades que ya no son reglamentarias, sino que, más bien, son francamente legislativas, a órganos jerárquicamente inferiores de la Administración Pública. Como ejemplo de lo anterior tenemos a los reglamentos que expide la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en materia bancaria (artículo 1º, párrafo quinto, de la Ley General de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliare); los del Comité Técnico del Seguro Social, los reglamentos universitarios y los reglamentos del Banco de México, etc., causando todo esto un problema grave en la práctica jurídica, por la creciente "legislación hecha a la medida del funcionario que la aplica".⁽¹²⁸⁾

Por su parte, el maestro Andrés Serra Rojas al abordar el problema, señala: "Es indudable que la creación de organismos descentralizados ha traído numerosos problemas dentro de nuestro régimen administrativo, uno de ellos es el ejercicio de la facultad reglamentaria. Existen en nuestro derecho administrativo determinados entes públicos legalmente facultados para dictar su propio orden jurídico reglamentario, pero subordinado a la ley orgánica respectiva... Algunas

leyes administrativas que han creado organismos descentralizados, han entregado esta facultad a los propios entes mencionados".⁽¹²⁹⁾

En relación con el fenómeno que se comenta, la muestra fehaciente se da en materia fiscal al permitirse que en diversas leyes fiscales el legislador inebidamente delegue la facultad de emitir disposiciones materialmente reglamentarias (aunque se les denomine de otra forma -resoluciones de carácter general "resolución miscelánea"-) en personas o entes diferentes al Presidente de la República. Por lo anterior, el legislador infundadamente delega en favor del Secretario de Hacienda y Crédito Público la emisión de reglas de carácter general, mismas que materialmente constituyen disposiciones reglamentarias.

Ante este problema, y dada la tendencia política-administrativa posiblemente existan justificaciones para la misma, por lo que, como dice el doctor Miguel Acosta Romero "¿Debe pensarse en una modificación constitucional para hacer posible toda esta serie de reglamentos y, a la vez, permitir a los administrados, medios para impugnarlos? Estas cuestiones no han sido abordadas todavía por la doctrina y ameritan una reflexión profunda para proponer soluciones adecuadas".⁽¹³⁰⁾

De esta manera se concluye que la facultad reglamentaria corresponde únicamente al Presidente de la República por virtud de la Constitución, por lo que no deriva de ninguna delegación legislativa, sin que el Poder Legislativo pueda delegar tal facultad.

VI. La facultad reglamentaria en materia fiscal federal.

A. Un reglamento no puede crear autoridades fiscales.

Constituye un principio Constitucional el que una autoridad competente, es decir autoridad de jure y no de facto, deba ser creada formal y materialmente de acuerdo con la Constitución Federal.

Según nuestra Norma Fundamental, las autoridades de jure deben ser creadas por una ley formal y material, ya sea a nivel primario o secundario. La ley a nivel primario es la Constitución y a nivel secundario son las leyes creadas por el Congreso de la Unión.

Al respecto, y derivado de lo previsto en los artículos 49, 50, 72, 73, 80 y 89 de la Constitución Federal, se desprende que las autoridades han sido creadas legalmente, en forma primaria, por la Constitución Federal. Estos órganos son:

- a) Poder Legislativo.

- b) Poder Ejecutivo.
- c) Poder Judicial.

La misma Constitución como Ley Suprema, ha otorgado a dichos órganos las facultades legales expresas e indelegables de que cada uno dispone, facultades que esas autoridades o Poderes creados no pueden ampliarse a sí mismos, ni delegarse entre ellos, ya que si no lo permite expresamente la Constitución, ello solo podría hacerse mediante reforma constitucional.

Bajo este esquema, la Constitución como ley primaria originada de una decisión del pueblo a través del órgano constituyente (Congreso Constituyente), crea sus órganos o autoridades primarias. Consecuentemente, los órganos o autoridades secundarias deben ser creados por el órgano al que la Ley Suprema le confirió la facultad de crear Leyes secundarias, es decir, leyes en su sentido formal y material, y toda vez que esta facultad le es atribuida al Congreso de la Unión, es el mismo pueblo a través de sus representantes quien determina ante que autoridades ha de sujetarse.

Por lo anterior, la función de crear órganos secundarios, es decir, órganos no creados directamente por la Constitución, está conferida al Congreso de la Unión, que es el único con facultades legislativas para crear dichos órganos de gobierno dentro del Poder Legislativo, Ejecutivo y Judicial, y dotarlos de facultades legales para actuar como autoridades, dentro de la esfera de las leyes secundarias, derivadas de la Constitución Federal.

Dentro de las facultades que la Carta Magna ha concedido a cada uno de estos poderes⁽¹³¹⁾, el Poder Ejecutivo, cuenta con la facultad de expedir reglamentos con la única finalidad de proveer en la esfera administrativa la exacta observancia de la ley, que como hemos señalado anteriormente en ningún momento puede contrariar, alterar o complementar a la ley que le dio origen. Así lo ha señalado la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁽¹³²⁾, al establecer que la facultad de expedir reglamentos, se limita a la expedición de disposiciones generales y abstractas que tengan por objeto la ejecución de la ley, desarrollando y complementando en detalle las normas contenidas en los ordenamientos jurídicos expedidos por el Congreso, y esas disposiciones son normas subalternas que tienen su medida y justificación en la ley.

En efecto, al ser la función de un reglamento de ejecución la de precisar, concretar y desarrollar las instituciones creadas por la ley, no puede añadir nuevas instituciones legales, ni puede crear nuevos órganos de autoridad, con imperio, diferentes a los que la ley ha creado. Consecuentemente, no puede modificar la estructura o composición de los Poderes de la Unión (en este caso del Poder Ejecutivo) en sus órganos de autoridad, creando órganos y otorgándoles facultades para firmar mandamientos escritos, en términos del artículo 16

constitucional, que pudieran contener actos que causaran a los gobernados molestias en sus personas, derechos o posesiones.

El permitir que mediante un reglamento de ejecución se creen órganos de autoridad y se les asignen facultades, estaríamos en presencia de un reglamento que sobrepasa a la Ley que le dio origen, situación que va en contra de lo dispuesto por nuestra Constitución. Por lo tanto, la facultad de crear autoridades u órganos de autoridad no puede de ninguna manera corresponder por propio derecho al Ejecutivo, toda vez que la Constitución no le otorga expresamente tal facultad.

Además, las facultades de crear autoridades u órganos de autoridad como no puede de ninguna manera corresponder por propio derecho al Ejecutivo, toda vez que la Constitución no le otorga, tampoco las puede recibir por delegación del Congreso de la Unión, en virtud de que tal delegación sería inconstitucional.

En efecto, no puede aceptarse que el Poder Legislativo autorice al Ejecutivo a crear autoridades y dotarlas de facultades argumentando un criterio de facultades concurrentes entre dichos poderes, debido a la inexistencia de precepto constitucional que así lo establezca, además de lesionar el principio de separación de poderes, conforme al cual no pueden juntarse tales facultades en un solo poder, ni pueden ser delegadas por uno al otro.

Así, el otorgar al Presidente de la República o a funcionarios inferiores a dependientes a él, la facultad de crear órganos de autoridad y de dotarlos de facultades legales, sería violar la Constitución, que prohíbe que los poderes se reúnan en uno solo, además de que bajo este principio dicha facultad está a cargo exclusivamente del Poder Legislativo.

Por lo anterior, el Presidente de la República carece de autorización constitucional, de manera expresa o por delegación, para crear autoridades de jure y dotarlas de facultades, mediante un reglamento.

Esta limitación no impide que el titular del Poder Ejecutivo ejerza la facultad prevista por el artículo 89 fracción II para nombrar y remover funcionarios, toda vez que no debe confundirse la figura jurídica de crear el órgano de autoridad con la de nombrar a la persona física que representará a dicho órgano. La primera está conferida al Poder Legislativo y la segunda es la facultad de nombramiento que tiene asignada el Ejecutivo Federal. La facultad de nombramiento no rompe el equilibrio entre los poderes, y se limita a satisfacer las necesidades de personal en las dependencias de gobierno creadas por el Poder Legislativo, mientras que crear órganos de gobierno, con autoridad e imperio, estaría fuera del ámbito constitucional.

Derivado de lo anterior y aunque dentro del marco señalado al efecto por leyes formalmente emanadas del Congreso de la Unión, el Presidente y sus Secretarios de Estado podrán delegar ciertas facultades en sus subordinados, es claro que constitucionalmente no podría aceptarse, sin lesionar el sistema democrático de separación de poderes, que un funcionario cualquiera del Poder Ejecutivo, ni el mismo Presidente de la República, en vez de limitarse a delegar ciertas funciones en un órgano creado por el Congreso, pudieren inclusive crear el órgano para luego delegarle facultades, o creárselas también. Además, cualquier disposición, acuerdo o resolución que tenga ese efecto, sea cual fuere su nombre, tendrá que ser declarada inconstitucional cuando sea reclamada en amparo, aunque dejando a salvo, en su caso, las facultades del órgano que si las tenga legalmente, para actuar como proceda en derecho.

En relación con la materia fiscal, el artículo 31, fracción IV constitucional, señala que las contribuciones deben estar previstas en leyes, emanadas del Congreso de la Unión. Por lo tanto, es una garantía constitucional el que los ciudadanos no deben pagar más impuestos que los que ellos hayan consentido pagar, por sí o a través de los representantes que hayan elegido para integrar el Congreso de la Unión. Derecho ciudadano que incluye impuestos y órganos de autoridad.

En efecto, además de crear el impuesto, deben establecer los órganos con autoridad e imperio de Estado que puedan fincar créditos y firmar mandamientos escritos al respecto, para efectuar cobros de naturaleza fiscal por la vía económico-coactiva.

Lo anterior no impide que mediante un reglamentos puedan crear dependencias gubernamentales que ayuden a las tareas de aplicar las leyes fiscales. Pero esos órganos no serán órganos de autoridad, con el imperio del Estado, que puedan causar molestias a los particulares en sus personas, bienes y derechos, ni que por sí mismos puedan firmar, al través de titulares creados por el Presidente de (no sólo nombrados por él)? mandamientos escritos en los términos que se mencionaron: tales mandamientos sólo podrán ser firmados por autoridades que hayan sido creadas y dotadas de competencia por el Congreso de la Unión, aunque las personas físicas que ocupan los cargos si deban ser legalmente designadas por el Presidente.

De lo anterior concluimos que ni la facultad reglamentaria le otorga, ni el Congreso podría delegarle, al Presidente de la República, la facultad de crear órganos de autoridad con imperio, ni dicho Presidente podría delegar esa facultad de crear órganos de autoridad, en el Secretario de Hacienda y Crédito Público. Sin embargo, en la vía reglamentaria, se pueden crear entidades administrativas como colaboradoras de los órganos de autoridad creados por el Congreso en una Ley, sin que cuenten con facultadas para emitir actos de molestia a los particulares.

Así, la autoridad para ser competente, debe haber sido creada legalmente por quien constitucionalmente tenga facultades para hacerlo, siendo el Congreso de la Unión el único facultado para tal efecto.

Reafirma lo anterior lo sustentado por el Poder Judicial Federal en la siguiente tesis:

"AUTORIDADES.- FACULTADES PARA CREARLAS.- ADMINISTRACIONES FISCALES.- El artículo 16 constitucional establece que nadie podrá ser molestado sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente. Esto último implica que la autoridad para ser competente, debe haber sido creada legalmente por quien constitucionalmente tenga facultades para hacerlo, y es claro que no cualquier ciudadano puede crear órganos de autoridad. Y conforme a los artículos 49, 50, 72, 73, 80, 89 y relativos de la Constitución Federal, se debe entender que las autoridades han sido creadas legalmente, en forma primaria, por la Constitución Federal, que es la que también les ha otorgado las facultades legales de que cada una dispone, facultades que esas autoridades o Poderes creados no pueden ampliarse a sí mismos, ni delegarse entre ellos, ya que ello sólo podría hacerse mediante reforma constitucional. Ahora bien, entre las facultades del Presidente están las de nombrar y remover a ciertos funcionarios, pero no la de crear órganos de autoridad, ni de otorgarles una esfera de facultades legales. Esta función de crear órganos secundarios en el Poder Ejecutivo Federal (es decir, los órganos no creados directamente por la Constitución), debe estimarse conferida al Congreso de la Unión, que es el único con facultades legislativas para crear órganos secundarios de gobierno dentro del Poder Ejecutivo, y dotarlos de facultades legales para actuar como autoridades, dentro de la esfera de las leyes secundarias, derivadas de la Constitución Federal. Otorgar al Presidente de la República, y con mayor razón a funcionarios inferiores a él, la facultad de crear órganos de autoridad y de dotarlos de facultades legales, sería violar la Constitución, que prohíbe que los poderes se reúnan en uno. Y por ende, tales facultades de crear autoridades u órganos de autoridad no puede de ninguna manera corresponder al Ejecutivo, ni por derecho propio (que la Constitución no le otorga) ni por facultades delegadas por el Congreso (ya que tal delegación sería inconstitucional). En consecuencia, aunque dentro del marco señalado al efecto por leyes formalmente emanadas del Congreso de la Unión, el Presidente y sus Secretarios de Estado podrán delegar ciertas facultades en sus subordinados, es claro que constitucionalmente no podría aceptarse, sin lesionar el sistema democrático de separación de poderes, que un funcionario cualquiera del Poder Ejecutivo, ni el mismo Presidente de la República, en vez de limitarse a delegar ciertas funciones en un órgano creado por el Congreso, pudieran inclusive crear el órgano para luego delegarle facultades, o creárselas también. Y cualquier disposición, acuerdo o resolución que tenga ese efecto, sea cual fuere su nombre, tiene que ser declarada inconstitucional al cualquier sea reclamada en amparo, aunque dejando a salvo, en su caso, las facultades del órgano que si las tenga legalmente, para actuar como proceda en derecho. Lo anterior no implica que el Poder Ejecutivo no pueda crear empleos, o puestos, y que esos puestos no sean remunerados cuando son incluidos en el presupuesto de egresos aprobado por el Poder Legislativo; pero no debe confundirse esta situación con la posibilidad de que el Poder Ejecutivo cree órganos de gobierno, con autoridad e imperio, ya que esta es una situación diferente; lo primero no rompe el equilibrio entre los poderes, y se limita a satisfacer las necesidades de personal en las dependencias de gobierno creadas por el Poder Legislativo, mientras que lo segundo sería crear órganos con imperio, fuera del ámbito constitucional. Por otra parte, la facultad de la jurisprudencia de la Suprema Corte ubica en la fracción I del artículo 89 Constitucional (tesis No. 512, visible en la página 846 de la Tercera Parte del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación publicado en 1975), de expedir reglamentos, se limita, conforme a esa jurisprudencia, a la expedición de disposiciones generales y abstractas que tengan por objeto la

ejecución de la ley, desarrollando y complementando en detalle las normas contenidas en los ordenamientos jurídicos expedidos por el Congreso, y esas disposiciones son normas subalternas que tienen su medida y justificación en la ley. De lo anterior se desprende que mediante un reglamento, o mediante el uso de la facultad reglamentaria, se pueden precisar, concretar, desarrollar las instituciones creadas por la ley, pero no se pueden añadir nuevas instituciones legales, ni se pueden crear nuevos órganos de autoridad, con imperio, diferentes a los que la ley ha creado. Ni se podría mediante esa facultad reglamentaria, modificar la estructura o composición del Poder Ejecutivo en sus órganos de autoridad, creando órganos y otorgándoles facultades para firmar mandamientos escritos, en términos del artículo 16 constitucional, que pudieran contener actos que causarían a los gobernados molestias en sus personas, derechos o posesiones. De estimarse lo contrario saldría sobrando la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado, y las leyes orgánicas de los organismos y dependencias gubernamentales, si al todo lo que esas leyes cubren fuesen materia de la facultad reglamentaria del Presidente de la República. Ni hay precepto constitucional alguno que pudiera apoyar la afirmación de que se tratase de facultades concurrentes entre dos poderes, ya que esto, a más de incurrir en falta de apoyo en texto constitucional, vendría a lesionar el principio de separación de poderes, conforme al cual no pueden juntarse tales facultades en un sólo poder, ni pueden ser delegadas por uno al otro. Además conforme al artículo 31, fracción IV, constitucional, los impuestos y cargas de naturaleza fiscal deben estar fundados precisamente en leyes, que para serlo, deban de emanar del Congreso. Y es ese Congreso el que debe de crear el impuesto y los órganos de autoridad que pueden fincar créditos y firmar mandamientos escritos al respecto, para efectuar cobros de naturaleza fiscal, y para cobrarlos por la vía económico-coactiva, sin acudir previamente a los tribunales. No impide esto que el Ejecutivo pueda crear, mediante su facultad reglamentaria, en reglamentos o en acuerdos que se apoyen en ella (que formalmente lo mismo da independientemente de cual pudiera ser la técnica más depurada), puntos administrativos o dependencias gubernamentales que ayuden a las tareas de aplicar las leyes fiscales. Pero esos órganos no serán órganos de autoridad, con el imperio del Estado, que puedan causar molestias a los particulares en sus personas, bienes y derechos, ni que por sí mismos puedan firmar, al traves de titulares creados por el Presidente de (no sólo nombrados por él?) mandamientos escritos en los términos que se mencionaron: tales mandamientos sólo podrán ser firmados por autoridades que hayan sido creadas y dotadas de competencia por el Congreso, aunque las personas físicas que ocupan los cargos si deban ser legalmente designadas por el Presidente. Y lo anterior se funda en la filosofía, que inspira nuestra Constitución en este aspecto, de que los ciudadanos del país no deben pagar más impuestos que los que ellos hayan consentido pagar, por sí o al través de los representantes que hayan elegido para integrar el Congreso de la Unión. Derecho ciudadano que incluye impuestos y órganos de autoridad. En este contexto, ni la facultad reglamentaria le otorga, ni el Congreso podría delegarle, al Presidente de la República, la facultad de crear órganos de autoridad con imperio, como indebidamente se pretende, que lo haga en el artículo 28 de la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado, ni dicho Presidente podría delegar esa facultad de crear órganos de autoridad, en el Secretario de Hacienda y Crédito Público, como indebidamente se pretende en el artículo 60, del Decreto por el que se crean como dependencias de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la Comisión de Administración Fiscal Regional y la Dirección General de Administración Fiscal, así como las Administraciones Fiscales Regionales, Decreto Publicado en el Diario Oficial correspondiente al 20 de junio de 1973. Tales entidades podrán crearse como colaboradoras de las creadas por el Congreso en una Ley, pero sólo éstas estarán facultadas para firmar, con imperio, los mandamientos que afecten a los particulares".⁽¹³³⁾

"AUTORIDADES, FACULTADES PARA CREAMLAS. El artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal, no autoriza al Presidente para legislar ni para crear órganos fiscales y dotarlos de facultades económico-coactivas, ni mucho menos otorga tales

facultades a los Secretarios de Estado dependientes de él, ya que esas facultades no son delegables y corresponden únicamente al Congreso de la Unión, en términos del artículo 31, fracción IV, y 73 de la Propia Constitución, cuyo artículo 49 también resulta violado al arrojarse los titulares del Poder Ejecutivo facultades legislativas, destruyendo el principio de división de Poderes.¹³⁴

Con base en lo expuesto, resulta criticable la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que señala:

"FACULTAD REGLAMENTARIA. INCLUYE LA CREACION DE AUTORIDADES Y LA DETERMINACION DE LAS QUE ESPECIFICAMENTE EJERCERAN LAS FACULTADES CONCEDIDAS. Está dentro de la facultad reglamentaria otorgada al presidente de la República por el artículo 89, fracción I, de la Constitución, el crear autoridades que ejerzan las atribuciones asignadas por la ley de la materia a determinado organismo de la administración pública; igualmente, se encuentra dentro de dicha facultad el determinar las dependencias y órganos internos especializados a través de los cuales se deben ejercitar las facultades concedidas por la ley a un organismo público, pues ellos significa proveer a la exacta observancia de la ley reglamentaria. Además, al tratarse de un organismo que forma parte de la administración pública, aun cuando sea un organismo descentralizado, es precisamente el presidente de la República, titular de esa administración, quien constitucionalmente está facultado (artículo 89, fracción I) para determinar los órganos internos que ejercerán las facultades otorgadas por la ley a efecto de hacer posible el cumplimiento de ésta."¹³⁵

B. La autoridad competente para ordenar visitas domiciliarias de carácter fiscal, y en general para emitir actos de molestia en materia fiscal debe ser creada por una ley.

Como corolario del punto anterior, señalamos que la autoridad administrativa federal, estatal y municipal, es la facultada por la Constitución Federal para practicar visitas domiciliarias a efecto de comprobar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, tal y como se desprende del artículo 16 constitucional.

Así las cosas, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 16, 39, 41, 43, 49, 80 y 90 de la Constitución Federal, 31 fracciones II, V y VIII de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, 42 fracción III del Código Fiscal de la Federación, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como parte de la Administración Pública Centralizada, la autoridad administrativa federal competente para ordenar visitas domiciliarias de carácter fiscal.

Ante esto, cabe preguntarse: la facultad que los ordenamientos constitucionales y legales otorgan al órgano, debe considerarse atribuida al titular del mismo?.

Como ha quedado precisado, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la autoridad administrativa federal competente para ordenar visitas domiciliarias de carácter fiscal. Sin embargo, se observa que en el Reglamento Interior de la

Secretaría de Hacienda y Crédito Público expedido por el Presidente de la República con fundamento en el artículo 89 fracción I Constitucional, indebidamente se delega la facultad de ordenar y practicar visitas domiciliarias a efecto de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, en los artículos 11 fracción XXXII, 44 fracción III, 45 fracción XXX, 59 fracción IX, 60 fracción II, 72 fracción XXVI, 111 apartado B fracción IV, al Tesorero de la Federación, Dirección General de Interventoría, Dirección General de Política de Ingresos y Asuntos Fiscales Internacionales, Administración General de Auditoría Fiscal Federal, Administración Especial de Auditoría Fiscal de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, Administración General de Aduanas, Administraciones Locales de Auditoría Fiscal, respectivamente.

Tal situación es incorrecta, ya que solamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien es creada por una ley formal y material, es competente para ordenar y practicar visitas domiciliarias, y no los órganos administrativos creados por el Ejecutivo en un reglamento de ejecución.

Desafortunadamente el Poder Judicial Federal, mediante Jurisprudencia, la cual se estima incorrecta, sostiene:

"ADMINISTRACIONES FISCALES REGIONALES. FACULTAD DEL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA PARA LA CREACION DE DEPENDENCIAS DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO. DECRETO PRESIDENCIAL DE 13 DE JUNIO DE 1973, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION MEX.- La fracción I del artículo 89 de la Constitución Federal otorga al Presidente de la República, además de una facultad de colaboración (la promulgación, que es el complemento del proceso legislativo) y otra de ejecución (función administrativa propia del poder ejecutivo), la facultad reglamentaria (que implica una función materialmente legislativa) que constituye un medio para proveer, en la esfera administrativa, a la exacta observancia de las leyes. Dicha facultad reglamentaria es, pues, una facultad normal del poder ejecutivo que no deriva de una delegación legislativa, sino que le ha sido conferida directamente por la Constitución, a la función que puede ejercerse mediante la expedición de un conjunto de normas constitutivas de un ordenamiento en el que se desarrollan las disposiciones de una ley, o bien por medio del dictado de una norma especial requerida por una situación determinada para la mejor realización de los fines de una ley. Es por ello que el poder ejecutivo, obedeciendo a condiciones y circunstancias especiales y sin desbordar la facultad de que está investido, puede expedir normas especiales a fin de crear los órganos que sean necesarios para la realización de funciones previstas en la ley y las cuales deben cumplirse en el ejercicio de la actividad administrativa. Por lo tanto, el decreto presidencial de 13 de junio de 1973, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 del mismo mes, por el que se crearon las Administraciones Fiscales Regionales y se les autorizó expresamente para que ejercieran actividades delegadas, no es contrario a la Constitución, puesto que es una disposición reglamentaria especial expedida con apoyo en los artículos 89, fracción I, constitucional y 28 de la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado, para desarrollar y detallar los principios generales contenidos en ésta y en el Código Fiscal de la Federación, a fin de facilitar el ejercicio de las funciones que conforme a esos ordenamientos debe realizar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el cobro de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales." (126)

Tal determinación del Poder Judicial Federal, es errónea, siguiendo al doctor Ramón Reyes Vera⁽¹³⁷⁾, por lo siguiente:

Constituye un principio constitucional contenido en el artículo 16 de la Constitución Federal, que el cobro, determinación, liquidación y cualquier molestia, referido al aspecto contributivo, debe proceder sólo de una autoridad competente desde el punto de vista legal, formal y material.

En tal sentido se ha pronunciado el Poder Judicial Federal:

"COMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.- ... ya que las dependencias de las Secretarías encargadas a los directores y jefes de departamentos forman un todo con la Secretaría respectiva, no son cuerpos independientes, no obran por acción propia sino que tienen que recabar el acuerdo de la superioridad o deben estar autorizados por una ley para ejecutar determinados actos".⁽¹³⁸⁾

Además, si consideramos que la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en su artículo 18, ordena:

"En el reglamento interior de cada una de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos, que será expedido por el Presidente de la República se determinarán las atribuciones de sus unidades administrativas, así como la forma en que los titulares podrán ser suplidos en sus ausencias", podemos apreciar que un reglamento no puede crear autoridades competentes."

Por lo anterior, el Poder Ejecutivo no puede crear autoridades competentes, menos aún en materia de contribuciones compulsivas.

Reafirma lo anterior, lo señalado en el punto anterior y reafirmado por el Poder Judicial Federal en la siguiente tesis:

"AUTORIDADES.- FACULTADES PARA CREARLAS.- ADMINISTRACIONES FISCALES.- El artículo 16 constitucional establece que nadie podrá ser molestado sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente. Esto último implica que la autoridad para ser competente, debe haber sido creada legalmente por quien constitucionalmente haga facultades para hacerlo, y es claro que no cualquier ciudadano puede crear órganos de autoridad...".⁽¹³⁹⁾

Además, el mismo artículo 16 de la Constitución Federal, en su párrafo segundo ordena: "La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos", por lo que se puede concluir, que la autoridad administrativa competente para practicar visitas domiciliarias se sujetará a las leyes respectivas, por lo tanto, si la autoridad no está creada por ley formal y material, como acto del Poder Legislativo, no será una autoridad competente."⁽¹⁴⁰⁾

Como se observa, un reglamento no puede crear autoridades ni mucho menos puede delegar las facultades que expresamente le han sido conferidas a un órgano de autoridad creado por un ley formal y material.

Así las cosas, al ser creadas las Administraciones Fiscales por el Presidente de la República a través de los respectivos Reglamentos Interiores de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigentes en sus respectivos momentos de aplicación, puede apreciarse que las mismas no son autoridad competente para emitir actos administrativos como los referidos, en virtud de que no han sido creados por una ley formal y material, en la cual se fije su demarcación territorial y sus atribuciones.

Por lo anterior, es el titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la única autoridad administrativa federal competente para ordenar visitas domiciliarias de carácter fiscal, toda vez que es quien ha sido creada por una ley formal y material y no por un reglamento.

C. El reglamento "delegado" en el derecho fiscal mexicano.

Los reglamentos delegados son aquellos que emite el Poder Ejecutivo en virtud de una atribución que le confiere expresamente el Poder Legislativo. De modo que no emanan de la potestad reglamentaria normal del Poder Ejecutivo.⁽¹⁴¹⁾

Fritz Fleiner señala que el reglamento delegado es un acto de una autoridad administrativa que crea reglas de derecho en virtud de una autorización legal.⁽¹⁴²⁾

Por su parte, Bartolome Fiorini define al reglamento autorizado o habilitado (la denominación de reglamento delegado la considera impropia) como aquellos en que el legislador autoriza al administrador para que complemente su norma ante ciertas circunstancias, sea en forma genérica o específica. La reglamentación, en este caso, no modifica ni sustituye la voluntad del legislador, sino que la integra.⁽¹⁴³⁾

De las definiciones anteriores, tenemos que el reglamento "delegado" es aquel emitido por la autoridad administrativa (en particular el Ejecutivo Federal) en virtud de una atribución del Poder Legislativo, para que complemente o integre su norma ante ciertas circunstancias, sea en forma genérica o específica.

En la doctrina argentina se sostiene que el término reglamento "delegado" es incorrecto, siendo mejor hablar de reglamento "habilitado", reglamento "autorizado" o reglamento de "integración".

El tratadista argentino Bartolome Fiorini considera que el término reglamento "delegado" es confuso porque parece que se delega lo que es imposible por la Constitución, y más confusa aún porque pareciera que se entrega al administrador la función de legislar. Las potestades establecidas en la Constitución son indelegables, por lo tanto, lo correcto es hablar de reglamentos habilitados. Al respecto señala:

"El término correcto es el de reglamentos habilitados en virtud de que la habilitación del ejercicio de una competencia no puede entonces identificarse a la transferencia de un poder de atribución legislativa. La habilitación reglamentaria no podrá referirse jamás a cuestiones que son privativas del poder legislador, como órgano representante de la voluntad popular. Una cosa es habilitar la norma administrativa correspondiente y otra es delegar atribuciones legislativas; para la comprensión de esta tesis, hay que bucear el valor sustancial de la representación democrática."⁽⁴⁴⁾

José Canasi señala que no es que se delegue la potestad reglamentaria, que sería inconstitucional.⁽⁴⁵⁾

Por su parte, José Dromi opina que no debe de hablarse de reglamentos delegados, por cuanto el órgano legislativo no puede delegar facultades al órgano ejecutivo, sino tan solo permitir que este último fije ciertas normas dentro del marco legal prefijado por el legislador. Por ello es correcto hablar de reglamentos de integración o reglamentos autorizados. En estos casos en que la ley establece el principio jurídico general, dejando a la Administración la facultad de completar, interpretar e integrar este principio, precisándolo circunstancialmente. En este aspecto, el reglamento viene a completar e integrar el ordenamiento jurídico positivo, en virtud de una autorización legislativa expresa, lo que no significa delegación de esta función.

Asimismo, señala que se trata simplemente de un poder normativo conferido singularmente para el caso concreto por el órgano legislativo en favor del órgano ejecutivo. Es una habilitación a la Administración, que por vía singular amplía su poder normativo respecto de la materia concreta a que ha sido autorizada, pero importa una abdicación general del órgano legislativo.⁽⁴⁶⁾

En nuestra opinión, consideramos correcta la expresión "reglamentos delegados", porque el Poder Ejecutivo los emite en virtud de una atribución que le confiere expresamente el Poder Legislativo, en ejercicio de una facultad constitucional. La doctrina así los define, independientemente de que las constituciones modernas permitan o no tal delegación por parte del Poder Legislativo. Nuestra posición se apoya en lo siguiente:

El Ejecutivo Federal mediante la facultad para emitir reglamentos autorizados o de integración podrá completar, interpretar e integrar la norma emitida por el Poder Legislativo, precisándolo circunstancialmente. Al permitir al Poder Ejecutivo integrar una ley, se presentaría el fenómeno de que la facultad legislativa estaría

compartida, al crearse la ley por dos órganos, de manera general por el Poder Legislativo y en ciertos detalles por el Ejecutivo. En este sentido, si el Poder Legislativo comparte con el Ejecutivo la facultad legislativa, estaría delegando dicha facultad, por lo que es aceptable que doctrina reconozca la existencia del "reglamento delegado", independientemente de que la Constitución apruebe o no tal delegación.

Asimismo, hablar de reglamentos habilitados como lo hacen los autores argentinos citados, cuando el Poder Legislativo habilita al Ejecutivo para emitir el reglamento, significa desconocer la facultad que el Ejecutivo tiene para emitir reglamentos de ejecución para detallar una ley, misma que emana de la propia Constitución, por lo que no es necesario que el legislador de nueva cuenta manifieste la posibilidad de reglamentar la ley, que por mandato constitucional ya esta permitido y es obligación del Poder Ejecutivo.

Finalmente, hay que tener presente que en la teoría de la delegación existen dos supuestos distintos:⁽¹⁴⁷⁾

a) La delegación legítima, la auténtica delegación (echte Delegation), devolutiva, traslativa, que supone la pérdida de la competencia para el delegante y el traslado íntegro de la misma para el delegado, a reserva de una fiscalización del ejercicio o de una revocación, y

b) La delegación impropia o inauténtica (unechte Delegation), esencialmente conservativa, en la cual el traslado de la competencia al delegado no supone que el delegante no pueda ejercitar como propia la misma competencia en otros casos -o en los mismos en que el delegado ha actuado-; no pierde el delegante con ello propiamente la competencia, sino únicamente su exclusividad, su monopolio sobre la misma.

Con base en lo anterior, la habilitación legal para la producción de reglamentos es ordinariamente, como bien se comprende, es un caso de delegación conservativa.

En este mismo sentido opera el concepto técnico de Ernächtigung o habilitación -que es el utilizado en la Constitución de Alemania- como el "traslado de atribuciones en virtud del cual un órgano estatal puede adoptar en propio nombre medidas que por regla general corresponden a la esfera de competencias de otro titular de poder".⁽¹⁴⁸⁾

Por lo anterior, se considera correcta la expresión "reglamentos delegados", en virtud de que los mismos implican una delegación que hace el Poder Legislativo para regular o completar materias que le son propias.

Actualmente algunos países establecen en su Ley Primaria la posibilidad de que el Poder Legislativo pueda delegar o habilitar al Ejecutivo ciertas materias que le son propias y bajo ciertos límites, reconociendo así la existencia de los reglamentos delegados.

Rafael Bielsa reconoce la posibilidad de que estos reglamentos sean constitucionalmente emanados, "en materia de administración", siempre que no importe remisión del poder impositivo, ni represivo penal, ni de imposición fiscal, ni de cargas personales, ni actos que restrinjan el derecho de propiedad, la libertad personal de locomoción, industria, trabajo, enseñar y aprender, ni la inviolabilidad del domicilio".⁽¹⁴⁹⁾

Asimismo, señala que estas normas que emite el Ejecutivo como consecuencia de la delegación legislativa, desde que integra la respectiva ley, participarían de los caracteres de ésta: en consecuencia, dicho acto podría ser enjuiciado por los mismos vicios por los que podría serlo la ley que integra (verbigracia, podría ser tachado de inconstitucional, si existe tal vicio). Si la ley que efectúa la delegación se refiere a una facultad indelegable -por ejemplo, creación de impuestos, configuración de delitos, etc.- y el Ejecutivo emite un acto creando impuestos o configurando delitos, tanto la ley que contenga esa delegación, como el Ejecutivo que le dio curso, pueden ser objetados de inconstitucionales.⁽¹⁵⁰⁾

Es la Constitución la que debe establecer los límites materiales de los reglamentos delegados y la autoridad autorizada para emitirlos.

Por lo anterior, el que ciertas constituciones modernas no prevean la emisión de dichos reglamentos, no significa que sean desconocidos como tales en la doctrina.

Como ejemplo de constituciones que prevén la existencia de los reglamentos delegados o habilitados, y que precisan constitucionalmente las reglas básicas que constituyen el contenido de la delegación, tenemos las siguientes:

La Constitución italiana (art. 76) dice al respecto:

"El ejercicio de la función legislativa no puede ser delegado al gobierno, más que con determinación de los principios y criterios directivos, solo por un tiempo limitado y para objetivos determinados".⁽¹⁵¹⁾

En Alemania, la explicación técnica del fenómeno no se hace, en general, apurando la técnica de la delegación, no es ni siquiera usual el empleo de este término, sino el de habilitación, Ermächtigung., al que la Ley Fundamental de Bonn hace referencia en su artículo 80, al señalar:

"El gobierno federal, un ministro federal o los gobiernos de la Landem pueden ser habilitados por una ley para dictar reglamentos jurídicos. La ley deberá determinar el contenido, el fin y la extinción de dichas habilitaciones."⁽¹³²⁾

En el derecho alemán, se distingue entre *Rechtsverordnungen*, reglamentos que afectan a las materias reservadas a la Ley y que constituyen por ello una verdadera Ley material (*rechtssatz*) y que solo por habilitación del parlamento puede producir el Ejecutivo, y *Verwaltungsverordnungen*, o Reglamentos que el Ejecutivo produce en el seno de su organización propia, sin imponer *normae agendi* a los súbditos, reglamentos para los que dispone, en efecto, de un poder general e independiente de la Ley, aunque ésta en todo caso pueda establecer sobre el mismo límites concretos; este poder reglamentario general y extra legal, aunque limitado también a esferas distintas de las que la Ley se haya reservado como propias y exclusivas, se explica aún hoy justamente como una herencia del "principio monárquico".⁽¹³³⁾

El derecho alemán, precisa de delegaciones legislativas específicas y explícitas para producir *Rechtsverordnungen* o reglamentos normativos, toda vez que el órgano Ejecutivo carece de poder reglamentario general. Aunque justo es reconocer que la explicación del fenómeno no se hace sobre la base de la técnica de la delegación sino de la habilitación (*Ermächtigung*), como dice el art. 80 de la Ley Fundamental, o atribución (*Verteihung*).⁽¹³⁴⁾

En la Constitución francesa, se habla de 'autorización', al señalar en su art. 38, lo siguiente:

"El gobierno puede para la ejecución de su programa pedir al Parlamento autorización para adoptar mediante ordenanzas durante un plazo limitado, medidas que son normalmente del dominio de la ley."⁽¹³⁵⁾

De lo anterior, se observa que cada Constitución denomina al fenómeno de la delegación legislativa de forma diferente, en razón de las características particulares del derecho que regulan, tal es el caso de las Constituciones italiana, alemana y francesa, citadas con anterioridad, donde cada una se refiere al fenómeno directamente como delegación, o como habilitación o autorización. Sin embargo, no debemos olvidar que el término "reglamentos delegados" es adecuado, entre otras cosas, porque la habilitación, bajo el derecho anglosajón, es clasificada en la doctrina como un tipo de delegación.

Por otra parte, este tipo de reglamento al no emanar de la facultad reglamentaria normal del Poder Ejecutivo sino de una expresa habilitación (delegación) legislativa, pueden considerarse como una ampliación de las facultades reglamentarias del Ejecutivo mediante autorización del Poder Legislativo.⁽¹³⁶⁾

Además, estos reglamentos no son reglamentos subordinados a la ley (reglamentos de ejecución), ni reglamentos autónomos. Al no ser reglamentos subordinados a la ley formal, su fuerza obligatoria reside en la voluntad expresa del Poder Legislativo, como señala Villegas Basavilbaso, es decir, son normas jurídicas *praeter legem*.⁽¹⁸⁷⁾

La doctrina alemana les denomina reglamentos supletorios de la ley o reglamentos de derecho; no emanan de la potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo, como el de ejecución o el autónomo, sino de una habilitación legal que le es conferida, como sostiene Fritz Fleiner.

En relación con el origen de dichos reglamentos, José Canasi señala que este tipo de reglamentos surgen de la propia voluntad legislativa que atribuye a la administración pública una cierta "potestad" para "legislar", dentro de determinados y muy condicionados límites, en materia de detalle, en que de no ser así, se haría de difícil o imposible solución al legislador, que carecería, por otro lado, de los medios idóneos para ello, agitando al mismo tiempo la tarea "legislativa" dentro de la administración desde el punto de vista exclusivamente práctico.⁽¹⁸⁸⁾

Sin embargo, si estos reglamentos surgen de la propia voluntad legislativa, es la Constitución quien le debe otorgar al Poder Legislativo la posibilidad de delegación y al Poder Ejecutivo la atribución para su ejercicio. Además, la necesidad de tal regulación a través de la administración pública, para dotar de detalle a la norma legislativa por la "imposibilidad" práctica de efectuarse por el legislador, hace necesario que se establezcan los límites a su ejercicio. Por lo tanto, para valorar la debida existencia de dichos reglamentos, es necesario considerar lo siguiente:

a) Que constitucionalmente estén permitidos dichos reglamentos, es decir, que se autorice tal delegación o "habilitación" en la Constitución;

b) Que en la misma Ley Fundamental, se establezcan los límites para su ejercicio, es decir, que tal habilitación respete los principios constitucionales que se señalen para tal efecto, y que comúnmente prohíbe que la misma importe remisión del poder impositivo, ni represivo penal, ni de imposición fiscal, ni de cargas personales, ni actos que restrinjan el derecho de propiedad, la libertad personal de locomoción, industria, trabajo, enseñar y aprender, ni la inviolabilidad del domicilio, es decir, que invada materias reservadas exclusivamente a la ley;

c) Que el legislador establezca los límites para su ejercicio, respetando los principios constitucionales que se establezcan para tal efecto. Es decir, que precise los principios y criterios que deban de seguirse en su emisión, determinando el contenido y la extinción de las facultades con que habilita al

Ejecutivo, evitando así las delegaciones globales e indeterminadas (*Globalermachtigungen*), y⁽¹⁵⁹⁾

d) Que el reglamento emitido haga referencia a la ley y preceptos que le dieron origen.

Los reglamentos delegados o reglamentación habilitada (como la define la doctrina argentina) es problema característico de nuestra época y tiene diversos matices que no pueden ser objeto de normas y pautas. Es labor de la justicia distinguir el límite donde el reglamento no resulte una norma legislativa bajo la fórmula reglamentaria, si es que la Constitución lo permite. La llamada delegación legislativa está en crisis, a punto tal que autores como Hauriou afirman que constituye una verdadera plaga de derecho público.⁽¹⁶⁰⁾

No obstante que algunas países en su Ley Primaria reconocen la existencia de los reglamentos delegados, la Constitución Federal mexicana no hace referencia expresa a este tipo de reglamentos, por lo que resultaría grave que sin autorización constitucional, el Poder Legislativo reconociera expresamente la no regulación de ciertos actos confiándose al Poder Ejecutivo. En efecto, si se permitiera que sin apoyo constitucional el Poder Legislativo puede habilitar al Ejecutivo para completar o integrar la ley, regulando materias que le son propias por disposición de la misma Ley Fundamental, se estaría atentando contra el principio de reserva de ley, en virtud de que existen materias que por su propia naturaleza deben ser reguladas exclusivamente por la representación popular, situación que quebrantaría con el principio de legalidad y el de seguridad jurídica.

Entre los tratadistas mexicanos que han estudiado el tema, el maestro Emilio Margáin señala que dichos reglamentos en nuestro derecho son inconstitucionales, toda vez que la delegación de facultades que el legislador hace en favor del poder reglamentario, implica la existencia de un reglamento delegado que no encuentra apoyo o referencia en la Constitución Federal, por cuanto que ésta solo alude a los reglamentos gubernativos o de policía en sus artículos 16 y 21, conocidos en la doctrina del derecho administrativo como reglamentos autónomos, y al reglamento de ejecución en el artículo 89, fracción I.⁽¹⁶¹⁾

Como ejemplo de estos reglamentos, el maestro Emilio Margáin⁽¹⁶²⁾ señala que los encontramos en la Ley del Seguro Social que establece en su artículo 256, fracción VI, que el Consejo Técnico tendrá la atribución de expedir los reglamentos interiores que menciona la fracción X del artículo 240 de esta Ley. Con tal motivo, dicho Consejo emitió en 1981, el Reglamento de Organización Interna de las Delegaciones Regionales y Estatales, cuya legalidad sostuvo la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación al establecer la Jurisprudencia 198, que dice:

"DELEGADOS DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL.- SON COMPETENTES PARA ORDENAR VISITAS A PARTIR DEL 18 DE JULIO DE 1981.- De conformidad con la adición del inciso q) al artículo 5º del Reglamento de Organización Interna de las Delegaciones Regionales y Estatales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 14 de julio de 1981, vigente tres días después, esto es, el 18 del mismo mes y año, los Delegados del Instituto Mexicano del Seguro Social están facultados para ordenar la práctica de visitas de auditoría, función que les confirió el Consejo Técnico del mismo Instituto, conforme a lo establecido en los artículos 8º, 9º, fracción XV, 20 y 21 del Reglamento de Delegaciones Regionales y Estatales de ese organismo, expedido por el Ejecutivo de la Unión."

Esta Jurisprudencia pugna con la que estableció la Sala Administrativa de la Suprema Corte en la que se sostiene que el Poder Legislativo no puede autorizar a organismos descentralizados para expedir reglamentos, pues esta facultad le corresponde exclusivamente al Presidente de la República. Dicha Jurisprudencia nos dice:

"REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS.- Si el Ejecutivo dicta una disposición de carácter legislativo, en uso de la facultad que la Constitución le otorga para proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, y por medio de esta crea una obligación de naturaleza general, pero dicha disposición no tiene un carácter autónomo, ya que su finalidad es la de evitar situaciones que condena un precepto constitucional, es decir, es una disposición que tiende a la exacta observancia de una ley expedida por el Poder Legislativo, esto obliga a considerar tal disposición desde el punto de vista legal y doctrinal, como un acto reglamentario, sin que para esto sea óbice el que exista un reglamento sobre la misma materia, porque no hay imposibilidad legal de que respecto de una misma ley, se expidan varios reglamentos simultáneos o sucesivos; pero conforme a nuestro régimen constitucional, sólo tiene facultades para legislar el Poder Legislativo y excepcionalmente el Ejecutivo en el caso de facultad reglamentaria, que únicamente puede ser ejercitada por el titular de este Poder Legislativo puede autorizar tal delegación; por tanto, sostener que la Ley de Secretarías de Estado encarga a la de Economía, la materia de monopolios, y que esa ley, fundada en el artículo 90 de la Constitución debe entenderse en el sentido de que dicha Secretaría goza de cierta libertad y autonomía en esta materia, es desconocer la finalidad de aquélla, que no es otra que la de fijar la competencia genérica de cada Secretaría, pero sin que por ello puedan actuar en cada materia sin ley especial, ni mucho menos que la repetida subvierta los principios constitucionales, dando a la Secretaría de Estado, facultades que, conforme a la Constitución, sólo corresponden al titular del Poder Ejecutivo; es decir que conforme a los artículos 92, 93 y 108 de la Constitución, los Secretarios de Estado tienen facultades ejecutivas y gozan de cierta autonomía en las materias de su ramo y de una gran libertad de acción, con amplitud de criterio para resolver cada caso concreto, sin someterlo al juicio, y voluntad del Presidente de la República; es destruir la unidad del poder; es olvidar que dentro del régimen constitucional el Presidente de la República es el único titular del Ejecutivo, que tiene el uso y el ejercicio de las facultades ejecutivas; es, finalmente, desconocer el alcance que el referido tiene, de acuerdo con del artículo 92 textos relativos, no dan a los Secretarios de Estado mayores facultades ejecutivas ni distintas siquiera, de las que al Presidente de la República corresponden."⁽¹³⁾

Por lo anterior, estos reglamentos que surgen por delegación que hace el Poder Legislativo en favor de una entidad autárquica u organismo descentralizado, que no encuentran apoyo en la Constitución, por lo que deberá atacarse la inconstitucionalidad del precepto en que se autoriza tal delegación y no el reglamento en sí, si se considera que la materia que recoge este último es propia de la ley administrativa.

Por otra parte, al cuestionar a la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, cita el fallo emitido por el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, recaído en el Amparo directo DA-1816/91, relacionado con la Revisión fiscal RF-1216/91, que resuelve en su considerando Cuarto, lo siguiente:

"CUARTO.- Los conceptos de violación que hace valer la parte quejosa son fundados en el aspecto que a continuación se indica.

Efectivamente, el artículo 89, fracción I, de nuestra Carta Magna confiere al Presidente de la República la facultad de proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes que expida el Congreso de la Unión.

La facultad constitucional antes destacada es la que determina que el ejecutivo puede expedir disposiciones generales y abstractas que tienen por objeto la ejecución de la Ley mediante su desarrollo y complemento en detalle de manera que la norma reglamentaria es subalterna, y en consecuencia, no puede contrariar o alterar las disposiciones de la legislación que constituyen su medida y justificación.

Ahora bien, el artículo 23 de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, a la letra dice: "...Las facultades que corresponden al Instituto, en su carácter de organismo fiscal autónomo, de conformidad con el artículo 30 de esta Ley, se ejercerán por el Director General, el Subdirector Jurídico o los Delegados Regionales, en los términos que al efecto fije el Reglamento Interior del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores..."

Por su parte, el artículo 30 de la norma en cuestión es del tenor siguiente: "Las obligaciones de efectuar las aportaciones y enterar los descuentos a que se refiere el Artículo anterior, así como su cobro, tienen el carácter de fiscales.- El Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores en su carácter de organismo fiscal autónomo, está facultado, en los términos del Código Fiscal de la Federación, para determinar, en caso de incumplimiento, el importe de las aportaciones patronales y de los descuentos omitidos, señalar las bases para su liquidación, fijarlos en cantidad líquida, requerir su pago y determinar los recargos que correspondan.- Los pagos que deban efectuarse conforme a lo señalado en este artículo, se harán en las oficinas del propio Instituto o en las de las sociedades o instituciones de crédito que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- El cobro y ejecución de los créditos no cubiertos, estarán a cargo de la oficina federal de hacienda que corresponda, con sujeción a las normas del Código Fiscal de la Federación".

Así las cosas, al establecer el Ejecutivo Federal en el Reglamento Interior del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, en Materia de Facultades como Organismo Fiscal Autónomo, en los artículos 3º, fracción VI y 9º que el Jefe del Departamento de Verificación tiene facultad para llevar a cabo actos que expresamente fueron reservados por el Congreso de la Unión al Director General, Subdirector Jurídico y Delegados Regionales, excede a la ley que reglamenta, por contrariarla, lo que demuestra la inconstitucionalidad alegada que así debe declararse.

No pasa inadvertido para este Tribunal Colegiado que está dentro de la facultad reglamentaria otorgada al Presidente de la República por el artículo 89, fracción I, de la Constitución al crear autoridades que ejerzan las atribuciones asignadas por la ley de la materia a determinado organismo de la administración pública, y además, que se encuentra dentro de dicha facultad el determinar las dependencias y órganos internos especializados a través de los cuales se deben ejercitar las facultades concedidas por la ley a un organismo público, pues ello significa proveer a la exacta observancia de la

ley reglamentada. Sin embargo, resultan cuestiones intrascendentes a lo antes considerado puesto que la inconstitucionalidad observada deriva, en el caso concreto, de la existencia de una disposición reglamentaria que excede contraria a la ley en que encuentra su medida y justificación.

Sobre el particular debe estarse al criterio visible a fojas 2555 del Apéndice del Semanario Judicial de la Federación, 1917-1988, Segunda Parte, Salas y Tesis Comunes que, a la letra dice: "**FACULTAD REGLAMENTARIA. SUS LÍMITES.** 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 competenciales, consiste, exclusivamente, dado el principio de 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 complementando en detalle sus normas, pero sin que, a título de su ejercicio, puede excederse al alcance de sus mandatos o contrariar o alterar sus disposiciones, por ser precisamente la ley su medida y justificación".

Luego entonces, si las facultades de la autoridad que suscribió la resolución materia de la litis en el juicio fiscal descansan en los preceptos del reglamento que resulto inconstitucional lo procedente es, sin entrar al estudio de los demás conceptos de violación, conceder el amparo y protección de la Justicia Federal a fin de que la responsable deje insubsistente la sentencia que se le reclama y en su lugar dictar otra en la que declare la nulidad de la resolución controvertida por la falta de facultad, en términos de lo dispuesto en esta ejecutoria, de quien la suscribe".⁽¹⁶⁴⁾

En relación con este criterio judicial, el maestro Emilio Margáin considera que si la Ley solo alude al Director General, al Subdirector Jurídico o a los Delegados Regionales, en los términos que al efecto fije el Reglamento Interior del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores y ese Reglamento incluye al Jefe del Departamento de Verificación, en este punto el citado ordenamiento es ilegal y no inconstitucional por cuanto que se esta excediendo de los límites de la ley o como dirían los economistas, "del marco de referencia" que tiene el reglamento de ejecución que es la ley a la cual le es útil.

Por lo anterior, compartimos la opinión del maestro Emilio Margáin en el sentido de que la inconstitucionalidad se encuentra en la delegación de facultades que el legislador hace en favor del Poder Reglamentario al autorizar a éste a precisar como las autoridades del citado Instituto ejercerán sus facultades, esto es, estamos en presencia de un reglamento delegado que no encuentra apoyo o referencia en la Constitución Federal, por cuanto que ésta solo alude a los reglamentos gubernativos o de policía en sus artículos 16 y 21, conocidos en la doctrina del derecho administrativo como reglamentos autónomos, y al reglamento de ejecución en el artículo 89, fracción I.⁽¹⁶⁵⁾

Más grave es el problema en el Derecho Mexicano, al darse "reglamentos delegados" emitidos no por el Ejecutivo Federal sino por sus secretarios de estado.

En efecto, en materia fiscal se utiliza a menudo la delegación de facultades del Poder Legislativo en favor del Secretario de Hacienda y Crédito Público, que

aunque no participa de la facultad reglamentaria, un mal entendido del desarrollo de la actividad administrativa en los últimos años ha provocado la inserción en algunos cuerpos legales fiscales y en ocasiones reglamentarios, de cláusulas delegatorias de facultades normativas generales en su favor.

Este tipo de cláusulas delegatorias permiten que a través de una ley formal y material, el Congreso de la Unión habilite a un órgano de la Administración (en materia fiscal al Secretario de Hacienda y Crédito Público) para regular mediante disposiciones administrativas como reglas generales, acuerdos, circulares, etc., una materia concreta y específica, sea que ésta haya sido objeto de regulación con anterioridad o que no lo haya sido, de acuerdo con los principios y lineamientos contenidos en la propia norma habilitante.

Recordando lo señalado por José Canasi, los reglamentos delegados se originan en la propia voluntad legislativa que atribuye a la administración pública una cierta "potestad" para "legislar", dentro de determinados y muy condicionados límites, en materia de detalle, en que de no ser así, se haría de difícil o imposible solución al legislador, que carecería, por otro lado, de los medios idóneos para ello, agitando al mismo tiempo la tarea "legislativa" dentro de la administración desde el punto de vista exclusivamente práctico.⁽¹⁶⁶⁾

Asimismo, siguiendo la idea de Bartolome Fiorini en el sentido de que mediante el reglamento autorizado o habilitado el legislador autoriza al administrador para que complemente su norma ante ciertas circunstancias, sea en forma genérica o específica, sin modificar ni sustituir la voluntad del legislador, sino que integrándola, tenemos que en materia fiscal esta afirmación no tiene apoyo constitucional en el derecho mexicano, toda vez que la integración de las normas fiscales que establezcan cargas a los particulares, no es permitida por la Constitución, ni por la Ley Secundaria (art. 5o. del Código Fiscal de la Federación), en virtud de que además de conceder facultades legislativas a quien integra la norma mediante dichas disposiciones administrativas, se rompería con el esquema tradicional del principio de legalidad de las contribuciones, afectando así la seguridad jurídica de los gobernados y consecuentemente la inestabilidad de un Estado de Derecho.

Además de que el Poder Legislativo establece estas cláusulas delegatorias, el Presidente de la República mediante una norma reglamentaria en ocasiones realiza esta habilitación en favor de sus funcionarios subordinados.

Este fenómeno de atribución de facultades conferidas a la Administración en sus relaciones con los gobernados, al permitirle actuar en materias que antes les estaban vedadas, provoca el quebrantamiento del principio clásico de división de poderes.

Adicionalmente al quebrantamiento del principio de división de poderes y a falta de reconocimiento constitucional de los reglamentos delegados, es necesario mencionar que las normas producidas en ejecución de dichas autorizaciones deben respetar los principios constitucionales que se establezcan para su ejercicio, y que consisten en el respeto a las garantías individuales, al principio de legalidad, al principio de reserva de ley, al principio de competencia, al principio de jerarquía normativa, etc. Al respetar el principio de reserva de ley, tales autorizaciones no deben implicar una remisión del poder impositivo, ni represivo penal, ni de imposición fiscal, ni de cargas personales, ni actos que restrinjan el derecho de propiedad, la libertad personal, ni la inviolabilidad del domicilio.

Reafirma lo anterior, la siguiente jurisprudencia:

"SECRETARIOS DE ESTADO. SUS FACULTADES NORMATIVAS CUANDO SON AUTORIZADOS POR EL LEGISLADOR PARA CREAR NUEVAS REGLAS DE DERECHO. CLAUSULAS HABILITANTES Y LOS LIMITES DE SU EJERCICIO. - En términos del artículo 89, fracción I de la Constitución, los Secretarios de Estado no participan de la facultad reglamentaria. Sin embargo, el gran desarrollo de la actividad administrativa en los últimos años ha provocado una transformación de este estado de cosas debido a la inserción en algunos cuerpos legales de cláusulas delegatorias de facultades normativas generales en favor de quienes hasta entonces no estaban dotados de ellas, en particular de los Secretarios de Estado. Se está en presencia de una cláusula de este genero cuando a través de una norma formalmente legislativa o reglamentaria, el Congreso de la Unión o el Presidente de la República, respectivamente, habilitan a un órgano de la Administración para regular una materia concreta y específica, sea que ésta haya sido objeto de regulación con anterioridad o que no lo haya sido, de acuerdo con los principios y lineamientos contenidos en la propia norma habilitante. Sin prejuzgar sobre la constitucionalidad de tales cláusulas habilitantes (asínto ajeno a este fallo), parece claro que su adopción por parte del legislador tiene por efecto esencial y primario un fenómeno de atribución de atribuciones conferidas a la Administración en sus relaciones con los gobernados, al permitirle actuar en materias que antes les estaban vedadas, con el consecuente quebrantamiento del principio clásico de división de poderes. Por este motivo, adquiere especial relevancia el control jurisdiccional sobre las normas producidas en ejecución de dichas autorizaciones, control que puede realizarse atendiendo a los límites formales (competencia, procedimiento y jerarquía) o materiales (principios generales de derecho, reserva de ley y garantías individuales) de la propia habilitación.

Este problema se agrava aun más, al ser los propios órganos de la administración quienes se delegan en sí mismos tal autorización. Afirmamos esto en virtud de que en la práctica legislativa las Secretarías y Departamentos de Estado y organismos descentralizados creados por ley, son los autores de la totalidad de las iniciativas que el Presidente de la República envía al Congreso de la Unión, acto en el que aprovechan para autodelegarse facultades para legislar a través de acuerdos, resoluciones generales, circulares y demás disposiciones administrativas.

Además de lo anterior, el problema se agrava en los casos en que Poder Legislativo delega no ya en el Poder Ejecutivo competencia constitucionalmente

que le corresponde a él, sino que se la entrega a los entes que forman la administración de este último, lo cual es francamente inconstitucional.⁽¹⁸⁸⁾

Con base en lo anteriormente expuesto, resulta criticable la siguiente jurisprudencia, al permitir la delegación de facultades que se viene comentando:

"REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN 1984, CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 23, FRACCION I, DEL.- Si la fracción XII, del artículo 24, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1984, no señala el requisito que se establece en la fracción I, del artículo 23, del Reglamento de dicha ley, es precisamente porque la determinación de los requisitos respectivos corresponde específicamente al reglamento aludido, tal como expresamente se dispone en el precepto legal antes citado de la ley invocada, motivo por el cual el reglamento tildado de inconstitucional se encuentra expedido con estricto apego a derecho, al haber cumplido con su función específica de reglamentar en detalle y con la amplitud y libertad que la propia Ley del Impuesto sobre la Renta menciona le confirió..."- Amparo directo 931/87. Fallo del Primer Tribunal Colegiado.

Esta jurisprudencia sostiene la constitucionalidad de la delegación de facultades que hace el Poder Legislativo en favor del Poder Ejecutivo. Sin embargo, esta plaga del derecho público, como lo afirma Hauriou, va cada vez más en aumento, originando que la Ley permita que mediante disposiciones administrativas se condicionen o integre la configuración de los elementos de las contribuciones.

En realidad se está en presencia de un reglamento delegado que no prevé su existencia la Constitución Federal y está originando un mal uso del reglamento de ejecución; todo esto consecuencia del abandono que el abogado en México ha hecho del Derecho Administrativo, dejándolo en manos de otros profesionistas que lo ignoran totalmente.⁽¹⁸⁹⁾

Con base en lo anterior, concluimos que las cláusulas habilitantes contenidas en las leyes fiscales, mediante las cuales el Poder Legislativo habilita al Ejecutivo a legislar cierta materia, se encontrarían viciadas de:

- a) Inconstitucionalidad, al no existir fundamento o apoyo constitucional que reconozca a los reglamentos delegados "reglamentos habilitados" en el derecho mexicano, y
- b) Ilegalidad, cuando dichas normas emitidas por el Ejecutivo o inferiores jerárquicas en cumplimiento de tal autorización, vulneren el principio de legalidad tributaria al regular materia que es exclusiva de la ley fiscal.

D. La facultad reglamentaria que deriva del Código Fiscal de la Federación.

El artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, faculta al Ejecutivo Federal para que a través de reglas de carácter general pueda condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios; otorgar prorrugas para la exhibición de las mismas; dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma y procedimiento de pago, que sin variar los elementos del impuesto, faciliten el cumplimiento de las obligaciones fiscales; y conceder subsidios o estímulos fiscales. Este artículo textualmente señala:

"Artículo 39. El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

- I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya efectuado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.
- II. Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente.
- III. Conceder subsidios o estímulos fiscales.

Las resoluciones que conforme a este artículo dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como, el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados."

Como antecedente de estas normas jurídicas (Reglas Generales de Carácter general) en el sistema fiscal mexicano, encontramos a la Ley de Ingresos de la Federación que se publicó el 30 de diciembre de 1947, que en su artículo 10 señalaba:

"Con objeto de simplificar las obligaciones de los causantes, de facilitar la recaudación de los impuestos y de hacer más efectivos y prácticos los sistemas de control fiscal, El Ejecutivo Federal podrá suprimir, modificar, o adicionar, en las leyes tributarias, las disposiciones relativas a la administración, forma de pago y procedimientos, sin variar, en ninguna forma, las relativas al sujeto, objeto, cuota, tasa o tarifa del gravamen, infracciones y sanciones".

Analizando el artículo 39 citado, tenemos que la autorización contenida en el mismo se da en favor del Ejecutivo Federal, es decir al Presidente de la República, que de acuerdo con el art. 80 Constitucional es en quien se deposita tal poder. El propio artículo 90 constitucional distingue entre Ejecutivo Federal y Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos. Por lo anterior, tal autorización es exclusiva del Presidente de la República sin que se autorice su ejercicio por las Secretarías y Departamentos mencionados.

Por otra parte, el precepto en análisis se refiere expresamente a "resoluciones de carácter general", sin mencionar la denominación de "reglamento", por lo que dichas resoluciones no tendrían validez constitucional en virtud de que las únicas normas administrativas de carácter general que puede emitir el Ejecutivo Federal, de conformidad con los artículos 89, fracción I y 92 de la Carta Magna, son los reglamentos.

Sin embargo, hay quienes consideran que dichas normas jurídicas encuentran apoyo en el artículo 89, fracción I constitucional, en virtud de que dicho precepto otorga al Presidente de la República la posibilidad de dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago, etc., a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, porque ésta es una forma de proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de la ley.⁽¹⁷⁰⁾

Así las cosas, ante la posibilidad de la validez constitucional de dichas normas jurídicas con independencia del reglamento, en interpretación armónica, estas resoluciones para que sean obedecidas deben cumplir con el requisito del refrendo ministerial previsto para los reglamentos, decretos y ordenes del Presidente de la República en el artículo 92 Constitucional, que aunque no menciona expresamente a dichas resoluciones generales, el eximir las de dicho requisito sería reconocerle mayor jerarquía que al reglamento, cosa que no tendría sustento en nuestra régimen constitucional actual.

No obstante lo anterior, consideramos que dichas resoluciones por tratarse de normas abstractas de carácter general son realmente disposiciones reglamentarias, por lo que para su validez constitucional deben ser el contenido de un reglamento y emitirse como tal, con excepción de las reglas relativas a la materia prevista en las fracciones I y III del artículo 39 en comento, que por su naturaleza deben estar contenidas en una ley y no en un reglamento.

En efecto, con base en los preceptos constitucionales citados, el Presidente de la República tiene la facultad exclusiva de emitir reglamentos a fin de proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de la ley, para lo cual tiene la potestad de dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago, etc., a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones legales de los contribuyentes.

De lo anterior concluimos que la autorización contenida en el precepto que se analiza es en favor exclusivamente del Presidente de la República mediante la expedición de reglamentos.

Por otro lado, analizando las fracciones I y III, tenemos que en dicho artículo el Poder Legislativo motiva de una forma por demás inconstitucional para que

mediante resoluciones de carácter general, el Ejecutivo viole el principio tributario de legalidad, ya que como hemos expuesto en el capítulo anterior, el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal establece que las contribuciones deben estar contenidas en leyes expedidas por el Congreso de la Unión, mismas que deben establecer los elementos esenciales del tributo: objeto, sujeto, base, tasa o tarifa, exenciones, infracciones y sanciones.

Si los elementos del tributo deben estar en una ley, las exenciones, subsidios o estímulos fiscales que por su naturaleza guardan estricta relación con tales elementos,⁽⁷⁷¹⁾ deben compartir el principio constitucional de estar previstos en un acto del Poder Legislativo. Decimos que deben cumplir con dicho principio, virtud de que sería violatorio del principio de legalidad, seguridad jurídica y de división de poderes el hecho de que el legislador estableciera los sujetos, objeto y base del impuesto y el Ejecutivo Federal pudiera afectarlos o modificarlos libremente, ya sea exentando, subsidiando u otorgando estímulos fiscales, razón por la cual debe ser el Poder Legislativo quien debe regular mediante ley estas circunstancias, siempre y cuando respete los demás principios tributarios constitucionales, como el de equidad y proporcionalidad, entre otros.

Por lo anterior, permitir al Ejecutivo Federal para que mediante resoluciones generales, pueda exentar u otorgar subsidios o estímulos fiscales, como lo pretende el Legislativo Federal en el artículo que se comenta, hace que dicho precepto legal sea francamente inconstitucional.

Por otra parte, por lo que se refiere a la fracción II del artículo 39 en análisis, dicha fracción tiene sus antecedentes en la Ley de Ingresos de la Federación que se publicó el 30 de diciembre de 1947, en su artículo 10 señalaba que el Ejecutivo Federal quedaba facultado para suprimir, modificar o adicionar en las leyes tributarias, las disposiciones relativas a la administración, control, forma de pago y procedimientos, sin variar las relativas al sujeto, objeto, cuota, tasa o tarifa del gravamen, infracciones o sanciones. Esta disposición fue prevista anualmente en dicha ley hasta el año de 1982, ya que a partir de 1983 esta facultad ha quedado establecida en la fracción II del artículo 39 mencionado.

Del artículo 39, fracción II en referencia, en relación con la fracción I del artículo 89 constitucional, según la explicación de párrafos anteriores, se deduce que la facultad de suprimir, modificar o adicionar en las leyes tributarias, las disposiciones relativas a la administración, control, etc., en absoluto pueden ir más allá de los ordenamientos del Poder Legislativo. Esto se prevé en la parte final del precepto en análisis, que de modo categórico prohíbe variar las disposiciones relativas al sujeto, objeto, cuota, tasa o tarifa del gravamen, infracciones o sanciones, lo que por otra parte, aunque no se estableciera en el Código Fiscal de la Federación esta limitante, se seguirían los principios previstos por el texto constitucional.

Para que el Ejecutivo mediante estas disposiciones pueda proveer en la esfera administrativa la exacta observancia de la ley, como lo ordena la Constitución Federal, es necesario que en la ley fiscal no se haya establecido normas relativas a la forma de administrar y controlar el cumplimiento de las obligaciones sustantivas y formales de los contribuyentes, pues si la ley prevé los procedimientos, formas de pago, y en general, la manera de administrar las contribuciones, constitucionalmente ya no es posible que el Presidente de la República pueda modificar las determinaciones previstas en la norma legal, en virtud de que el artículo 72 inciso f) de la Constitución, señala que para la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos, se observarán los mismos trámites establecidos para su formación.

Así, sólo cuando la ley fuere insuficiente en sus disposiciones será constitucionalmente correcto que el Poder Ejecutivo, proveyendo en la esfera administrativa a la exacta observancia de la ley, dicte todas las demás normas jurídicas relativas a la administración, control, formas de pago, etc., de las contribuciones, pero siempre y cuando no se contravengan las normas ya emitidas por el Poder Legislativo⁽¹⁷²⁾. Dicha insuficiencia no debe representar alguna laguna en la ley relativa a materia que es exclusiva de la norma legal, porque en caso contrario, la norma administrativa no estaría detallando a la ley, sino que la estaría integrando, circunstancia prohibida en el derecho fiscal mexicano.

Por lo tanto, cualquier supresión, modificación o adición que hiciera el Ejecutivo Federal a los conceptos aludidos, excedería de las facultades que le han sido otorgadas por el Congreso de la Unión en el artículo 89, fracción I de la Constitución y en el artículo 39, fracción II del Código comentado, con lo cual se estaría violando los dispositivos constitucional y legal de los que emana dicha facultad.⁽¹⁷³⁾

Por otra parte, el artículo 39 en estudio, da origen a lo que la doctrina denomina como reglamentos delegados, estudiados en el punto anterior, en virtud de que en el mismo se permite una delegación de facultades legislativas que no se encuentra autorizada en el texto del artículo 49 constitucional, si la interpretación que de dicho precepto se haga lleva al Ejecutivo a modificar o alterar la ley fiscal, con el argumento de que únicamente se estableció como límite el no variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, objeto, base, cuota, tasa o tarifa de los gravámenes, así como las infracciones y sanciones.⁽¹⁷⁴⁾ aunque contrariamente se permite la donación y subsidio de impuestos.

Sin embargo, no existe fundamento constitucional para que el legislador pueda conceder una autorización para que el Ejecutivo legisle mediante dichas normas, cuando no se éste en los casos previstos en los artículos 29 y 131 a que alude el artículo 49 de nuestra Ley Fundamental.

VII. Otras disposiciones administrativas emitidas en materia fiscal federal.

A. Decretos, acuerdos y circulares expedidos por la Administración Pública en materia fiscal federal.

1. Decretos administrativos.

El vocablo decreto significa "resolución, decisión o determinación del jefe del Estado, de su gobierno o de un tribunal o juez sobre cualquier materia o negocio. Aplicase hoy más especialmente a los de carácter político o gubernativo".⁽¹⁷⁷⁸⁾

El doctor Ignacio Burgoa señala que Decreto en su sentido lato implica resolución, orden, determinación, decisión, auto o sentencia, pudiendo identificarse con el concepto de ley, y en su sentido estricto, entraña un acto de autoridad de carácter administrativo para contener los elementos que a éste caracterizan y que son: la concreción, la individualidad y la particularidad.⁽¹⁷⁷⁹⁾

Para el doctor Andrés Serra Rojas, el decreto es una decisión administrativa que crea una situación jurídica concreta o individual.⁽¹⁷⁷¹⁾

En su origen, el decreto era una resolución, mandato u orden escrita, firmada o rubricada por el rey, que tiene por objeto ejecutar las leyes del reino, proveer o hacer alguna declaración sobre casos particulares, o establecer medidas sobre el buen gobierno.⁽¹⁷⁷⁸⁾

De lo anterior tenemos que el vocablo decreto tiene diversas acepciones pero todas relacionadas por un contenido de índole legislativo o resolutivo. El decreto, en sí, se constituye como la forma de exteriorización un acto de contenido legislativo o resolutivo, emitido ya sea por el Poder Legislativo, Judicial o Ejecutivo.

En nuestro derecho, los decretos pueden ser emitidos por el Poder Legislativo,⁽¹⁷⁷⁹⁾ por el Poder Judicial⁽¹⁸⁰⁾ y por el Poder Ejecutivo, siendo estos últimos los de interés para el presente trabajo.

En relación con los decretos emitidos por el Poder Ejecutivo, nuestra Constitución Federal reconoce los siguientes: a) Decreto Ley (art. 29); b) Decreto Delegado (art. 131 segundo párrafo); y c) Decretos Administrativos propiamente dichos (art. 89-I y 92).

El decreto administrativo en el Derecho Mexicano, tiene su base constitucional en los artículos 89, fracción I y 92 de la Constitución. Al respecto

Andrés Serra Rojas⁽¹⁸¹⁾ señala, que siendo tan extenso el campo de la ejecución de la ley a que alude el artículo 89, fracción I de la Constitución, debemos declarar que en esta facultad se encuentra la base del Decreto. Por lo que siguiendo a Rafael de Pina, el decreto (decreto administrativo) es un acto del Poder Ejecutivo referente al modo de aplicación de las leyes en relación con los fines de la administración pública.⁽¹⁸²⁾

En relación con la diferencia entre decreto y reglamento, el licenciado Alfonso Nava Negrete señala que los decretos emitidos por el presidente de la República "pueden perfectamente recibir el calificativo de disposiciones reglamentarias", sin embargo, existen diferencias entre el reglamento y estos ordenamientos, no obstante que no se reconoce expresamente en ningún ordenamiento. Considera que por interpretación de la Constitución y de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, se sabe que si existen diferencias entre estos ordenamientos, ya que el "reglamento siempre será una norma general y abstracta y en cambio los decretos y acuerdos presidenciales si bien pueden tener las mismas características también lo es que muchos de ellos encierran simples decisiones o resoluciones administrativas, es decir, no son normas generales y abstractas sino actos de consecuencias jurídicas individuales".⁽¹⁸³⁾

Además, señala Nava Negrete, teniendo los decretos o acuerdos las características de generalidad y abstracción, se distinguen del reglamento en que éste se diseña para reglamentar una ley y en cambio los decretos o acuerdos deben cumplir fines distintos a veces coincidir con la reglamentación de una Ley en forma fragmentaria.⁽¹⁸⁴⁾

Para el doctor Miguel Acosta Romero, la diferencia doctrinaria entre la ley y el reglamento, y el decreto, radica en que este último crea una situación jurídica concreta, pues no es lógico que el decreto pueda tener la misma naturaleza que el reglamento o la ley (crean situaciones generales). Sin embargo, señala que esta situación es meramente teórica, ya que así como hay innumerables decretos administrativos que crean una situación concreta, por ejemplo, los que afectan o desafectan bienes de la Nación al dominio Público, existen otros que conciben una situación jurídica general, por ejemplo aquellos que instituyen organismos descentralizados.⁽¹⁸⁵⁾

Por lo anterior, no puede entenderse que el decreto es sinónimo de reglamento, toda vez que su vinculación con la ley es diferente. El decreto en ocasiones puede ser una decisión general (reglamento) o solo particular (resolución particular).

Por otro lado, considerando que el Decreto por definición es una resolución, y que este vocablo conforme al Diccionario de la Lengua Española significa "1.- Acción y efecto de resolver o resolverse. 2.- Animo valor o arresto. 3.- Actividad

Prontitud, viveza.; 4.- Decreto, providencia, auto o fallo de autoridad gubernativa o judicial...⁽¹⁹⁶⁾, se podría considerar que por definición de vocablos decreto y resolución son sinónimos, ya que en materia administrativa una resolución representa en ocasiones el contenido de un decreto.

No obstante lo anterior, la resolución simplemente es una decisión que puede no referirse a normas jurídicas, o a cuestiones controvertidas entre la Administración pública y los administrados, aunque se llame siempre en un sentido general "resolución" a decisiones dictadas en casos contenciosos. En efecto, el concepto de "resolución" es genérico, al paso que el de decreto es "específico". Esta distinción puede señalarse con referencia al Poder Ejecutivo. Son decretos los que dicta el Presidente de la República y refrendan sus ministros; y son resoluciones las que dictan los ministros dentro del régimen económico y administrativo de sus departamentos, v. gr. las circulares y las instrucciones.

Las resoluciones tienen una esfera propia en la actividad interna de la Administración Pública, al paso que los decretos regulan relaciones entre la Administración Pública y los administrados. Las meras resoluciones son siempre providencias de carácter técnico.

Por lo que se refiere a la forma de los decretos, éstos deben tener requisitos extrínsecos o formalidades determinadas, tal es la refrendata ministerial, y como actos administrativos, requieren además para su validez condiciones legales (fata sensu) prescritas (competencia, etc.); también las resoluciones, para las cuales basta su autenticidad, deben tener el requisito de validez.

En cuanto al control jurisdiccional, los decretos y las resoluciones pueden ser impugnadas por los recursos administrativos correspondientes.

Se observa que la acepción del término decreto es, en nuestra literatura jurídica, algo imprecisa, sin embargo, el decreto administrativo hay que verlo hoy en día en la práctica administrativa como una forma de exteriorización de actos del Poder Ejecutivo, por lo que para determinar su naturaleza habrá que atender al contenido del mismo (legislativo o resolutivo) y establecer si se trata de una resolución, de una determinación o de una ley en sentido material (reglamento heterónomo).

Manuel Ma. Diez señala que las características del decreto son:⁽¹⁹⁷⁾

*1. Un acto ejecutivo de la administración que dicta por derecho propio, como expresión de su voluntad;

2. Carece de contenido legislativo; (El decreto debe carecer de contenido legislativo, sin embargo, el Ejecutivo mediante estos ordenamientos en ocasiones da a conocer actos de contenido legislativo (reglamentos).

3. Debe ser un acto fundado, vale decir que tendrá una motivación jurídica;

4. Debe obedecer condiciones de legalidad y condiciones formales -que lo primero se satisface mientras no viole el ordenamiento jurídico vigente y que lo formal se refiere al refrendo ministerial."

Este refrendo ministerial esta previsto en el art. 92 de la Constitución Federal al determinar que los Decretos que emita el Presidente de la República deberán estar firmados por el Secretario de Estado o Jefe de Departamento Administrativo a que el asunto corresponda, y sin este requisito no serán obedecidos.

La emisión del decreto administrativo, al igual que la facultad reglamentaria es indelegable, ya que por disposición del artículo 92 en relación con el art. 89 fracción I constitucionales, los decretos están reservados exclusivamente al Presidente de la República.

Asimismo, el decreto administrativo al igual que el reglamento, tiene como límite a la Constitución y la ley.

En el Derecho Mexicano, los decretos administrativos que existen son:

1) Decretos emitidos de conformidad con la ley.

a) Decreto ordinario, que expide el Presidente de la República y que tiene como límite a la ley administrativa en que se apoya, el cual debe satisfacer las características de generalidad y de ser abstracto. Es el caso de los decretos de la descentralización industrial.

b) Decreto específico que se expide en favor o en perjuicio de una persona, sea física o moral. Por ejemplo, el decreto concediendo el derecho de adquirir la propiedad de un bien inmueble de la Federación y el decreto de expropiación.

2) Decretos de organización interna de una dependencia, los cuales tienden a desaparecer con la expedición de los reglamentos interiores de cada Secretaría de Estado.

3) Decretos de delegación de facultades, mediante el cual el titular de una Secretaría de Estado o Departamento Administrativo delega en subalternos facultades que el Presidente de la República le ha conferido a él en el reglamento interior de su dependencia, con autorización para delegar parte de ellas o las

conferidas a ciertas unidades administrativas o para volverlas concurrentes entre éstas y las que se les delegan.⁽¹⁰⁰⁾

En materia fiscal se emiten decretos legislativos y decretos administrativos. Como ejemplos de decretos legislativos, tenemos a los siguientes:

- a) Decreto por el que se reforma la Ley de Ingresos de la Federación. Diario Oficial de la Federación del 14 de febrero de 1995.
- b) Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Financiero. Diario Oficial de la Federación del 25 de abril de 1995.
- c) Decreto por el que se establecen las obligaciones que podrán denominarse en Unidades de Inversión, y reforma y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal Federal y de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Diario Oficial de la Federación del 1º de abril de 1995.

Entre los decretos administrativos que se emiten en materia fiscal tenemos a los siguientes ejemplos:

- a) Decreto por el que se reforma el que condona y otorga facilidades administrativas en materia de contribuciones federales. Diario Oficial de la Federación del 7 de julio de 1995.
- b) Decreto que otorga un estímulo fiscal al sector del Autotransporte Federal de Pasajeros y de Carga. Diario Oficial de la Federación del 30 de mayo de 1995.
- c) Decreto que exime totalmente del Impuesto al Valor Agregado a las enajenaciones e importaciones de alimentos y medicinas. Diario Oficial de la Federación del 7 de julio de 1995.
- d) Decreto que condona parcialmente el impuesto a que se refiere el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y autoriza el pago en parcialidades del impuesto no condonado. Diario Oficial de la Federación del 7 de julio de 1995.
- e) Decreto que otorga diversas facilidades administrativas en materia del impuesto sobre la renta, relativas a depósitos o inversiones que se reciban en México. Diario Oficial de la Federación del 18 de octubre de 1995.
- f) Decreto por el que se exime del pago de diversas contribuciones federales y se otorgan estímulos fiscales. Diario Oficial de la Federación del 1º de noviembre de 1995.

- g) Decreto mediante el cual se reforma y adiciona la Ley del Servicio de Tesorería. Diario Oficial de la Federación del 17 de noviembre de 1995.
- h) Decreto mediante el cual se otorgan facilidades administrativas y se condonan contribuciones a usuarios de aguas nacionales y sus bienes públicos inherentes, que realicen actividades de carácter agrícola, silvícola, pecuario y acuícola. Diario Oficial de la Federación del 11 de octubre de 1995.
- i) Decreto mediante el cual se otorgan diversas facilidades administrativas y se condonan contribuciones a los usuarios de aguas nacionales y sus bienes públicos inherentes, que se dediquen a actividades industriales, comerciales y de servicios. Diario Oficial de la Federación del 11 de octubre de 1995.
- j) Decreto mediante el cual se otorgan facilidades administrativas y se condonan contribuciones al Distrito Federal, estados y municipios, usuarios de aguas nacionales y sus bienes públicos inherentes. Diario Oficial de la Federación del 11 de octubre de 1995.
- k) Decreto de promulgación del Convenio entre México y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia del Impuesto Sobre la Renta y ganancias de capital. Diario Oficial de la Federación del 15 de marzo de 1995.
- l) Decreto de promulgación del Convenio entre México y la República de Corea para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia del Impuesto Sobre la Renta. Diario Oficial de la Federación del 16 de marzo de 1995.
- m) Decreto de promulgación del Convenio entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el gobierno de la República Italiana para evitar la doble imposición en materia de Impuesto sobre la Renta y prevenir la doble imposición. Diario Oficial de la Federación del 29 de marzo de 1995.
- n) Decreto por el que se aprueba el Convenio entre el gobierno mexicano y el gobierno de la República de Singapur, para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia del Impuesto Sobre la Renta. Diario Oficial de la Federación del 13 de junio de 1995.

Como se observa, en materia fiscal el decreto es utilizado para dar a conocer una ley fiscal, así como resoluciones que constituyen determinaciones o propiamente un reglamento heterónimo. En ocasiones, mediante estos decretos ilegalmente se establecen disposiciones que violan el principio tributario de

legalidad de las contribuciones. Esta situación será analizada en el capítulo siguiente.

2. Acuerdos administrativos.

La etimología de la palabra acuerdo, proviene del latín *acordem*, que significa, en general, idea de unidad de voluntades, conciertos, conformidad con ellas.⁽¹⁹⁰⁾

El vocablo acuerdo tiene diversas acepciones: "1.- Resolución que se toma en los tribunales, comunidades o juntas; 2.- Resolución premeditada de una sola persona; 3.- Reflexión o madurez en la determinación de alguna cosa; 4.- Conocimiento o sentido de alguna cosa; 5.- Parecer, dictamen, consejo; 6.- Recuerdo o memoria de las cosas; 7.- En lo antiguo, reunión de los magistrados de un tribunal con su presidente y los fiscales, para deliberar y resolver sobre objetos de aplicación general."⁽¹⁹¹⁾

Para el doctor Ignacio Burgoa, el vocablo acuerdo equivale a concierto a que llegan dos o más personas respecto de algún punto o tópico. Indica también el mismo cuerpo de personas que se reúnen para deliberar y tomar decisiones sobre alguna cuestión. En esta acepción se empleaba la palabra "acuerdo" en el derecho español. En nuestro derecho el mencionado concepto equivale a determinación, decisión u orden de autoridad, siendo, en consecuencia, una de las formas expresivas del acto reclamado. En este sentido el acuerdo puede provenir de autoridades administrativas o judiciales, guardando cierta sinonimia con el vocablo "decreto".⁽¹⁹¹⁾

Rafael de Pina señala que el acuerdo es una resolución adoptada por un tribunal u órgano administrativo; punto de coincidencia en relación con un conflicto de intereses de carácter privado; expresión de la voluntad respecto a la conclusión de un determinado acto jurídico; convención entre Estados destinada a crear, desenvolver o modificar determinadas normas de Derecho Internacional.⁽¹⁹²⁾

El fundamento jurídico y constitucional de los acuerdos, radica en los principios de coordinación, flexibilidad y eficacia administrativa, así como en los poderes de decisión, mando y revisión, que impone la relación jerárquica administrativa. Asimismo, en los artículos 89 fracción I, y 92 de la Constitución, ya que a través de los acuerdos del Ejecutivo concreta, ejecuta y lleva a cabo las tareas específicas que le impone la Constitución.⁽¹⁹³⁾

De lo anterior puede inferirse que si la palabra acuerdo significa o tiene como acepciones, como las de parecer, dictamen, consejo, resolución y que en el Derecho Mexicano guarda cierta sinonimia con el vocablo decreto, resulta lógico y natural que para determinar la naturaleza del acuerdo emitido por el Presidente de

la República, habrá que atenderse igualmente al contenido material del mismo prescindiendo del enunciado, pues bien pudiera ser o tratarse de un auténtico reglamento heterónomo emitido bajo la denominación de simple acuerdo.⁽¹⁷⁴⁾

Esto lo podemos corroborar con los acuerdos emitidos en materia fiscal, ya que en ocasiones materialmente son meras decisiones, informaciones o autorizaciones administrativas, y otras veces constituyen reglamentos o disposiciones que integran o contrarian la ley o reglamento fiscal.

Ejemplos de acuerdos que constituyen meras decisiones o autorizaciones, originadas por una solicitud, tenemos a los "Acuerdos mediante el cual se otorga patente de agente aduanal..."⁽¹⁷⁵⁾

Ejemplos de acuerdos que constituyen materialmente un reglamento heterónomo y disposiciones que regulan materia exclusiva de la ley fiscal.

- a) Acuerdo que establece un procedimiento simplificado de regulación y que complementa y amplía las facilidades administrativas y los subsidios fiscales para las micro y pequeñas industrias. Diario Oficial de la Federación del 25 de julio de 1995.
- b) Acuerdo por el que se otorgan subsidios fiscales y facilidades administrativas a las personas físicas comerciantes en la vía pública, que adquieran locales en el mercado de San Ciprian. Diario Oficial de la Federación del 25 de abril de 1995.
- c) Acuerdo mediante el cual se establecen facilidades administrativas y se otorgan subsidios fiscales para la regularización del funcionamiento de establecimientos mercantiles, así como de uso de suelo y construcciones relacionadas con los mismos. Diario Oficial de la Federación del 16 de mayo de 1995.
- d) Acuerdo mediante el cual se autoriza la ampliación del plazo para el pago del impuesto sobre la tenencia o uso de vehículos, de carácter local en el Distrito Federal, y de los derechos por refrendo por la vigencia de placas. Diario Oficial de la Federación del 2 de marzo de 1995.
- e) Acuerdo por el que se otorgan subsidios fiscales a los afectados por los sismos acaecidos en el mes de septiembre de 1995. Diario Oficial de la Federación del 9 de marzo de 1995.
- f) Acuerdo mediante el cual se establecen facilidades administrativas y subsidios fiscales, para la regularización de las construcciones de inmuebles dedicados a vivienda. Diario Oficial de la Federación del 19 de abril de 1995.

- g) Acuerdo por el que otorgan subsidios fiscales y facilidades administrativas a las personas físicas y morales que construyan espacios comerciales en el Distrito Federal, así como a los comerciantes de la vía pública del Centro Histórico de la Ciudad de México que adquieran locales de las mismas. Diario Oficial de la Federación del 25 de abril de 1995.

Otro tipo de acuerdos fiscales, son aquellos que tienen un carácter informativo, en virtud de que ciertos procedimientos para calcular determinados datos fiscales (Índice Nacional de Precios al Consumidor, tasa de recargos, tarifas de impuestos actualizadas (art. 7 C. 80, 80-A, 141, 141-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Art. 20 y 20-Bis del Código Fiscal de la Federación, etc.) se encuentran contenidos en la Ley, y en ésta norma, para facilidad al contribuyente se compromete a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a aplicar dichos procedimientos y a dar a conocer el resultado. Como ejemplo de estos tenemos al "Acuerdo mediante el cual se dan a conocer las tasas de recargos aplicables para el mes de..."⁽¹⁹⁶⁾ o "Acuerdo mediante el cual se da a conocer la tasa opcional para el cálculo del impuesto especial sobre producción y servicios por la enajenación de cigarros para el mes de noviembre de 1994".⁽¹⁹⁷⁾

Entre otros tipos de acuerdos tenemos:

- a) Acuerdo por el que se crea el Consejo Asesor Fiscal. Diario Oficial de la Federación del 16 de marzo de 1995.
- b) Acuerdo por el cual se autorizan las formas oficiales para la presentación de las declaraciones de pago de diversas contribuciones, y las relativas a las manifestaciones del impuesto sobre espectáculos públicos y del impuesto sobre loterías, rifas, sorteos y concursos. Diario Oficial de la Federación del 27 de marzo de 1995.
- c) Acuerdo que aprueba la forma oficial para el pago del impuesto sobre adquisición de inmuebles. Diario Oficial de la Federación del 29 de septiembre de 1995.

De lo anterior podemos concluir que en la práctica fiscal, el acuerdo es utilizado como medio formal por el cual la Administración Pública da a conocer decisiones, autorizaciones, informaciones y en ocasiones hasta resoluciones o normas administrativas generales (reglamentos) de carácter tributario.

3. Circulares.

Doctrinalmente, los simples actos de la Administración son aquellos que no crean efectos o consecuencias jurídicas respecto de terceros, pero regulan la

conducta de órganos y sujetos vinculados al procedimiento administrativo. Estos son actos de naturaleza jurídica que concurren a ordenar el ámbito interno del quehacer administrativo (Fiorini), o la llamada actividad interna de la Administración (Marienhoff) por medio de instrucciones o circulares, etc.⁽¹⁹⁹⁾ De ahí que las circulares, por su naturaleza, regulen la actividad interna de la administración.

En el derecho francés, la doctrina administrativa clásica, admite la existencia de las circulares o instrucciones de servicio, refiriéndose a indicaciones que los jefes dan a los funcionarios subordinados sobre la manera como deben actuar en los casos concretos.⁽¹⁹⁹⁾

Las circulares administrativas han sido definidas como aquellas manifestaciones del poder jerárquico dado en la administración, a través de la cual los superiores dan indicaciones a sus inferiores sobre la manera en como deben actuar sobre casos particulares que se presenten durante el desarrollo de su actividad, y que pueden referirse a una simple orden, a instrucciones sobre la aplicación de un precepto administrativo, o a dar un criterio interpretativo sobre una ley, un reglamento o a una decisión administrativa, tendientes a la ejecución de estas.⁽²⁰⁰⁾

Como se observa, el concepto de circulares es genérico y comúnmente contienen un conjunto de disposiciones de carácter interno, dirigidas por los órganos superiores hacia los inferiores para especificar interpretación de normas, de acuerdos, de decisiones o procedimientos.

Las características de las circulares son las siguientes:

1. Es un medio formal de comunicación en el interior de la Administración Pública.
2. Son de carácter abstractas y obligatorias para los subordinados.
3. Constituyen indicaciones que los superiores jerárquicos dan a sus inferiores, ya sea de manera individual o general (grupo de funcionarios).
4. No es manifestación del poder reglamentario de la Administración, sino una manifestación del poder jerárquico dentro de la Administración.
5. Al ser actos internos de la administración no producen efectos jurídicos inmediatos respecto de los administrados, por lo que no es un acto administrativo. Sin embargo, excepcionalmente se contempla la posibilidad de conferir derechos subjetivos a los particulares. (Ver art. 35 del Código Fiscal de la Federación).
- 6.- El contenido material de las circulares se circunscribe a:

- a) Dar ordenes del órgano superior al inferior.
- b) Dar instrucciones sobre la aplicación de un precepto administrativo.
- c) Dar un criterio interpretativo o apreciativo sobre una ley, un reglamento o una decisión administrativa, tendientes a su ejecución.

7.- No pueden ser tenidos por ley y por lo tanto las autoridades que se funden su actuación en estas, violarían garantías.

8.- Las circulares como reglamentos internos que son, no necesitan ser publicados en el Boletín Oficial, a diferencia de los reglamentos externos que se publican en el Diario Oficial de la Federación.

Como se observa, la naturaleza administrativa de las circulares, hace que estas deban contener directivas de actuación que las autoridades superiores imponen a sus subordinados en virtud de las atribuciones propias de su jerarquía, por lo que su fuerza de obligar no tiene base en la potestad reglamentaria, sino en el vínculo jerárquico.

En apoyo a lo anterior, y en relación con las circulares fiscales, el doctor Ramón Reyes Vera, señala que la circular "es una interpretación de uso interno, de carácter general e impersonal, que contiene disposiciones formalmente obligatorias, para los subordinados jerárquicamente de la administración pública, pero no así para los contribuyentes. No pueden ser tenidas como ley y los actos de autoridad que se funden en ellas, importan una violación de garantías."⁽²⁰¹⁾

Lo anterior se corrobora con las siguientes tesis jurisprudenciales:

"**CIRCULARES.** Las circulares no pueden ser tenidas como ley, y los actos de las autoridades que se fundan en aquéllas, importan una violación a los artículos 14 y 16 constitucionales."⁽²⁰²⁾

"**CIRCULARES DE LAS SECRETARÍAS DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.** Tesis Jur. núm. 41. "El artículo 10, fracción I del Código Fiscal, previene que las interpretaciones generales, abstractas e impersonales, que haga la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sólo obligan a los órganos que de ella dependan; por tanto, debe sobreseerse en el amparo pedido contra una circular que aún no es aplicable al causante por tener expedida la facultad de someterse o no a ella en operaciones que realice, ya que dicho amparo será procedente sólo cuando se declare infractor y se le exija el pago del impuesto combatido o se le imponga una sanción por inobservancia de dicha circular."⁽²⁰³⁾

"**CIRCULARES.-** Las circulares no tienen el carácter de reglamentos gubernativos o de policía, pues en tanto que estos contienen disposiciones de observancia general que obligan a los particulares en sus relaciones con el poder público, las circulares, por su propia naturaleza, son expedidas por los superiores jerárquicos en la esfera administrativa, dando instrucciones a los inferiores, sobre el régimen interior de las oficinas, o sobre su funcionamiento con relación al público, o para aclarar a los inferiores la inteligencia de disposiciones legales ya existentes; pero no para establecer derechos o imponer restricciones al ejercicio de ellos. Aún en el caso de

que una circular tuviera el carácter de disposición reglamentaria gubernativa, para que adquiriese fuerza, debería ser puesta en vigor mediante su publicación en el diario oficial, puesto que las leyes y reglamentos solo pueden obligar cuando son debidamente expedidos, publicados y promulgados. También podría aceptarse que el contexto de una circular obliga a determinado individuo, si le ha sido notificada personalmente; pero si tal circunstancia no se acredita por la autoridad responsable, los actos que se funden en la aplicación de una circular, resultan atentatorios.⁽²⁰⁴⁾

"CIRCULARES.- ALCANCE DE LAS.- Conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, los impuestos y créditos fiscales en general solo pueden ser determinados en cuanto a las hipótesis de causación, a los sujetos, objeto, cuantía o tasa, y bases de los mismos, por medio de leyes expedidas por el legislador, en términos del artículo 72 de la propia Constitución o del artículo equivalente de las constituciones locales. Y es claro que aunque la Secretaría de Hacienda y Crédito Público está facultada para interpretar la ley y atender a su expedita aplicación, mediante la expedición de circulares, tales circulares no pueden suplir a la ley, ni derogar, modificar ni ampliar sus disposiciones, ni, por lo mismo, sentar hipótesis de causación fiscal, ni determinar el objeto, bases o tasa o cuantía de los créditos fiscales. Por lo demás, como las circulares son actos formalmente administrativos, tampoco pueden tales circulares revocar, ni siquiera para el futuro, resoluciones o convenios favorables a los particulares."⁽²⁰⁵⁾

En relación con la validez de las circulares que emiten las autoridades fiscales, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito falló lo siguiente en el juicio de amparo 657/71.

Si la actora del juicio de nulidad estima que la Ley de que se trata nada establece al respecto, y que es la circular impugnada la que establece que los causantes del impuesto deben presentar una "constancia de baja", sin que tal obligación pueda crear o imponer a los causantes nuevas obligaciones; y si la Procuraduría Fiscal en su contestación admite el hecho relatado por la actora, puesto que no lo controvierte, debe decirse que debe partirse de esa admisión en cuanto al contenido de la circular, si no se aportó al juicio fiscal por las partes, en los términos del artículo 203 del Código Fiscal, puesto que se trata de una comunicación interna entre los funcionarios fiscales para dar a conocer a las diversas dependencias el criterio de la autoridad superior que deberán seguir, en cuanto a la aplicación de las normas tributarias, conforme al artículo 82 de ese ordenamiento, pero sin que eso signifique que pueda modificarse o alterarse la ley mediante la expedición de circulares, razón por la que el precepto señalado agrega en su parte final que "~~De dichas circulares no nacen obligaciones ni derechos para los particulares.~~"⁽²⁰⁶⁾

De lo anterior se desprende que los efectos de las circulares son internos sin que puedan crear normas jurídicas, motivo por el cual la doctrina tradicional no acepta sus efectos normativos y eficacia externa.

En el derecho mexicano, la emisión de circulares es característica de la materia bancaria y la materia fiscal, principalmente. En el ámbito bancario, se utilizan para dar diversas instrucciones y normas de actuación a los integrantes de dicho sistema.⁽²⁰⁷⁾ En sus inicios sus efectos eran internos, en virtud de que cada uno de sus integrantes actuaban como parte del Estado.

En materia fiscal, el uso consistente de circulares inició a partir de la Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1980 entró en vigor el 1º de

enero de 1981, sustituyendo a la del 31 de diciembre de 1964, la cual quedó abrogada. En la parte inicial de la Exposición de Motivos de la Iniciativa de esa Ley se señaló lo siguiente:

Es de todos conocida la importancia del impuesto sobre la renta, no sólo como fuente vital de la recaudación tributaria, sino como instrumento promotor de la eficiencia económica y de la equidad.

En la Iniciativa que el Ejecutivo a mi cargo somete a Vuestra Soberanía, se propone, dentro del mismo sistema del impuesto sobre la renta que regula la Ley en vigor, introducir variantes que pretenden lograr, en algunas ocasiones, un incentivo para la realización y aplicación de disposiciones que habían resultado confusas en algunos aspectos, lo que consolida la seguridad jurídica de los particulares y, en fin, dotar a las autoridades hacendarias de mecanismos y facultades que les permitan detectar y combatir con mayor eficacia la simulación y la evasión fiscal, que privan a la administración pública de recursos indispensables para la realización de sus funciones y colocan a los evasores en una injusta situación de ventaja económica frente a los causantes cumplidos.

Destaca el que en esta nueva Ley se haya tenido la intención de aclarar disposiciones cuya interpretación y aplicación habían resultado confusas en algunos aspectos y el propósito de que las autoridades hacendarias tuvieran mecanismos y facultades que les permitieran, con mayor facilidad, combatir la evasión fiscal. Lo cierto es que es este ordenamiento no se alargaron las disposiciones que estaban confusas en la Ley de 1964, ni la nueva Ley dotó a las autoridades fiscales de nuevos mecanismos que facilitarían la detención y el combate de la evasión fiscal; basta una confronta de los dos ordenamientos para llegar a esta conclusión. Fueron tan pocas las innovaciones en la nueva Ley, que hubiera bastado una modificación más a la de 1964 para que su texto fuera similar al de aquella. En efecto, tan no se logró el objetivo, que las autoridades fiscales se vieron en la necesidad de continuar emitiendo resoluciones para aclarar las disposiciones de dicha Ley, o incluso para establecer nuevas normas no contempladas en el ordenamiento, para así poder resolver situaciones que se presentaban de manera cotidiana lo que, naturalmente, provocaba incertidumbre jurídica en los contribuyentes. Esta práctica ha permanecido en el tiempo, prolongándose - y agregaría, acentuándose- hasta hoy día. A continuación, un ejemplo:

A raíz de que entró en vigor la Ley de 1964, las autoridades fiscales comenzaron a emitir opiniones que dieron en llamar "Criterios", su publicidad esta muy restringida, pues únicamente se daban a conocer a través de una revista de la SHCP, denominada Investigación Fiscal. Se llegaron a emitir 36 criterios, cambiándoles posteriormente su designación por la de "Precedentes". Estos Criterios y Precedentes no constituyen más que opiniones que emitan las autoridades fiscales, de los que no surgían consecuencias fiscales y cuya validez legal se encontraba perfectamente denominada en el CFF: el a. 82 del CFF vigente en aquella época (1967 a 1982) señalaba lo siguiente:⁽²⁰⁴⁾

Los funcionarios fiscales facultados debidamente, podrán expedir circulares para dar a conocer a las diversas dependencias el criterio de la autoridad superior que deberán seguir, en cuanto a la aplicación de las normas tributarias. De dichas circulares no nacen obligaciones ni derechos para los particulares.

Posteriormente, surgió la necesidad de publicar dichos criterios en virtud de que jurídicamente, los Criterios o Precedentes que no se publicaran en el órgano oficial del Estado no daban seguridad al contribuyente en cuanto a que un determinado problema fuera a resolverse conforme a las opiniones expresadas en ellos, ya que no obligaban a las autoridades.⁽²⁰⁹⁾

De lo anterior concluimos que los efectos de las circulares deben ser exclusivamente internos, sin embargo en nuestro derecho, con las circulares emitidas actualmente en materia fiscal se pretende que produzcan consecuencias jurídicas para los administrados, rompiendo con la regla general de que los efectos de las circulares son internos.

La excepción a esta regla esta contenida en el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación, que señala:

"Artículo 35. Los funcionarios fiscales facultados legalmente podrán dar a conocer, a las dependencias, el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los contribuyentes y únicamente derivaran derechos, cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación".

Por otra parte, en relación con los tipos de circulares, Bernard las clasifica de acuerdo con su contenido y a los poderes de la autoridad que las ha adoptado, en los siguientes términos:

a) Circulares interpretativas, que se limitan ha hacer conocer a los inferiores jerárquicos y a los administrados la manera como el ministro entiende las disposiciones que está encargado de aplicar;

b) Circulares de apreciación (integración), que no pretenden interpretar disposiciones, sino que ante un vacío del Derecho pretende ser colmada con la circular haciendo saber a los administrados la manera en como se aprecia dicha ley.

c) Circulares reglamentarias, que aparte del Poder reglamentario del Jefe del Ejecutivo, existe un poder reglamentario interno de los ministros, al establecer una regla nueva con relación a la legislación o reglamentación existente.

d) Circulares que los superiores jerárquicos dirigen a sus subordinados.⁽²¹⁰⁾

Esta clasificación se basa en el contenido material de las circulares, mismo que en rompe con el esquema tradicional de producir únicamente efectos internos.

Por su parte, el Tribunal Fiscal de la Federación reconoce esta clasificación de las circulares, con base en su contenido, al señalar lo siguiente:

"CIRCULARES.- Deben clasificarse en dos términos diversos, comprendiéndose en una regla general, las que consignan instrucciones de los superiores jerárquicos en la esfera administrativa; a los inferiores, acerca del régimen interior de las oficinas, de su funcionamiento con relación al público, o de aclaraciones para la debida inteligencia de las disposiciones legales ya existentes, mediante las cuales no se pueden establecer derechos ni imponer restricciones al ejercicio de ellos; y en el otro término quedan incluidas las que tienen el carácter de disposiciones de observancia general, siendo verdaderas normas reglamentarias de las leyes, que están supeditadas en cuanto a su validez a las circunstancias de que deben concretarse a proveer a la ejecución de un precepto de la ley, sin contradecir disposición alguna de jerarquía superior, ni evadir una materia reservada a la ley en sentido formal, emanar de la autoridad que tenga competencia para ejecutar las normas que reglamentan, siendo necesario para su eficiencia que sean disposiciones de carácter general que se hayan publicado en el "Diario Oficial" de la Federación."⁽¹¹⁾

De lo anterior se advierte que la circular fiscal en el derecho mexicano, tiene dos tipos de contenidos, bajo su esquema tradicional y verdadera esencia, una simple instrucción, y bajo el esquema "moderno" generalmente una resolución de carácter general, denominada "resolución miscelánea".

En el primer supuesto, funcionarios fiscales facultados dan a conocer a las diversas dependencias los criterios que se deben seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que se requiera para su eficacia la publicación en el Diario Oficial de la Federación, pues basta con que se haya dado a conocer la instrucción al inferior jerárquico. Cuando se publiquen en dicho diario se generan derechos para los particulares. En este caso, la circular al publicarse en el Diario Oficial es deseo de la autoridad su conocimiento general, por tanto, su contenido es el de una resolución de carácter general, denominación que generalmente se le da al momento de su publicación.

Como ejemplo de circulares fiscales internas que la autoridad fiscal dicta, tenemos a las circulares emitidas por la Administración General Jurídica de Ingresos a través de las cuales da a conocer criterios para la aplicación de diversas disposiciones para efectos del Impuesto al Valor Agregado. Estas circulares son dirigidas a los Administradores Generales de Auditoría, Recaudación y Aduanas; Directores Generales de Política de Ingresos y Asuntos Fiscales Internacionales y Coordinación con Entidades Federativas.⁽¹²⁾

1. Criterio aplicable a las actividades que llevan a cabo las agencias de publicidad. Administración General Jurídica de Ingresos.

2. Criterio aplicable a la enajenación de alimentos preparados para su consumo en el lugar en que se enajenen en materia de Impuesto al Valor Agregado. Administración General Jurídica de Ingresos.
3. Criterio aplicable a la actividad de músicos en general en materia de Impuesto al Valor Agregado. Administración General Jurídica de Ingresos.
4. Criterio aplicable a la importación de bienes tangibles realizada por Embajadas y Consulados, acreditados en nuestro país en materia de Impuesto al Valor Agregado. Administración General Jurídica de Ingresos.
5. Criterio aplicable a la industria editorial de libros, periódicos y revistas en materia de Impuesto al Valor Agregado. Administración General Jurídica de Ingresos.
6. Criterio aplicable a las actividades de los agentes y comisionistas de la Lotería Nacional y Pronósticos Deportivos. Administración General Jurídica de Ingresos en materia de Impuesto al Valor Agregado.
7. Criterio aplicable a los servicios de transporte internacional público terrestre de bienes por ferrocarril en materia de Impuesto al Valor Agregado. Administración General Jurídica de Ingresos.
8. Criterio aplicable a los servicios de transporte marítimo internacional de bienes en materia de Impuesto al Valor Agregado. Administración General Jurídica de Ingresos.
9. Criterio aplicable a los servicios de transporte público terrestre internacional desde el país al extranjero en materia de Impuesto al Valor Agregado. Administración General Jurídica de Ingresos.
10. Criterio aplicable para determinar la residencia de los contribuyentes en la región fronteriza en materia de Impuesto al Valor Agregado. Administración General Jurídica de Ingresos.
11. Criterio en materia de devoluciones y compensaciones para el ejercicio de 1995. Administración General de Recaudación.

Asimismo, se emiten diversas circulares que contienen criterios e instrucciones que la autoridad fiscal dicta para sus inferiores jerárquicos.⁽²¹³⁾

1. Cancelación de requerimientos y sanciones a contribuyentes del régimen simplificado.
2. Instrucción en materia de verificación de contribuyentes que solicitan devolución de contribuciones. Administración General de Recaudación.
3. Instructivo para Resolución de las solicitudes de Autorización de acción de diversos bienes, distintos al dinero en pago de créditos fiscales. Administración General Jurídica de Ingresos.
4. Lineamientos sobre la disminución de pagos provisionales. Administración General de Recaudación.
5. Normatividad para la devolución de saldos en favor de contribuciones federales. Administración Técnica Tributaria de Recaudación.
6. Principios para la práctica de embargos. Administración General de Recaudación.

7. Reglas para la inscripción de los fideicomisos en el Registro Federal de Contribuyentes. Administración General de Recaudación.

Asimismo existen determinaciones que se comunican a asociaciones de profesiones cuyos agremiados coadyuvan a la autoridad fiscal en sus funciones.⁽²¹⁴⁾

1. Prórroga para la presentación del dictamen estados financieros para efectos fiscales. Administración General de Auditoría Fiscal Federal.
2. Reglas de presentación de la información contenida en el dictamen fiscal de estados financieros 1994. Administración General de Auditoría Fiscal Federal.
3. Obligación de un procedimiento secuencial. Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

En el segundo supuesto, mediante circulares la autoridad fiscal da a conocer reglas de carácter general, ésto en virtud de que la legislación fiscal establece la posibilidad de que las autoridades fiscales emitan disposiciones de carácter general en los casos en que la ley así lo autorice, independientemente de la facultad reglamentaria que es exclusiva del Presidente de la República. Esto es, el Poder Legislativo faculta a las autoridades fiscales para emitir disposiciones de carácter general; independientemente de la potestad que se confiere a la Administración para dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en la aplicación de las disposiciones fiscales.

En materia tributaria, ejemplo de circulares fiscales que tienen como contenido reglas de carácter general, tenemos a la "Resolución que Establece Reglas Generales y otras Disposiciones de Carácter Fiscal", emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Estas resoluciones se emiten con base en lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación que establece diversos artículos en los que se fundamentan las circulares fiscales que en materia fiscal se les ha dado el calificativo de "circular miscelánea", y tienen como contenido resoluciones de carácter general. Dichos preceptos son los siguientes:

Artículo 7.- Establece que 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.

Artículo 36, segundo párrafo.- Señala que cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modifique las resoluciones administrativas de carácter general, estas modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución;

Artículo 35.- Señala que las autoridades fiscales facultadas debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derecho de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación; y

Artículo 33, fracción I, inciso g).- Establece como facultad de las autoridades fiscales la de: "Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año".

Art. 36 bis. Las resoluciones administrativas surtirán sus efectos en el ejercicio fiscal del contribuyente en el que se otorguen o en el ejercicio inmediato anterior.

Con base en lo anterior, las disposiciones generales que se contengan en las circulares fiscales para su validez requieren de la publicación en el diario oficial de la federación, generando únicamente derechos para los particulares.

Por otra parte, cuando de una circular deriva una situación favorable a un particular que esté sujeta a ciertas condiciones previstas en las mismas disposiciones de la circular, éste solo puede aprovechar la situación favorable cuando cumpla con las condiciones que en ella se contiene, pues no resulta lógico ni jurídico pretender que se pueda aprovechar de una situación favorable, sin acatar las condiciones establecidas para que nazca el derecho correspondiente. En similares términos se ha sustentado un precedente del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, que en su parte medular resolvió que:

"el causante no puede pretender aprovechar la situación que le resulta más favorable que la ley, rechazando las condiciones que en la circular estima onerosas, para disfrutar aquellas situaciones favorables, sin satisfacer estas condiciones, pues lo que en todo caso debía exigir es la aplicación estricta de la ley."⁽¹⁵⁾

Es claro que una de las funciones de las circulares es la de establecer criterios de interpretación de las disposiciones legales y reglamentarias, pero en ningún momento deben contrariar a las mismas. Estos criterios o instrucciones de interpretación, aclaración, etc., que se presentan en materia fiscal, deben ser obligatorios para los inferiores jerárquicos a los que va dirigido, pero no para los particulares quienes únicamente pueden tomarlos como fuente de referencia para saber el criterio de la autoridad administrativa sobre determinado punto. Quienes finalmente deciden sobre el sentido de la interpretación de las disposiciones fiscales son los tribunales judiciales, quien por mandato constitucional tienen a su cargo tal función.

Por lo anterior, sería violatorio de garantías el que mediante una circular se crean derechos y obligaciones a los particulares, aunque éste sea el Ejecutivo Federal. Si un reglamento no puede contrariar a una ley, mucho menos una circular lo puede hacer con ésta ni con aquella. Por lo que el mismo riesgo que corre el reglamento cuando busca reglamentar una ley fiscal y se exceden de su papel propio, ocurre con la expedición de las circulares.

Este documento jurídico administrativo, ha tomado relevancia para contribuyentes y autoridades fiscales encargadas de aplicar la ley, ya que en él se establecen múltiples disposiciones de carácter reglamentario de diversas leyes y reglamentos fiscales, mediante las cuales se pretende, de manera hasta cierto punto justificada, detallar o aclarar las leyes y reglamentos fiscales, sin embargo, también han servido para que la autoridad fiscal vaya más allá de lo que la ley establece.

En efecto, la circular fiscal en la practica tiene diversos contenidos y es utilizada para:

- a) Otorgar facilidades a los contribuyentes;
- b) Establecer criterios de interpretación de las disposiciones fiscales;
- c) Reformar las leyes o cubrir errores, y
- c) Legislar de origen y constituirse como un medio fáctico para derogar las disposiciones legislativas.

De lo anterior, se desprende que la circular fiscal no se ha limitado únicamente dar instrucciones, directrices y demás disposiciones internas de la Administración, sino que han sido utilizadas como disfraz para emitir, entre otras, reglas de carácter general o disposiciones reglamentarias propiamente dichas, con efectos jurídicos externos.

Al respecto, cabe señalar que la emisión de reglas de carácter general a través de circulares, va contra la naturaleza misma de éstas en virtud de que por esencia deben producir únicamente efectos internos. El pretender un contenido diferente es invadir el ámbito de actuación del reglamento o de otras normas administrativas.

Finalmente, se considera necesario reafirmar que la concepción "moderna" de la circular ha llevado darle como contenido una instrucción de servicio, determinadas noticias o informaciones, reglas de carácter general o el texto de un reglamento. Atento a lo anterior, al igual que los decretos y acuerdos, las circulares son utilizadas como un medio para exteriorizar los actos de la administración pública, y para determinar su naturaleza es necesario saber si su contenido es una mera instrucción, una resolución o una norma reglamentaria, y dependiendo de esto sabremos el alcance que se les quiere dar, aunque de

antemano sabemos que por su naturaleza jurídica no pueden generar obligaciones para los particulares.

B. Las resoluciones fiscales de carácter general.

A partir del año de 1979, y con mayor notoriedad en 1981 cuando entro en vigor la actual Ley del Impuesto sobre la Renta, y debido a la celeridad, a veces inexplicable, con la que se llevan a cabo las reformas legislativas que impide que los reglamentos de las leyes sean de aplicación práctica inmediata pues éstos se expiden en forma posterior a la reforma legislativa, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, empezó a emitir estas disposiciones anuales denominadas "Resolución que Establece Reglas Generales y Otras Disposiciones de Carácter Fiscal para el año de..." cuya vigencia es normalmente de un año. Actualmente se han continuado emitiendo estas Resoluciones, que comúnmente se les conoce como "Resolución Miscelánea" o "Circular Miscelánea". No obstante que dicho documento ha venido en la práctica a resolver a los contribuyentes problemas de interpretación o aplicación de las leyes, también a sobrepasado el principio tributario de legalidad consagrado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, ya que además de generar complejidad, establece innumerables obligaciones fiscales, que origina inseguridad jurídica, situación que se explica en párrafos siguientes.

Derivado de la falta de técnica legislativa con la que son estructuradas las leyes y reglamentos fiscales, mediante dichas reglas se establecen disposiciones de carácter reglamentario de diversas leyes fiscales, incluyéndose rubros como los siguientes: Disposiciones Preliminares; Oficinas Autorizadas para la Presentación de Solicitudes, Declaraciones y Avisos; Comercio Exterior; especificaciones sobre las diversas contribuciones federales, etc.

Como ejemplo de resoluciones que establecen reglas fiscales de carácter general, tenemos, entre otras, a la "CUARTA resolución que reforma, adiciona a la que establece para 1994 reglas fiscales de carácter general relacionadas con el comercio exterior"⁽²¹⁸⁾; a la Resolución que establece reglas de carácter fiscal para el ejercicio de 1995 "Resolución Miscelánea para 1995" publicada en el Diario Oficial de la Federación del 31 de marzo de 1995, así como las segunda y tercera modificaciones a ésta resolución publicadas en dicho Diario los días 7 y 0 de julio y 7 de agosto del mismo año, asimismo se emiten resoluciones que otorgan facilidades administrativas como la publicada el 28 de abril de 1995 en el citado Diario.

No obstante de que se ha tratado de justificar la existencia de este tipo de resoluciones generales por constituir un instrumento idóneo para detallar o aclarar las leyes y reglamentos fiscales, tratando de atenuar la complejidad de las

mismas, en la práctica ha provocado inseguridad jurídica para el contribuyente, por las siguientes violaciones constitucionales y legales.

1. Fundamento legal.

Estas Resoluciones que establecen Reglas de Carácter General, las emite el Secretario de Hacienda y Crédito Público con **fundamento en los Artículos 16 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal**, artículos que conceden al Secretario de Hacienda y Crédito Público ciertas facultades y atribuciones: En la misma Ley, expresamente, no se encuentra la facultad para expedir estas resoluciones, aunque sí de la última fracción del Artículo 31 se desprende que el Secretario de Hacienda tiene como facultades las que expresamente le concedan otras leyes (fracción XVI). En relación con lo anterior, debemos entender que únicamente se está facultado para dictar Reglas Generales en los puntos específicos que los artículos de las leyes especiales determinan. Del mismo modo, éstas resoluciones se fundamentan en el **Artículo 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación**, que faculta a las autoridades fiscales a publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general, asimismo el **art. 6, fracción XXXIV del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público**, le asigna al Secretario de Hacienda la facultad para emitir Reglas Generales como una facultad no delegable.

Al respecto, el artículo 16 de la **Ley Orgánica de la Administración Pública Federal** es inaplicable al señalar que:

"Corresponde originalmente a los titulares de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos el trámite y resolución de los asuntos de su competencia, pero para la mejor organización del trabajo, podrán delegar en los funcionarios a que se refieren los artículos 14 y 15, cualquiera de sus facultades, excepto aquellas que por disposición de ley o del reglamento interior respectivo, deban ser ejercidas precisamente por dichos titulares..."

Como se observa, en este artículo no se señala en forma expresa, como facultad de los Secretarios de Estados (en este caso, del Secretario de Hacienda y Crédito Público), para emitir resoluciones de carácter general.⁽²¹⁷⁾

Por lo que se refiere al artículo 31, éste solamente es aplicable en aquellos casos en que expresamente las Leyes Fiscales Federales Especiales faculten al Secretario a dictar una resolución general y solo esas resoluciones generales, autorizadas por las Leyes Fiscales Especiales, son las que conforme a la fracción VII del artículo 33 del **Código Fiscal de la Federación** pueden publicarse anualmente⁽²¹⁸⁾. Sin embargo, aquél artículo adolece de constitucionalidad, ya que al ser estas resoluciones verdaderas disposiciones reglamentarias, dicho artículo contraviene a lo establecido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación

al señalar que ni siquiera el Poder Legislativo puede delegar la Facultad Reglamentaria, criterio que está sustentado en la tesis que transcribiremos en punto 3 inciso a) siguiente.

El artículo 33-I-g) del Código Fiscal de la Federación señala lo siguiente:

"Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

1. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año."

El precepto citado habla de manera genérica de autoridades fiscales, sin especificar que autoridad fiscal en particular tiene tal facultad. El Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público señala que es el Secretario del ramo la autoridad fiscal facultada para emitir dichas disposiciones de carácter general.

El Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hace referencia a las reglas de carácter general en los siguientes términos:

"ARTICULO 6o. El Secretario tendrá las siguientes facultades no delegables:

.....

XXXIV. Ejercer las facultades que las leyes y demás disposiciones legales confieran a la Secretaría, para dictar reglas de carácter general en las materias competencia de la misma."

2. Ausencia de fundamento constitucional. Las reglas de carácter general constituyen propiamente disposiciones reglamentarias.

Al respecto, compartimos la opinión del Lic. Enrique Calvo Nicolau y del C.P. Enrique Vargas Aguilar en el sentido de que las Resoluciones Misceláneas que anualmente expide el Secretario de Hacienda y Crédito Público y que durante el año las modifica, resultan ser inconstitucionales, en virtud de que violan lo dispuesto por el artículo 89, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que constituyen propiamente disposiciones reglamentarias que deben estar incluidas única y exclusivamente en un Reglamento emitido por el Presidente de la República, tal y como lo ordena nuestra Ley Fundamental en el precepto antes citado, ya que si el objetivo de un reglamento consiste en establecer reglas de carácter general, abstractas e impersonales para aplicar una Ley, entonces no tiene caso que el Secretario de Hacienda y Crédito Público emita una Resolución Miscelánea que contenga precisamente reglas generales y

disposiciones de carácter fiscal, por lo que o sobra el Reglamento, o sobra la Resolución Miscelánea. Todo lo anterior suponiendo que el Reglamento expedido con las formalidades respectivas no exceda a la Ley que reglamenta. Toda vez que el Reglamento que emite el Presidente de la República encuentra su fundamento en la Constitución Federal (art. 89-I), y debido a que la Resolución Miscelánea no encuentra ningún apoyo jurídico válido en algún Ordenamiento emanado del Poder Legislativo y que tenga su fuente en nuestra Carta Magna, se infiere la legalidad de los Reglamentos que emite el Presidente de la República y la inconstitucionalidad e ilegalidad de las Resoluciones Misceláneas que anualmente emite el Secretario de Hacienda y Crédito Público.⁽²¹⁹⁾

3. Se ejerce con motivo de un acto de delegación de facultades.

a) Delegación de la facultad para emitir reglas generales a través de un reglamento interior.

Es importante determinar si en un reglamento interior se puede facultar a un Secretario de Estado a dictar reglas de carácter general (reglamentos en sentido material) que se excedan de la Ley y en principio la respuesta es negativa.

El Presidente de la República emitió el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y en él en uso de su facultad reglamentaria confiere al Secretario la facultad para emitir reglas de carácter general. Sin embargo, indebidamente el Presidente de la República ha delegado en un Secretario de Estado la facultad de emitir reglas de carácter general y en particular, de carácter fiscal sobre diferentes leyes emanadas del Poder Legislativo.

Este criterio es apoyado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al expresar que la facultad reglamentaria puede ser ejercida única y exclusivamente por el titular del Poder Ejecutivo, sin que éste se encuentre autorizado para delegar la referida facultad en alguna otra persona o entidad, además menciona que ni siquiera el Poder Legislativo puede autorizar tal delegación de la facultad reglamentaria. Este criterio queda claramente expresado en la siguiente tesis:

"REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS. Si el Ejecutivo dicta una disposición de carácter legislativo, en uso de la facultad que la Constitución le otorga para proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, y por medio de ella crea una obligación de naturaleza general, pero dicha suposición no tiene un carácter autónomo, ya que su finalidad es la de evitar situaciones que condena un precepto constitucional, es decir, es una disposición que tiende a la exacta observancia de una ley expedida por el Poder Legislativo, esto obliga a considerar tal disposición desde un punto de vista legal y doctrinal, como un acto reglamentario, sin que para ello sea óbice el que exista un reglamento sobre la misma materia, porque no hay imposibilidad legal de que respecto a una misma ley, se expidan varios reglamentos simultáneos o sucesivos; pero conforme a nuestro régimen constitucional, solo tiene facultades para

legislar el Poder Legislativo y excepcionalmente al Ejecutivo en el caso de la facultad reglamentaria que únicamente puede ser ejercitada por el titular de este Poder, sin que en la Constitución exista una disposición que lo autorice para delegar en alguna persona o entidad la referida facultad, pues ni el Poder Legislativo puede autorizar tal delegación, por tanto sostiene que la Ley de Secretarías de Estado encarga a la de Economía la materia de monopolios y que esa Ley, fundada en el artículo 80 de la Constitución, debe entenderse en el sentido de que dicha Secretaría goza de cierta libertad y autonomía en esta materia, es desconocer la finalidad de aquella, que no es otra que la de fijar la competencia genérica de cada Secretaría, pero sin que por ello puedan actuar en cada materia sin ley especial, ni mucho menos que la repetida Ley subvierta los principios constitucionales, dando a las Secretarías de Estado, facultades que, conforme a la Constitución, sólo correspondan al titular del Poder Ejecutivo; es decir que conforme a los artículos 92, 93 y 108 de la Constitución, los Secretarios de Estado tienen facultades ejecutivas y gozan de cierta autonomía en las materias de su ramo y de una gran libertad de acción, con amplitud de criterio para resolver cada caso concreto, sin someterlo al juicio y voluntad del Presidente de la República, es destruir la unidad del poder: es olvidar que dentro del régimen constitucional el Presidente de la República es el único titular del Ejecutivo, que tiene el uso y el ejercicio de las facultades ejecutivas; es, finalmente, desconocer el alcance que el referendo tiene, de acuerdo con el artículo 92 constitucional, el cual, de la misma manera que los demás textos relativos, no dan a los Secretarios de Estado mayores facultades ejecutivas ni distintas siquiera, de las que al Presidente de la República corresponden.⁽¹²⁵⁾

b) Las leyes fiscales delegan facultades al Secretario de Hacienda y Crédito Público a través de las reglas de carácter general.

Un mal entendido del desarrollo de la actividad administrativa en los últimos años ha provocado la inserción en algunos cuerpos legales y en ocasiones reglamentarios, de cláusulas delegatorias de facultades normativas generales en favor de órganos de la Administración Pública. La jurisprudencia mexicana reconoce la existencia de dichas cláusulas al señalar lo siguiente:

SECRETARIOS DE ESTADO. SUS FACULTADES NORMATIVAS CUANDO SON AUTORIZADOS POR EL LEGISLADOR PARA CREAR NUEVAS REGLAS DE DERECHO. CLAUSULAS HABILITANTES Y LOS LIMITES DE SU EJERCICIO. - En términos del artículo 89, fracción I de la Constitución, los Secretarios de Estado no participan de la facultad reglamentaria. Sin embargo, el gran desarrollo de la actividad administrativa en los últimos años ha provocado una transformación de este contenido de cosas debido a la inserción en algunos cuerpos legales de cláusulas delegatorias de facultades normativas generales en favor de quienes hasta entonces no estaban dotados de ellas, en particular de los Secretarios de Estado. Se está en presencia de una cláusula de este género cuando a través de una norma formalmente legislativa o reglamentaria el Congreso de la Unión o el Presidente de la República, respectivamente, habilitan a un órgano de la Administración para regular una materia concreta y específica, sea que esta haya sido objeto de regulación con anterioridad o que no lo haya sido de acuerdo con los principios y lineamientos contenidos en la propia norma habilitante. ... parece claro que su adopción por parte del legislador tiene por efecto esencial y primario un fenómeno de atribución de atribuciones conferidas a la Administración en sus relaciones con los gobernados, al permitirle actuar en materias que antes les estaban vedadas, con el consecuente quebrantamiento del principio clásico de división de poderes.⁽¹²⁵⁾

Al respecto, esta práctica de que las leyes fiscales contengan disposiciones a través de las cuales el Poder Legislativo faculta al Secretario de Hacienda y Crédito Público para emitir reglas o disposiciones de carácter general, es utilizada a efecto de establecer requisitos o condiciones para la determinación de los elementos del impuesto y demás obligaciones fiscales.

Consideramos que este tipo de cláusulas llevan implícita una delegación inconstitucional de facultades del Poder Legislativo en favor del Secretario de Hacienda y Crédito Público, toda vez que representan disposiciones que comúnmente condicionan o integran la configuración de los elementos del impuesto, por lo que materialmente se esta en presencia de lo que la doctrina denomina "reglamentos delegados".

En efecto, en el punto "El reglamento delegado en el Derecho Fiscal Mexicano", de este trabajo, señalamos que los reglamentos delegados son aquellos que emite el Poder Ejecutivo en virtud de una atribución que le confiere expresamente el Poder Legislativo, a efecto de que complemente su norma ante ciertas circunstancias, sea en forma genérica o específica. La reglamentación, en este caso, no modifica ni sustituye la voluntad del legislador, sino que la integra.⁽²²²⁾

En estos casos, la ley establece el principio jurídico general, dejando a la Administración la facultad de completar, interpretar e integrar este principio, precisándolo circunstancialmente. Estos reglamentos delegados implican una delegación de facultades que hace el Poder Legislativo en favor del Ejecutivo para regular o completar materias que le son propias. Este tipo de delegación es la que la doctrina llama delegación impropia o inauténtica (*unechte Delegation*), esencialmente conservativa, en la cual el traslado de la competencia al delegano no supone que el delegante no pueda ejercitar como propia la misma competencia en otros casos -o en los mismos en que el delegado ha actuado-; no pierde el delegante con ello propiamente la competencia, sino únicamente su exclusividad, su monopolio sobre la misma.⁽²²³⁾

Al permitir al Poder Ejecutivo integrar una ley, se presentaría el fenómeno de que la facultad legislativa estaría compartida (caso que sucede con las reglas de carácter general emitidas por el Secretario de Hacienda y Crédito Público), al crearse la ley por dos órganos, de manera general por el Poder Legislativo y en ciertos detalles por el Ejecutivo. En este sentido, si el Poder Legislativo comparte con el Ejecutivo la facultad legislativa, estaría delegando dicha facultad.

Existen constituciones como la italiana⁽²²⁴⁾, alemana⁽²²⁵⁾ y francesa⁽²²⁶⁾ que reconocen en su Ley Primaria la posibilidad de que el Poder Legislativo pueda delegar o habilitar al Ejecutivo ciertas materias que le son propias y bajo ciertos límites, surgiendo así los reglamentos delegados. Sin embargo, en el derecho mexicano no existe fundamento constitucional para que la Administración a través

de disposiciones administrativas pueda completar, interpretar e integrar la norma emitida por el Poder Legislativo, precisándolo circunstancialmente, situación que vulneraría los principios de legalidad y de seguridad jurídica.

Las reglas de carácter general al constituir propiamente reglamentos delegados, surgen de la propia voluntad legislativa, por lo que es la Constitución quien le debe otorgar al Poder Legislativo la posibilidad de delegación y al Poder Ejecutivo la atribución para su ejercicio. Además, la necesidad de tal regulación a través de la administración pública, para dotar de detalle a la norma legislativa por la "imposibilidad" práctica de efectuarse por el legislador, hace necesario que se establezcan los límites a su ejercicio. Por lo tanto, para valorar la validez jurídica dichas disposiciones administrativas, es necesario considerar lo siguiente:

a) Que constitucionalmente estén permitidos dichos reglamentos, es decir, que se autorice tal delegación o "habilitación" en la Constitución;

b) Que en la misma Ley Fundamental, se establezcan los límites para su ejercicio, es decir, que tal habilitación respete los principios constitucionales que se señalen para tal efecto, y que comúnmente prohíbe que la misma importe remisión del poder impositivo, ni represivo penal, ni de imposición fiscal, ni de cargas personales, ni actos que restrinjan el derecho de propiedad, la libertad personal de locomoción, industria, trabajo, enseñar y aprender, ni la inviolabilidad del domicilio, es decir, que invada materias reservadas exclusivamente a la ley;

c) Que el legislador establezca los límites para su ejercicio, respetando los principios constitucionales que se establezcan para tal efecto. Es decir, que precise los principios y criterios que deban de seguirse en su emisión, determinando el contenido y la extinción de las facultades con que habilita al Ejecutivo, evitando así las delegaciones globales e indeterminadas (Globalermachtigungen); y⁽²²⁷⁾

d) Que el reglamento emitido haga referencia a la ley y a los preceptos que le dieron origen.

Con base en lo anterior, y refiriéndonos a las reglas de carácter general que emite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por delegación del Congreso de la Unión, tenemos que nuestra Constitución Federal no hace referencia expresa a este tipo de reglamentos o disposiciones, por lo que carecen de fundamento constitucional para emitirse.

En apoyo a lo anterior, entre los tratadistas mexicanos que han estudiado el tema, el maestro Emilio Margáin señala que dichos reglamentos son inconstitucionales, toda vez que la delegación de facultades que el legislador hace en favor del poder reglamentario, implica la existencia de un reglamento delegado que no encuentra apoyo o referencia en la Constitución Federal, por cuanto que

ésta solo alude a los reglamentos gubernativos o de policía en sus artículos 16 y 21, conocidos en la doctrina del derecho administrativo como reglamentos autónomos, y al reglamento de ejecución en el artículo 89, fracción I.⁽²²⁸⁾

Asimismo, este fenómeno de atribución de facultades ocasiona un quebrantamiento del principio de división de poderes ante la falta de apoyo constitucional que permita legislar al Ejecutivo o entes auxiliares que forman la administración del mismo (en particular al Secretario de Hacienda y Crédito Público).

Con base en lo anterior, concluimos que las resoluciones de carácter general que se emiten en materia fiscal como consecuencia de cláusulas habilitantes o delegatorias contenidas en las leyes fiscales, se encontrarían viciadas de inconstitucionalidad, al no existir fundamento o apoyo constitucional que reconozca a los reglamentos delegados "reglamentos habilitados" en el derecho mexicano, e ilegalidad, cuando dichas normas emitidas por el Ejecutivo o inferiores jerárquicos en cumplimiento de tal autorización, vulneren el principio de legalidad tributaria al regular materia que es exclusiva de la ley fiscal.

4. El problema de su insubordinación a la ley.

Por otro lado, considerando sin aceptar que la delegación de facultades en referencia fuera constitucional, la resolución miscelánea en innumerables ocasiones va más allá de la ley, imponiendo a los particulares obligaciones cargas y excepciones que no se encuentran previstas en las leyes emanadas del Congreso de la Unión, motivo por el cual también se viciaría de ilegalidad.

Se ha señalado que nuestra Constitución Federal establece que las contribuciones deben estar en la ley (salvo en los casos de aranceles al comercio exterior y en circunstancias que pongan peligro a la supervivencia de la nación). En la práctica tal parece que el Ejecutivo hace caso omiso a esto, toda vez que en diversas ocasiones las resoluciones de carácter general, sobrepasan a las leyes fiscales.

En efecto, las circulares y resoluciones en materia fiscal federal son violatorias del principio tributario de legalidad en los casos en que tales disposiciones modifican o complementan a los elementos del impuesto que constitucionalmente deben estar en la Ley, y esto es ocasionado principalmente por el uso indiscriminado de las mismas disposiciones administrativas que en materia fiscal federal hace el Ejecutivo Federal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y demás dependencias fiscales.

Como ejemplo, tenemos a la Decimoquinta Resolución que reforma, adiciona, deroga a la que establece reglas generales y otras disposiciones de

carácter fiscal para el año de 1987, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de febrero de 1988, se determinaron algunas cantidades superiores a las que como multa debían imponerse a las diversas infracciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación, a partir del 1° de marzo de 1988, en abierta contradicción con lo ordenado por el segundo párrafo del artículo 70 de dicho ordenamiento, en su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 1988. Sobre el particular la Sala Regional Norte Centro del Tribunal Fiscal de la Federación sustentó la siguiente tesis:

"MULTAS. SU MONTO SOLO PUEDE INCREMENTARSE POR EL CONGRESO DE LA UNIÓN Y NO POR RESOLUCIÓN DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. El segundo párrafo del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación autoriza a incrementar las multas que se establecen en el capítulo I del título IV del mismo ordenamiento, con la cantidad que resulte de multiplicarlas por el factor que en su caso señale el Congreso de la Unión; luego, si en el caso a estudio se trata de una infracción cometida en el mes de mayo de 1988 y el Congreso de la Unión aprobó un factor de incremento del 2.5 a partir del 1° de marzo del mismo año, para los efectos del segundo párrafo del artículo 70 antes citado, es claro que la autoridad haciendaria sólo puede incrementar la multa en cantidad determinada establecida por el Código Tributario, aumentándola en la cantidad que resulte de multiplicarla por el factor anotado y no pretender exigir una mayor con apoyo en la Resolución que Reforma, Adiciona y Deroga a la que Establece Reglas Generales y Otras Disposiciones de Carácter Fiscal para el año de 1987, emitida por esa dependencia del Ejecutivo Federal y publicada el 29 de febrero de 1988, toda vez que contrariamente a lo sostenido por el representante de las demandadas, la correcta interpretación del segundo párrafo del precepto que comentamos no autoriza a modificar, ni menos a dejar sin efectos, lo dispuesto por el Congreso de la Unión, puesto que en la disposición legal referida solamente se facultó a la Secretaría de Hacienda a publicar en el Diario Oficial de la Federación el cálculo de las cantidades que resulten de las operaciones de multiplicación del factor del incremento señalado por el Congreso de la Unión, a las cantidades indicadas como sanción para las diversas infracciones."¹²²

Resulta alarmante que cada vez con mayor frecuencia aparezcan reformas a las leyes fiscales a través de las Reglas Generales que emite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y sobre todo en aquellos casos en que al Poder Ejecutivo y a la misma Secretaría se le otorgan facultades legislativas que no les corresponden, práctica que les resulta muy conveniente al promulgarse leyes que les dejen facultades discrecionales que les permiten ir regulando la recaudación impositiva conforme lo vayan requiriendo las necesidades del momento, no obstante que para ello se descansa en la inseguridad jurídica que provoca el que las facultades legislativas se dejen en manos del Ejecutivo Federal y de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Cabe hacer mención que existen violaciones que no atacaríamos porque nos beneficiarían, pero esto ocasionaría que al aceptar estas resoluciones, cuando estas disposiciones nos perjudiquen, tendríamos que aceptarlas también, por lo que, independientemente del beneficio o perjuicio, en nuestra realidad jurídica estas disposiciones resultan ilegales porque van más allá de la ley al afectar los elementos del impuesto, que constitucionalmente deben estar íntegramente en la misma, quizá lo que debemos dilucidar es la interrogante ¿debemos aceptar una

violación legal o constitucional, aunque nos perjudique?, la respuesta que se dé a esta pregunta, está íntimamente relacionada con la existencia de un Estado de Derecho.

En resumen, la circular fiscal cuyo contenido son reglas de carácter general ha sido utilizada de manera inconstitucional e ilegal por la autoridad fiscal, al pretender mediante estas disposiciones administrativas lo siguiente:

- a) Otorgar facilidades a los contribuyentes, modificando las obligaciones legales.
- b) Reformar las leyes o cubrir errores.
- c) Legislar de origen.
- d) Servir de medio fáctico para derogar las leyes.

Así las cosas, el titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y, en su caso, el Subsecretario de Ingresos, al emitir reglas generales y disposiciones de carácter fiscal a través de la "Resolución Miscelánea", deben señalar únicamente criterios de aplicación de las leyes fiscales, los cuales deben dirigirse única y exclusivamente a las unidades administrativas de la misma Secretaría con el fin de instruir a dichas dependencias acerca de los criterios establecidos por la autoridad, pero de ninguna manera pueden intervenir en el establecimiento o modificación de reglas generales, abstractas e impersonales sobre disposiciones de carácter fiscal, que deban observar los contribuyentes en la aplicación de las leyes fiscales emanadas del Poder Legislativo. También sería de cierta manera aceptable que la "Resolución Miscelánea", por ser una disposición eminentemente reglamentaria, debe incorporarse a un Reglamento, para lo cual debe ser emitida por el Presidente de la República, reiterando que, como ya se ha mencionado en puntos anteriores, en ningún caso dicho reglamento debe sobrepasar a la Ley.⁽²³⁰⁾

5. Motivación del legislador a violar el principio tributario de legalidad.

El artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, faculta al Ejecutivo Federal para que a través de reglas de carácter general pueda condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios; otorgar prórrogas para la exhibición de las mismas; dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma y procedimiento de pago, que sin variar los elementos del impuesto, faciliten el cumplimiento de las obligaciones fiscales; y conceder subsidios o estímulos fiscales.

La fracción II del artículo 39 citado, señala que el Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general puede dictar medidas relacionadas con la administración, control, etc., para el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente, pero sin que estas varíen las disposiciones relativas al sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tarifa de los gravámenes, a las infracciones y

sanciones o a las exenciones. Esto implica, que cualquier supresión, modificación o adición que hiciera el Ejecutivo Federal a los conceptos aludidos (elementos del gravamen), violaría las normas constitucional y legal contenidas en los artículos 89 fracción I constitucional y 39 del Código Fiscal de la Federación, al excederse en las facultades que le fueron otorgadas en dichas normas.

En consecuencia, mediante dicho precepto el Poder Legislativo motiva de una forma por demás inconstitucional para que mediante resoluciones de carácter general, el Ejecutivo viole el principio tributario de legalidad, ya que las exenciones, subsidios o estímulos fiscales deben estar contenidos en una ley y no en resoluciones generales o circulares, como lo pretende el Legislativo Federal en el artículo que se comenta, por lo cual, el precepto legal es francamente inconstitucional.

6. De estas resoluciones se originan derechos más no obligaciones.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 35 de Código Fiscal de la Federación, de estas Resoluciones Misceláneas derivan derechos para los particulares, cuando hayan sido publicadas en el Diario Oficial de la Federación, reiterando que de tales resoluciones no nacen obligaciones para los contribuyentes.

Cuando de una circular deriva una situación favorable a un particular que esté sujeta a ciertas condiciones previstas en las mismas disposiciones de la circular, éste solo puede aprovechar la situación favorable cuando cumpla con las condiciones que en ella se contiene, pues no resulta lógico ni jurídico pretender que se pueda aprovechar de una situación favorable, sin acatar las condiciones establecidas para que nazca el derecho correspondiente. En similares términos se ha sustentado un precedente del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, que en su parte medular resolvió que:

"el causante no puede pretender aprovechar la situación que le resulta más favorable que la ley, rechazando las condiciones que en la circular estima onerosas, para disfrutar aquellas situaciones favorables, sin satisfacer estas condiciones, pues lo que en todo caso debía exigir es la aplicación estricta de la ley."⁽³¹⁾

Por los motivos apuntados, la multireferida resolución miscelánea transgrede la esfera constitucional y legal que protege a los contribuyentes.

VIII. Conclusiones.

1. El reglamento, como norma jurídica, tiene un régimen jurídico específico y propio, distinto de los actos administrativos y de los simples actos de la Administración, aunque algunos aspectos sean comunes por los principios rectores del derecho público.

Es un acto, al ser una manifestación o declaración de voluntad, conocimiento o juicio. Este acto es unilateral, en virtud de que surge y se perfecciona por la sola voluntad del órgano público competente, sin ser necesario el consentimiento directo de quienes van a ser afectados por éste. Emana de un órgano que actúa en ejercicio de la función administrativa y como consecuencia de una facultad constitucional, que aunque generalmente la ejerce el Ejecutivo, puede ser emitido por otro órgano, según lo disponga la Carta Fundamental.

El reglamento, materialmente es un acto legislativo que crea situaciones jurídicas abstractas, generales e impersonales, y formalmente es un acto administrativo creado unilateralmente por el poder administrador. Por disposición constitucional emanan del Poder Ejecutivo y deben referirse a leyes previamente expedidas por el Poder Legislativo (y excepcionalmente a preceptos constitucionales), detallándolas y pormenorizándolas para su mejor aplicación pero sin rebasar su contenido normativo (en su letra y espíritu). Como acto regulado por el derecho administrativo, por disposición constitucional está sujeto al principio de legalidad y al control constitucional correspondiente.

2. En el derecho mexicano, el reglamento como norma jurídica tiene delimitada su materia por la propia Constitución, sin que pueda regular otras que no le son permitidas dada su naturaleza. Bajo el principio de reserva de la ley, hay materias que son exclusivas de la Ley por lo que no se admite regulación mediante el reglamento, debido en cierta medida a que por la tradición constitucional el permitir injerencia del Ejecutivo generaría arbitrariedad.

La reglamentación de las garantías individuales solo debe hacerse por medio de una ley formal, sin que pueda ser desvirtuada por un reglamento. La materia tributaria por disposición del artículo 31, fracción IV Constitucional está reservada a la Ley.

La facultad del Poder Ejecutivo de proveer en la esfera administrativa la exacta observancia de la ley, limita la intervención del reglamento de ejecución, como norma jurídica, a aclarar y detallar el contenido de la ley sin ir más allá de lo que ella regule.

Así las cosas, el reglamento tiene como límite a la Constitución y a las leyes que detalla, por lo que está subordinado a las mismas debiendo respetar su letra y espíritu, circunscribiéndose a su propia materia, sin que pueda modificarlas ni aplazar su cumplimiento.

La promulgación y publicación del reglamento, son indispensables para su validez formal.

3. La utilidad de la reglamentación de la ley es la ejecución práctica de sus principios, desmenuviéndolos y aplicándolos con cierta concreción a los casos generales por lo que la ley debe dejar el margen necesario para su conveniente aplicación y adaptación, atendiendo a las circunstancias de tiempo y lugar, sin que pueda excederse al alcance de sus mandatos o contrariar o alterar sus disposiciones, por ser precisamente la ley su medida y justificación.

4. El reglamento estrictamente no puede ser identificado con la ley, aunque tengan como común, la de crear normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal, en virtud de que aquél emana del titular del Poder Ejecutivo y éste del Congreso de la Unión, su fuerza jurídica es distinta -el reglamento está subordinado a la ley, además de que su materia se circunscribe y justifica en la ley misma que detalla y pormenoriza, pero de ninguna manera puede rebasar en su ámbito legislativo y contenido material. La ley existe y tiene plena validez sin necesidad del reglamento, éste requiere, salvo excepciones expresas (reglamentos autónomos), de la existencia de la ley. La ley es obligatoria mientras no se abroge, y el reglamento pierde su vigencia al desaparecer la ley que le dio origen. La ley es producto de un acto legislativo y el reglamento no.

5. La doctrina extranjera reconoce la existencia de los reglamentos de ejecución; delegados, autorizados o de integración; autónomos constitucionales; de organización y funcionamiento interno de la Administración; de necesidad.

Nuestra Constitución Federal únicamente reconoce la existencia de los reglamentos de ejecución (art. 89, fracción I); los reglamentos autónomos (arts. 16 y 21 Constitucionales); los reglamentos que emite el Poder Legislativo al expedir el reglamento interior del Congreso de la Unión (artículos 73 inciso i) y 77 fracción III de la Constitución Federal); los reglamentos de necesidad (artículos 29 y 73 fracción XVI, cláusula segunda -epidemias- de la Constitución Federal); y reglamentos expedidos para reglamentar las aguas del subsuelo mexicano en cuanto a su extracción y utilización, y aún establecer zonas vedadas, al igual que para las demás aguas de propiedad nacional, aunque existe la Ley de Aguas del Subsuelo (artículo 27 párrafo quinto de la Constitución).

6. En materia financiera, sobre todo en el ámbito impositivo, la potestad reglamentaria debe sujetarse al principio de legalidad. En el Derecho Tributario la ley se reserva la parte sustantiva, dejando al reglamento mayor campo de acción

en el ámbito del Derecho tributario formal, toda vez que el mismo tiene predominantemente carácter ejecutivo para desarrollar las leyes tributarias, sin que pueda condicionar o limitar los elementos esenciales del impuesto.

La función que por disposición constitucional tiene el reglamento fiscal, es desglosar el contenido en la ley para procurar su exacta aplicación, no debe detallar ni de más ni de menos, toda vez que así lo prevé la Constitución al señalar como facultad del Ejecutivo Federal la de "proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia". Sin embargo, en ocasiones mediante disposiciones administrativas se pretende ilegalmente, complementar o condicionar a los elementos del impuesto, contrariando o alterando la ley fiscal.

7. La facultad reglamentaria, es un medio jurídico de que dispone la administración pública para desarrollar su actividad y lograr su fines, y consiste en dictar disposiciones de carácter general, abstractas e impersonales en ejercicio de la facultad conferida por la Constitución, a efecto de llevar a detalle un precepto constitucional o una norma legal.

Si el reglamento tiende a la ejecución de las leyes y a la satisfacción fuera de la ley concreta- de las necesidades públicas, lógicamente pudiera corresponder la referida facultad a cuantos organismos y autoridades tengan a su cargo tal función. Sin embargo, en las Constituciones modernas, en especial la mexicana, históricamente reservan al titular del Poder Ejecutivo la facultad de dictar reglamentos conducentes a la ejecución de las leyes. Al ser la Carta Fundamental quien otorga esta facultad a dicho poder, la misma no surge por delegación del Poder Legislativo.

8. En México, a partir de la reconocimiento constitucional de la separación de poderes, la facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo fue reconocida expresamente desde la Constitución de Cádiz hasta la Constitución Centralista de 14 de junio de 1843, denominada "Bases de Organización Política de la República Mexicana". Sin embargo, inexplicablemente a partir de la Constitución de 1857, en el precepto correspondiente, que paso textualmente a la Constitución de 1917 (art. 89 fracción I) que está vigente, expresamente no se prevé la facultad para dictar reglamentos en favor del Ejecutivo, como lo hicieron las constituciones anteriores. Sin embargo, no obstante las críticas a la técnica legislativa empleada en la redacción de dicho precepto, el artículo 92 de la Constitución reconoce la existencia de reglamentos del Presidente de la República y la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido jurisprudencia que señala que la facultad reglamentaria se fundamenta del artículo 89, fracción I Constitucional.

9. La Constitución otorga la facultad reglamentaria al Presidente de la República, sin que le autorice a delegarla, por lo que ni los Secretarios de Estado ni algún otro funcionario, puede dictar reglamentos en nombre del Ejecutivo

Federal, aunque las disposiciones administrativas con contenido reglamentario emitidas por estos reciban otra denominación.

La facultad reglamentaria por disposición constitucional corresponde únicamente al Presidente de la República, por lo que no deriva de ninguna delegación legislativa. El Poder Legislativo no puede delegar su ejercicio.

10. La facultad reglamentaria no le otorga, ni el Congreso de la Unión podría delegarle, al Presidente de la República, la facultad de crear órganos fiscales de autoridad con imperio, en virtud de que constituye un principio constitucional contenido en el artículo 16 de la Ley Fundamental, que el cobro, determinación, liquidación y cualquier molestia, referido al aspecto contributivo, debe proceder sólo de una autoridad competente desde el punto de vista legal, formal y material. La autoridad para ser competente, debe haber sido creada legalmente por quien constitucionalmente tenga facultades para hacerlo, y es claro que no cualquier ciudadano puede crear órganos de autoridad.

Asimismo, de conformidad con el artículo 31 fracción IV Constitucional, los ciudadanos no deben pagar más impuestos que los que ellos hayan consentido pagar, por sí o a través de los representantes que hayan elegido para integrar el Congreso de la Unión. Derecho ciudadano que incluye impuestos y órganos de autoridad. En efecto, además de crear el impuesto, deben establecer los órganos con autoridad e imperio de Estado que puedan fincar créditos y firmar mandamientos escritos al respecto, para efectuar cobros de naturaleza fiscal por la vía económico-coactiva.

Con base en lo expuesto, la autoridad competente para ordenar visitas domiciliarias de carácter fiscal, y en general para emitir actos de molestia en materia fiscal debe ser creada por una ley, por lo tanto, las Administraciones Fiscales (creadas por el Presidente de la República a través del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público) no son autoridad competentes para emitir actos de molestia en materia fiscal. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la única autoridad administrativa federal competente para ordenar visitas domiciliarias de carácter fiscal, al ser creada por una ley formal y material y no por un reglamento.

11. Las constituciones alemana, francesa e italiana prevén la existencia del reglamento "delegado" al establecer la posibilidad de que el Poder Ejecutivo en virtud de una atribución del Poder Legislativo, complemente o integre su norma ante ciertas circunstancias, sea en forma genérica o específica.

Para valorar la debida existencia de dichos reglamentos, es necesario considerar que constitucionalmente se autorice tal delegación o "habilitación", que en la misma Ley Fundamental se establezcan los límites para su ejercicio, que el legislador delimite el contenido y la extinción de las facultades con que habilita al

Ejecutivo evitando delegaciones globales e indeterminadas y que el reglamento emitido haga referencia a la ley que le dio origen. Asimismo, la posibilidad de que estos reglamentos sean constitucionalmente emanados debe evitar la remisión del poder impositivo y represivo penal, así como actos que restrinjan el derecho de propiedad, la libertad personal y la inviolabilidad del domicilio.

En México la Constitución Federal no establece fundamento para la expedición de reglamentos delegados, sin embargo, en materia fiscal se utiliza a menudo la delegación de facultades del poder Legislativo en favor del Secretario de Hacienda y Crédito Público, que aunque no participa de la facultad reglamentaria, un mal entendido del desarrollo de la actividad administrativa en los últimos años ha provocado la inserción en algunos cuerpos legales fiscales y en ocasiones reglamentarios, de cláusulas delegatorias de facultades normativas generales en su favor, para regular mediante disposiciones administrativas, como reglas generales, acuerdos, circulares, etc., una materia concreta y específica.

Este tipo de reglamentos no emanan de la facultad reglamentaria del Ejecutivo Federal prevista en la fracción I del artículo 89 Constitucional, sino de una expresa habilitación legislativa.

Al no prevenirse en la Constitución la existencia del reglamento delegado, se ha originado un mal uso del reglamento de ejecución, debido principalmente al abandono que el abogado en México ha hecho del Derecho Administrativo, dejándolo en manos de otros profesionistas que lo ignoran.

12.El artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, da origen a lo que la doctrina denomina como reglamentos "delegados" o "habilitados" al permitir una delegación de facultades legislativas en favor del Ejecutivo Federal, al facultarlo para que a través de reglas de carácter general pueda condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios; otorgar prórrogas para la exhibición de las mismas; dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma y procedimiento de pago, que sin variar los elementos del impuesto, faciliten el cumplimiento de las obligaciones fiscales; y conceder subsidios o estímulos fiscales.

Asimismo, mediante dicho artículo, en sus fracciones I y III, el Poder Legislativo motiva de una forma por demás inconstitucional para que mediante resoluciones de carácter general, el Ejecutivo pueda exentar u otorgar subsidios o estímulos fiscales, situación que va en contra del principio tributario de legalidad previsto en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal que establece que las contribuciones deben estar contenidas en leyes expedidas por el Congreso de la Unión, mismas que deben establecer los elementos esenciales del tributo.

13.En México, en la materia fiscal, además del reglamento se emiten disposiciones administrativas como los decretos, acuerdos y circulares.

14. Los Decretos que emita el Presidente de la República deberán estar firmados por el Secretario de Estado o Jefe de Departamento Administrativo a que el asunto corresponda, y sin este requisito no serán obedecidos, al igual que la facultad reglamentaria es indelegable, ya que por disposición del artículo 92 en relación con el art. 89 fracción I constitucionales, están reservados exclusivamente al Presidente de la República. Asimismo, al igual que el reglamento, tienen como límite a la Constitución y la ley.

En México el decreto representa una forma de exteriorización de actos del Poder Ejecutivo, por lo que para determinar su naturaleza habrá que atender al contenido del mismo (legislativo o resolutivo) y establecer si se trata de una resolución, de una determinación o un reglamento. En materia fiscal el decreto es utilizado para dar a conocer resoluciones que constituyen determinaciones o propiamente un reglamento heterónimo.

15. Los acuerdos administrativos tienen su fundamento en los artículos 89 fracción I y 92 de la Constitución, ya que a través de éstos el Ejecutivo concreta, ejecuta y lleva a cabo las tareas específicas que le impone la Constitución. Asimismo, la emisión de los acuerdos radica en los principios de coordinación, flexibilidad y eficacia administrativa, así como en los poderes de decisión, mando y revisión, que impone la relación jerárquica administrativa.

En la práctica administrativa para determinar la naturaleza del acuerdo emitido por el Presidente de la República, habrá que atender, al igual que el decreto, al contenido material del mismo prescindiendo del enunciado, pues bien pudiera ser o tratarse de un auténtico reglamento heterónimo emitido bajo la denominación de simple acuerdo, como sucede con los acuerdos emitidos en materia fiscal, que son utilizados como medio formal por el cual se dan a conocer decisiones, autorizaciones, informaciones y en ocasiones hasta resoluciones o normas administrativas generales de carácter tributario.

16. Las circulares tradicionalmente deben contener directivas de actuación (órdenes, instrucciones sobre la aplicación de un precepto administrativo o un criterio interpretativo sobre una ley, un reglamento o a una decisión administrativa, que las autoridades superiores imponen a sus subordinados en virtud de las atribuciones propias de su jerarquía, por lo que su fuerza de obligar no tiene base en la potestad reglamentaria, sino en el vínculo jerárquico.

No obstante lo anterior, las circulares fiscales tienen dos tipos de contenidos, bajo un esquema tradicional y verdadera esencia, una simple instrucción, y bajo el esquema "moderno" generalmente una resolución de carácter general, denominada "resolución o circular miscelánea". Por lo tanto, al igual que los decretos y acuerdos, son utilizadas como un medio para exteriorizar

los actos de la administración pública, y para determinar su naturaleza es necesario saber su contenido.

El mal uso de las circulares ha llevado a utilizarlas como disfraz para emitir disposiciones reglamentarias, con efectos jurídicos externos, por lo que se invade el ámbito de actuación del reglamento.

17. Las circulares no pueden ser tenidas por ley y por lo tanto las autoridades que funden su actuación en éstas, violarían garantías. Si un reglamento no puede contrariar a una ley, mucho menos una circular lo puede hacer con ésta ni con aquélla, por lo que el mismo riesgo que corre el reglamento cuando busca reglamentar una ley fiscal y se exceden de su papel, ocurre con la expedición de las circulares.

18. Los criterios de interpretación que se dan en materia fiscal, deben ser obligatorios para los inferiores jerárquicos a los que va dirigido, pero no para los particulares quienes únicamente pueden tomarlos como fuente de referencia para saber el criterio de la autoridad administrativa sobre determinado punto. Quienes finalmente deciden sobre el sentido de las disposiciones fiscales son los tribunales judiciales, quienes por mandato constitucional tienen a su cargo su interpretación.

19. En México, las circulares fiscales (circular miscelánea) han tomado relevancia para contribuyentes y autoridades fiscales encargadas de aplicar la ley, ya que en éstas se establecen múltiples disposiciones de carácter reglamentario mediante las cuales se pretende detallar o aclarar a las mismas (debido principalmente a la falta de técnica legislativa con la que son estructuradas) procurando atenuar su complejidad, sin embargo, también han servido para que la autoridad fiscal, además de otorgar facilidades a los contribuyentes y establecer criterios de interpretación de las disposiciones fiscales, reformen las leyes o cubran errores, legislen de origen y las utilicen como un medio fáctico para derogar las normas legales, violándose el principio de legalidad.

Asimismo, no obstante que se ha tratado de justificar la existencia de la circular miscelánea, por constituir un instrumento para detallar o aclarar las leyes y reglamentos fiscales, en la práctica se ha provocado inseguridad jurídica para el contribuyente, debido a que se atentan contra la certeza del derecho fiscal afectando su estabilidad y por vulnerar el principio tributario de legalidad.

20. Las reglas de carácter general contenidas en resoluciones emitidas en materia fiscal (resolución miscelánea), constituyen propiamente disposiciones reglamentarias que deben estar contenidas en un reglamento emitido por el Presidente de la República, quien es el único facultado constitucionalmente para emitirlo sin que se autorice su delegación, por lo que se viola el artículo 89, fracción I de la Constitución Federal al ser emitidos por el Secretario de Hacienda y Crédito Público.

21. La facultad para emitir reglas de carácter general (reglamento) es propia del Ejecutivo Federal, sin que la Constitución le autorice su delegación, por lo que mediante el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, inconstitucionalmente el Presidente de la República ha delegado en un Secretario de Estado la facultad de emitir reglas de carácter general y en particular, de carácter fiscal sobre diferentes leyes emanadas del Poder Legislativo.

22. Las cláusulas delegatorias contenidas en las leyes fiscales, mediante las cuales se faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para emitir reglas o disposiciones de carácter general a efecto de determinar requisitos o condiciones para la determinación de los elementos del impuesto y demás obligaciones fiscales, llevan implícita una delegación inconstitucional de facultades del Poder Legislativo en favor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando representen disposiciones que condicionen o integren la configuración de los elementos del impuesto, por lo que materialmente dichas reglas pueden considerarse como lo que la doctrina denomina "reglamentos delegados".

23. Las reglas de carácter general que emite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por delegación del Congreso de la Unión, carecen de fundamento constitucional para emitirse.

24. Las resoluciones de carácter general emitidas en materia fiscal federal son violatorias del principio tributario de legalidad cuando impongan a los contribuyentes cargas, excepciones y obligaciones que no se encuentran previstas en las leyes emanadas del Congreso de la Unión, es decir, en los casos en que modifican o complementan a los elementos de las contribuciones.

25. El artículo 39 del Código Fiscal de la Federación se vicia de inconstitucional al facultar al Ejecutivo Federal para que a través de reglas de carácter general pueda condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, motivando con ello que se viole el principio tributario de legalidad, ya que las exenciones, subsidios o estímulos fiscales deben estar contenidos en una ley y no en resoluciones generales.

26. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación, de la circular fiscal derivan derechos para los particulares, cuando haya sido publicada en el Diario Oficial de la Federación, sin que nazcan obligaciones para los contribuyentes.

27. En el derecho mexicano, el uso indiscriminado que se hace de las resoluciones de carácter general a fin de ir regulando la recaudación impositiva conforme lo vayan requiriendo las necesidades del momento, pone en riesgo constante el cumplimiento del principio tributario de legalidad lo que genera inseguridad jurídica al contribuyente.

IX. Notas Bibliográficas.

- 1 Real Academia. *"Diccionario de la Lengua Española"*, 20ª ed., Madrid, EPASA-CALPE, 1984, Tomo II h-z, pág. 1163.
- 2 *Idem*.
- 3 Los reglamentos de autoridad, son objeto de estudio del Derecho Público, en particular del Derecho Administrativo. Son expedidos por órgano estatal competente generando derechos y obligaciones. Estos no son actos del Poder Ejecutivo, ya que en nuestro derecho se contempla la existencia de reglamentos emitidos por las autoridades legislativas y judiciales para reglar a sus órganos respectivos. Por su parte, los reglamentos de particulares pertenecen al ámbito contractual privado.
- 4 Mayer, Otto, *"Derecho Administrativo Alemán"*, (traducción de Horacio H. Heredia y Ernesto Krotoschin), Buenos Aires, Depalma, 1949, tomo I, pág. 165.
- 5 Merkl, Adolfo, *Teoría General del Derecho Administrativo*, México, Editorial Nacional, 1975, pág. 160.
- 6 Dromi, José Roberto, *"Instituciones de Derecho Administrativo"*, 2a. reimposición, Buenos Aires, Astrea, 1983, pág. 341.
- 7 Kelsen, Hans, *"Teoría General del Derecho y del Estado"*, 3ª reimposición, México, UNAM, 1983, pág. 154.
- 8 García de Enterría, Eduardo y Tomas Ramón Fernández, *Apud*, Martínez Morales, Rafael I., *"Derecho Administrativo. Primer Curso"*, México, Harla, Colección Textos Jurídicos Universitarios, 1991, pág. 287.
- 9 Sayaguez Lazo, Enrique, *"Tratado de Derecho Administrativo"*, 4ª. ed., Montevideo, 1974, Tomo I, pág. 120.
- 10 Canasi, José, *"Derecho Administrativo"*, Argentina, Depalma, 1972, Vol. I, pág. 135.
- 11 Fraga, Gabino, *"Derecho Administrativo"*, 29ª ed., México, Porrúa, 1990, pág. 104.
- 12 Acto administrativo. Carre de Malberg; Acto de la Administración, Berthelamy (Défense de quelques vieux principes. La loi et le règlement. Melanges Hourou). *Apud*, Fraga, Gabino, *ob. cit.*, págs. 105-106.
- 13 García de Enterría, *Apud*, Serra Rojas, Andrés, *"Derecho Administrativo"*, 15ª ed., México, Porrúa, 1992, Tomo I, pág. 197.
- 14 Dromi, José Roberto, *ob. cit.*, pág. 345.
- 15 *Ibid.*, pág. 342.
- 16 *Idem*.
- 17 En los Estados fuertemente unitarios y centralizados, el poder reglamentario está radicado casi exclusivamente en el Poder Ejecutivo (decimos casi exclusivamente, porque los órganos legislativo y judicial tienen también potestad reglamentaria interna). Pero en los países donde existe una acentuada descentralización administrativa, dicha potestad se encuentra también distribuida, en grado variable, entre los órganos jefes de las distintas personas públicas descentralizadas (2) Demicheli, *Los estados autónomos*, Montevideo, 1924, p. 188 y ss. *Apud*, Sayaguez Lazo, Enrique, *ob. cit.*, pág. 135.
- 18 Al establecer que el reglamento crea normas jurídicas, se rechaza el distingio de reglamentos jurídicos y administrativos que ha prevalecido en la doctrina alemana y que logró algunas adhesiones entre los juristas italianos. Según esta opinión, sólo los primeros crearían normas jurídicas, mientras que los segundos establecerían simplemente normas administrativas de carácter interno. Véase: Laband, *Droit public*, Paris, 1901, t. II, p. 223; Fleiner, Fritz, *Instituciones de Derecho Administrativo*, Madrid, 1933, p. 52; Zanobini, t. I, p. 67-68. Los reglamentos jurídicos son los únicos que crean normas de derecho que se imponen a los particulares y que éstos pueden invocar. Los reglamentos administrativos son simples reglas internas de la administración, dirigidas a sus funcionarios, cuya violación no permite a los particulares ninguna reclamación, pues no tiene carácter jurídico.

- Esta distinción es rechazada por casi la totalidad de la doctrina moderna. Véase, entre otros muchos autores: Duguit, t. II, p. 233; - Hauriou, p. 460, nota 1; - Fraga, p. 121, n.º 79; Gascon y Marin, t. I, p. 103; - Merkl, *Teoría general del derecho administrativo*, Madrid, 1935, p. 163. *Apud.* Sayaguez Lazo, Ennque, *ob. cit.*, pág. 122.
- 19 Olivera Toro, Jorge, "*Manual de Derecho Administrativo*", 4a. ed., México, Porrúa, 1973, pág. 132.
- 20 Calvo Nicolau, Enrique y Vargas Aguilar, Enrique, "*Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Empresas)*", México, Themis, 1989, págs. 43-44.
- 21 Vid. Serra Rojas, Andrés, *ob. cit.*, pág. 196; García Oviedo, Carlos, "*Derecho Administrativo*", 8ª ed., México, Ed. E.I.S.A., 1962, Volumen I, pág. 229.
- 22 Moreau, *ob. cit.*; Duguit, *Traité de Droit Constitutionnel* volumen II, pág. 451 y ss. *Apud.* García Oviedo, Carlos, *ob. cit.*, pág. 229.
- 23 *Apud. Ibid.*, pág. 230.
- 24 *Idem.*
- 25 *Le Régiment administratif*, Paris 1902, págs. 14-15. *Apud. Ibid.*, págs. 228-229.
- 26 Sayaguez Lazo, Enrique, *ob. cit.*, págs. 123-124.
- 27 S.J.F. Época, T. II, 2ª. s., agosto 1995, p. 28; Visible en la "*Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*", México, Tribunal Fiscal de la Federación, 3a. época, Año VIII, Noviembre de 1995, pág. 40.
- 28 Sayaguez Lazo, Enrique, *ob. cit.*, pág. 123-124.
- 29 Serra Rojas, Andrés, *ob. cit.*, pág. 195.
- 30 García Oviedo, Carlos, *ob. cit.*, p. 231.
- 31 *Teoría General del Derecho Administrativo*, Madrid, Ed. Revista de Derecho Privado, p. 160. *Apud.* Reyes Vera, Ramón, "*Ley y Reglamenta*", México, Ed. del autor, UNAM, Tesis prof. de Licenciatura en Derecho, pág. 65.
- 32 Reyes Vera, Ramón, *Ibid.*, págs. 67-68.
- 33 Creemos que el doctor Ramón Reyes Vera, al referirse a reglamentos hablo en sentido lato sensu, puesto que en estricto sentido no podemos hablar de reglamentos sino de otras disposiciones administrativas de carácter general.
- 34 Adolfo Merkl señala como característica tradicional del reglamento jurídico la publicación del texto en un periódico oficial". *Teoría General del Derecho Administrativo*, México, Editorial Nacional, 1975, pág. 162.
- 35 Reyes Vera, Ramón, "*Ley y Reglamenta*", *ob. cit.*, págs. 67-68.
- 36 García Oviedo, Carlos, *ob. cit.*, págs. 215-216.
- 37 Laband, *Le droit public de l'empire allemand*, vol. II, pág. 379 y ss.; 518 y ss., y 544 y ss.; Jellinek, "*Gesetz und Verordnung*", 1887, pág. 384 y ss.; Mayer, *El Derecho Administrativo Alemán*, Buenos Aires, Depalma, 1949, Tomo I, pág. 165 y ss. *Apud. Ibid.*, págs. 218-219.
- 38 García Oviedo, Carlos, *ob. cit.*, págs. 219.
- 39 Diria Lafamier, ya que esta se haya encargada de asegurar la ejecución de las leyes, y ello no podría realizarse sin dictar las prescripciones secundarias que dicha ejecución entraña (11) *Traité de la Jurisdiction administrative*, 2ª ed., 1896, volumen I, pág. 482. *Apud. Ibid.*, pág. 220.
- 40 Escola, *Apud.* Altamira, Pedro Guillermo, "*Compendio de Derecho Administrativo*", edición póstuma, Buenos Aires, Depalma, 1971, pág. 268.

- ⁴¹ Hauriou "Précis..." 8ª ed. 1914 pág. 48 y ss.; Cahen, *La loi et le régime*, 1903, pág. 20 y ss.; Moreau, *Le régime administratif*, 1902. *Apud.* García Oviedo, Carlos, *ob. cit.*, págs. 220-221.
- ⁴² Raggi, *Diritto amministrativo*, Padova, 1932-1936-1937, vol. III, pág. 28. *Apud.* Altamira, Pedro Guillermo, *ob. cit.*, pág. 268.
- ⁴³ Cammeo, loc. cit. pág. 128; V. también, Raggi, *Il potere discrezionale e la facoltà regolamentare*, Milano, 1923, y *Diritto Amministrativo*, 3ª ed., vol. III, 1937, pág. 128; Betti, *Sulla base giuridica del potere regolamentare*, en R. Ditto, *Pubb.*, 1927, pág. 7 y ss. *Apud.* García Oviedo, Carlos, *ob. cit.*, pág. 220.
- ⁴⁴ *Sul fondamento teorico della potestà regolamentare*, Modena, 1922, pág. 11; Id., Corso, 7ª ed., vol. I, 1954, pág. 75 y ss.; De Vellis, *Il fondamento del potere regolamentare*, en R. Ditto, *Pubb.*, 1930, pág. 145 y ss. *Apud. Ibid.*, pág. 221.
- ⁴⁵ García Oviedo, Carlos, *ob. cit.*, pág. 234
- ⁴⁶ *Ibid.*, pág. 223.
- ⁴⁷ Waline, *Droit Administratif*, 1959, pág. 111. *Apud. Ibid.*, pág. 222.
- ⁴⁸ Bielsa, Rafael, "*Derecho Administrativo*", 3ª ed., Buenos Aires, J. Laujoane y Cia. Editores, 1938, Tomo II, pág. 482
- ⁴⁹ Olivera Toro, Jorge, *ob. cit.*, págs. 132-133.
- ⁵⁰ Tena Ramirez, Felipe, *ob. cit.*, pág. 468.
- ⁵¹ Bielsa, Rafael, "*Derecho Administrativo*", *ob. cit.*, Tomo I, págs. 281-282.
- ⁵² *Ibid.*, págs. 286-291.
- ⁵³ Esmein, *De la délégation du pouvoir législatif*, en R.P. et P. (1894), p. 210; Galgano, "Contributi alla dottrina delle delegazioni legislative" en *Revista de diritto civile XII (1920)*, págs. 1-54. *Apud. Ibid.*, págs. 286-291.
- ⁵⁴ Dromi, José Roberto, *ob. cit.*, págs. 351-357.
- ⁵⁵ Marienhoff, Miguel S., "*Tratado de Derecho Administrativo*", Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1965, Tomo I, págs. 239-253.
- ⁵⁶ V. Bodda, *la regolamenti degli enti autarchici*, Torino, 1932. *Apud.* García Oviedo, Carlos, *ob. cit.*, pág. 233.
- ⁵⁷ V. Pérez Botija, "La teoría del Reglamento como fuente del Derecho Administrativo y de Política Social" en *E.P.S.*, Barcelona, 1962, pág. 681. *Apud. Ibid.*
- ⁵⁸ García Oviedo, Carlos, *ob. cit.*, págs. 233-234.
- ⁵⁹ *Idem.*
- ⁶⁰ Giannini, Amedeo. D., "*Instituciones de Derecho Tributario*". (Traducción y estudio preliminar por Fernando Sainz de Bujanda), Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957, pág. 14.
- ⁶¹ Díez, Manuel María, "*Derecho Administrativo*". 2a. ed. renovada y actualizada, Buenos Aires, De. Plus Ultra, 1978, Tomo I, págs. 341-343.
- ⁶² Vid. Bielsa, Rafael, "*Derecho Administrativo*", *ob. cit.*, Tomo I, págs. 286-291; Marienhoff, Miguel S., *ob. cit.*, págs. 239-253.
- ⁶³ Burgoa, Ignacio, "*Derecho Constitucional Mexicano*", 8a. ed., México, Porrúa, 1991, pág. 783; Fraga, Gabino, *ob. cit.*, págs. 112-114; Tena Ramirez, Felipe, "*Derecho Constitucional Mexicano*", 27ª ed., México, Porrúa, 1993, pág. 467;

- 83 Serra Rojas, Andrés, *ob. cit.*, págs. 203-207; Acosta Romero, Miguel, "*Teoría General del Derecho Administrativo*", 5a. ed., México, Porrúa, 1983, págs. 481-483; Olivera Toró, Jorge, *ob. cit.*, pág. 138; Ríos Vázquez, Rodolfo, "*La Facultad Reglamentaria del Presidente de la República y su Inscripción Constitucional*", México, Ediciones Jus, 1991, pág. 31-53.

En apoyo a esta posición, Rafael Morales Martínez dice textualmente: "Es necesario aclarar que en el derecho mexicano no puede existir válidamente un reglamento autónomo, pues siempre habrá un engarce mayor o menor a una ley; lo que puede variar es la forma en que se vincule el reglamento con la ley en la cual se sustenta, ya sea en su desarrollo, ejecución o autorización. En ningún caso el presidente de la República, a quien corresponde la facultad reglamentaria, puede emitir un reglamento que desarrolle la norma prevista en el nivel constitucional; siempre será absolutamente necesaria la presencia de una ley entre el texto constitucional y cualquier disposición de carácter reglamentario, *ob. cit.*, pág. 289

- 84 "Al expresar, la palabra 'reglamento' debe entenderse como sinónimo de ley, tanto en su sentido formal como material. Darle una interpretación literal al precepto implicaría dotar al Poder Ejecutivo de facultades para restringir las libertades individuales, en tanto que la finalidad de los reglamentos de policía y buen gobierno es preservar el orden público, en sus conceptos de seguridad, tranquilidad, salubridad y moralidad públicas, lo que iría en contra del principio de Reserva de Ley" Cfr. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto y Lucero Espinosa, Manuel, "*Compendio de Derecho Administrativo. Primer Curso*", México, Porrúa, 1994, pág. 75.

85 *Apud*, Margáin Manautou, Emilio, "*Introducción al Estudio del Derecho Administrativo Mexicano*", *ob. cit.*, pág. 58.

86 *Ibid.*, págs. 59-60.

87 *Ibid.*, pág. 56.

88 Revisión número 1035/84, Sentencia visible en la *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación* de agosto de 1985", *Apud*, Margáin Manautou, Emilio, *Ibid.*, p. 56.

89 Amparo directo 1095/86, sentencia visible en el Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su Presidente, al terminar el año de 1987, volumen II, Tercera parte, Tribunal Colegiado de Circuito, pág. 736. *Idem*.

70 Margáin Manautou, Emilio, "*Boletín Jurídico*", México, Despacho Emilio Margáin y Asociados, Año 11, Número 132, Febrero de 1986, pág. 10.

El reglamento para la organización y el funcionamiento de cada una de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos que constituyen la administración centralizada, guarda analogías y diferencias con los reglamentos de ejecución y delegado, no siendo ni uno ni otro, surgiendo como un nuevo tipo de reglamento que no encuentra su apoyo en la Constitución Federal. Vid. Margáin Manautou, Emilio, "*Introducción al Estudio del Derecho Administrativo Mexicano*", *ob. cit.*, p. 70.

71 Margáin Manautou, Emilio, "*Boletín Jurídico*", *ob. cit.*, Año 11, número 132, Febrero de 1986, pág. 10.

"No obstante que la Ley del Seguro Social siempre ha consignado quiénes son sus autoridades, el Ejecutivo Federal emitió el Reglamento por el que se determinan las atribuciones de diversas dependencias con los reglamentos de ejecución y delegado, no siendo ni uno ni otro, surgiendo como un nuevo tipo de reglamento que no encuentra su apoyo en la Constitución Federal. Vid. Margáin Manautou, Emilio, "*Introducción al Estudio del Derecho Administrativo Mexicano*", *ob. cit.*, p. 70.

Con motivo de la vigencia del Reglamento Interior del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, similar al del Seguro Social, el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, sostuvo:

Efectivamente, el artículo 89, fracción I, de nuestra Carta Magna confiere al Presidente de la República la facultad de proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes que expida el Congreso de la Unión.

La facultad constitucional antes destacada es la que determina que el ejecutivo puede expedir disposiciones generales y abstractas que tienen por objeto la ejecución de la Ley mediante su desarrollo

y complemento en detalle de manera que la norma reglamentaria es subalterna y, en consecuencia, no puede contrariar o alterar las disposiciones del legislativo que constituyen su medida y justificación.

Ahora bien, el artículo 23 de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, a la letra dice:

"...Las facultades que corresponden al Instituto, en su carácter de organismo fiscal autónomo, de conformidad con el artículo 30 de esta Ley, se ejercerán por el Director General, el Subdirector Jurídico o los Delegados regionales, en los términos que al efecto fije el Reglamento Interior del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores..."

Por su parte, el artículo 30 de la norma en cuestión es del tenor siguiente: "Las obligaciones de efectuar las aportaciones y enterar los descuentos a que se refiere el artículo anterior, así como cobro, tienen el carácter de fiscales.- El Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores en su carácter de organismo fiscal autónomo, está facultado, en los términos del Código Fiscal de la Federación, para determinar, en caso de incumplimiento, el importe de las aportaciones patronales y de los descuentos omitidos, señalar las bases para su liquidación, fijarlos en cantidad líquida, requerir su pago y determinar los recargos que correspondan. Los pagos que harán en las oficinas del propio instituto o en las de las sociedades nacionales o instituciones de crédito o en las de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- El cobro y ejecución de los créditos no cubiertos, estarán cargo de la oficina federal de hacienda que corresponda, con sujeción a las normas del Código Fiscal de la Federación."

Así las cosas, al establecer el Ejecutivo Federal en el Reglamento Interior del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, en Materia de Facultades como Organismo Fiscal Autónomo, en los artículos 3º, fracción VI y 9º, que el Jefe del Departamento de Verificación tiene facultad para llevar al cabo actos que expresamente fueron reservados por el Congreso de la Unión al que expresamente fueron reservados por el Congreso de la Unión al Director General, Subdirector Jurídico y Delegados Regionales, se excede a la ley que reglamenta, por contraria a lo que demuestra la inconstitucionalidad alegada que así debe declararse. Vid. Margáin Menautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Administrativo Mexicano*, *op. cit.*, págs. 70-72.

⁷² Altamira, Pedro Guillermo, *op. cit.*, págs. 277-282.; Marienhof, Miguel S., *op. cit.*, págs. 247-254; Dromi, José Roberto, *op. cit.*, págs. 353-355.

⁷³ Dromi, José Roberto, *op. cit.*, pág. 353.

⁷⁴ Véase el tema contenido en el punto B de la fracción VII de este capítulo, denominado "Las resoluciones fiscales de carácter general".

⁷⁵ Vid. Dromi, José Roberto, *op. cit.*, págs. 351-357; Marienhof, Miguel S., *op. cit.*, págs. 239-253. García Oviedo, Carlos, *op. cit.*, págs. 233-234.

⁷⁶ *Apud.* Reyes Vera, Ramón, "Ley y Reglamento", *op. cit.*, pág. 69.

⁷⁷ Pleno de la Corte, Jurisprudencia No. 29 Gaceta No. 42, Junio 91, 1ª, parte, pág. 50. Suprema Corte de Justicia de la Nación, 8ª. Época.

⁷⁸ Las potestades constituyen un reflejo cualificado del poder general del Estado, pero no pueden confundirse con este poder, tampoco deben confundirse potestad con derecho, puesto que las potestades son inherentes a la supremacía estatal, de ahí que no son renunciables cosa que no ocurre con los derechos. Marienhof, Miguel S., *op. cit.*, págs. 573-574.

⁷⁹ Existen también la potestad imperativa o de mando, la ejecutiva o de gestión, la jurisdiccional y la sancionadora. Marienhof, Miguel S., *op. cit.*, pág. 574 y ss. Altamira, Pedro Guillermo, *op. cit.*, pág. 266. Señala que son tres las principales potestades administrativas: la reglamentaria, la de mando y la jurisdiccional.

⁸⁰ Altamira, Pedro Guillermo, *op. cit.*, págs. 266-267.

⁸¹ *Apud.* Reyes Vera, Ramón, "Ley y Reglamento", *op. cit.*, pág. 57.

⁸² *Ibid.*, págs. 57-58.

- 83 *Ibid.*, pág. 59.
- 84 Blaisa, Rafael, "*Derecho Administrativo*", *ob. cit.*, Tomo II, pág. 482.
- 85 Mayer, Otto, *ob. cit.*, pág. 165.
- 86 Fleiner, Fritz, "*Instituciones de Derecho Administrativo*". (traducción de la 8a. ed. alemana por Sabino A. Gendín), Barcelona; Editorial Labor, 1933, págs. 58-61.
- 87 García Oviedo, Carlos, *ob. cit.*, págs. 225-226.
- 88 "El reglamento es una prescripción que tiene por fin asegurar la ejecución de la ley, sin poder cambiar o modificar su texto o espíritu. Así, el derecho de hacer reglamentos no pertenece necesariamente, ni aun naturalmente al Poder legislativo, sino al Poder ejecutivo que, como encargado de ejecutar las leyes, es quien puede últimamente complementartas". García Oviedo, Carlos, *ob. cit.*, pág. p. 226
- 89 Esmein. Vol I. pág. 515. *Apud.* García Oviedo, Carlos, *ob. cit.*, pág. 227.
- 90 Hauriou "Précis de droit administratif et de droit public...", 10ª ed., Paris, 1921. pág. 61. *Apud.* Altamira, Pedro Guillermo, *ob. cit.*, pág. 269.
- 91 V. Cammeo, "Della manifestazione della volontà dello Stato nel campo del Diritto Amministrativo" en el *Primo Trattato de Oriundo*, vol. III, pág. 110 y sigs. *Apud.* García Oviedo, Carlos, *ob. cit.*, pág. 216.
- 92 Congreso de la Unión, Cámara de Diputados, L. Legislatura, "*Los Derechos del Pueblo Mexicano*", 2ª ed., México, Ed. Manuel Porrúa, Tomo VII, pág. 450.
- 93 *Ibid.*, págs. 452-453.
- 94 *Ibid.*, pág. 453.
- 95 *Ibid.*, pág. 455.
- 96 *Ibid.*, pág. 457.
- 97 *Ibid.*, págs. 460-461.
- 98 *Ibid.*, pág. 462.
- 99 *Ibid.*, págs. 464-465.
- 100 *Ibid.*, pág. 467.
- 101 *Ibid.*, pág. 470.
- 102 Crónica del Congreso Extraordinario Constituyente del propio Francisco Zarco, publicada por el Colegio de México en 1957 y reimpressa por la Secretaría de Gobernación de 1979, puede verse en las páginas 696 y 697 que al hacer la crónica relativa a la sesión verificada en el seno de la asamblea constituyente el 17 de octubre de 1956, Zarco escribió en su periódico "El Siglo XIX" en el número correspondiente al 22 de octubre de 1956. *Apud.* Ríos Vázquez, Rodolfo, *ob. cit.*, pág.
- 103 Congreso de la Unión, Cámara de Diputados, L. Legislatura, *ob. cit.*, págs. 530-571.
- 104 Ver supra citas (84) a (93).
- 105 Sin embargo, hoy en día en materia fiscal ocurre otra cosa, ya que de facto participan de esta potestad los secretarías de despacho y autoridades subordinadas, y los organismos autónomos.
- 106 Fraga, Gabino, *ob. cit.*, págs. 109-112.
- 107 Tena Ramírez critica a Gabino Fraga al señalar que la Constitución utiliza el gerundio 'proveyendo' y no el infinitivo 'proveer'. El gerundio proveyendo carece de autonomía en lengua castellana porque tiene que hacer referencia a un verbo en infinitivo, con lo que se modifica totalmente cualquier frase, a mayor

abundamiento hubo de alterar gramaticalmente el precepto constitucional y partir de esa alteración para su explicación; todo esto hace resaltar Tena Ramírez para concluir, que la fracción I solo otorga una facultad al Presidente de la República: ejecutar las leyes, porque todo lo que agrega la fracción I es el modo en que debe realizarse tal facultad. A pesar de que gramaticalmente niega que exista la facultad reglamentaria en la Constitución, la jurisprudencia salva esta omisión del constituyente haciendo mención que si el artículo 92 Constitucional reconoce la existencia de los reglamentos utilizando el verbo proveer se justifica la existencia de dicha facultad, por lo que se hace a un lado esta interpretación estricta. Tena Ramírez, Felipe, *ob. cit.*, págs. 463-467

106 *Ibid.*, pág. 467.

109 *Ibid.*, pág. 468.

110 "Art. 92. Todos los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente deberán estar firmados por el Secretario de Estado o Jefe de Departamento Administrativo que el asunto corresponda, y sin este requisito no serán obedecidos."

111 Tesis de jurisprudencia número 404 de la Segunda Sala de la Honorable Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en la página 709, Tercera Parte del último apéndice al Semanario Judicial de la Federación (1917-1985).

112 *Apud.* Serra Rojas, Andrés, *ob. cit.*, pág. 198.

113 Burgos, Ignacio, *ob. cit.*, pág. 852.

114 *Le Régime administratif*, Paris 1902, págs. 14-15. *Apud.* García Oviedo, Carlos, *ob. cit.*, págs. 226-229.

115 Vol. 61, sexta parte, pág. 53, primer circuito, primero administrativo, Amparo directo 637773, Dévora González de Ortega, 28 de enero de 1974, unanimidad de votos en cuanto a los puntos resolutorios y mayoría de los considerandos. Guerrero Lara, Esquivel y Enrique Guadarrama López (comp.), "*La Insurrección Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1917-1984*", México, UNAM, 1986, Tomo III, págs. 1953-1954.

116 Bieisa, Rafael, "*Derecho Administrativo*", *ob. cit.*, Tomo I, págs. 284-285.

117 *Idem.*

118 *Idem.*

119 Carre De Malberg, *Apud.* García Oviedo, Carlos, *ob. cit.*, pág. 242.

120 Serra Rojas, Andrés, *ob. cit.*, pág. 196.

121 Cfr. Tena Ramirez, Felipe, *ob. cit.*, pág. 469

122 Revisión Fiscal 59181.- Playa Sol Vallarta, S.A.- 4 de octubre de 1982, 5 votos en unanimidad. Ponente Carlos del Río Rodríguez. Secretario: José Angel Mandujano Gordillo. *Apud.* Calvo Nicolau, Enrique y Vargas Aguilar, Enrique, *ob. cit.*, págs. 34-35.

123 Tercer Tribunal Colegiado. Jurisprudencia No. 25. Gaceta No. 37, enero 91, 4a. parte, pág. 87, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 8a. época.

124 S. J. F. Epoca, T. II, 2º s., agosto 1995, p. 285. Viable en la "*Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*", México, Tribunal Fiscal de la Federación, 3a. época, Año VIII, Noviembre de 1995, pág. 40.

125 Acosta Romero, Miguel, *ob. cit.*, pág. 494.

126 Tena Ramírez, Felipe, *ob. cit.*, págs. 462-463.

127 "*Tribunal Fiscal de la Federación, 45 Años al Servicio de México*", México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1982, Tomo IV, pág. 445.

128 Vid. Acosta Romero, Miguel, *ob. cit.*, págs. 494-495.

- 129 Serra Rojas, Andrés, *ob. cit.*, págs. 207-208.
- 130 Acosta Romero, Miguel, *ob. cit.*, pág. 495.
- 131 Ver el capítulo segundo de este trabajo.
- 132 Tesis No. 512, visible en la página 846 de la Tercera Parte del Apéndice al "*Semanario Judicial de la Federación*" publicado en 1975.
- 133 7a. Época, Vols. 139-144, sexta parte, pág. 39. Primer Circuito, primero administrativo, Amparo Directo 1121/79, Farmacia de Cuautla, S.A., 10 de septiembre de 1980, Mayoría de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.
Informe de la Corte 1980, Tercera Parte, págs. 42-46. Colegiados. Visible la obra de Guerrero Lara, Ezequiel y Cortina G. Quijano, Aurora, (compiladores), "*La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de impuestos 1917-1984*" 2a. ed., México, Coeditada por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M. y el Tribunal Fiscal de la Federación, 1989, págs. 30 a 32.
- 134 7a. Época, Vols. 139-134, sexta parte, p.33, primer circuito, primero administrativo, Amparo Directo 1121/79, Farmacia de Cuautla, S.A., 10 de septiembre de 1980, mayoría de votos. Visible en la obra de Guerrero Lara, Ezequiel y Enrique Guadarrama López, "*La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de impuestos 1917-1984*" México, UNAM, 1986, Tomo III, pág. 2019.
- 135 Amparo en revisión 1129/88, Margáin Manautou, Emilio, "*Boletín Jurídico*", *ob. cit.*, Año 11, Número 132, Febrero de 1986, pág. 10.
- 136 Jurisprudencia No. 1. Informe 1984, 2a. parte, Sala Administrativa, pág. 5. S.C.J.N. Visible en la obra de Arreola Ortiz, Leopoldo Rolando y otros, "*Compendio de Jurisprudencias Fiscales*", México, Editorial Tax, 1993, Tomo I, pág. 166.
- 137 Reyes Vera, Ramón, "Las Contribuciones, sus Principios Doctrinarios y Constitucionales", "*Revista Lex*", México, Año 1, No. 1, mayo 15 de 1990, pág. 32.
- 138 Primer T.C.- Informes 1977, 3a. pág. 84. *Idem*.
- 139 7a. Época, Vols. 139-144, sexta parte, pág. 39. Primer Circuito, primero administrativo, Amparo Directo 1121/79, Farmacia de Cuautla, S.A., 10 de septiembre de 1980, Mayoría de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.
Informe de la Corte 1980, Tercera Parte, págs. 42-46. Colegiados. Visible la obra de Guerrero Lara, Ezequiel y Cortina G. Quijano, Aurora, (compiladores), "*La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de impuestos 1917-1984*", *ob. cit.*, págs. 30 a 32.
- 140 Reyes Vera, Ramón, "*Las Contribuciones, sus Principios Doctrinarios y Constitucionales*", *ob. cit.*, pág. 33.
- 141 Marienhoff, Miguel S., *ob. cit.*, págs. 247.
- 142 Fleiner, Fritz, *ob. cit.*, pág. 58 y ss.
- 143 Fionni, Bartolome A, "*Manual de Derecho Administrativo, Primera Parte*", Buenos Aires, Ed. la Ley, 1968, pág. 256.
- 144 *Idem*.
- 145 Canasi, José, *ob. cit.*, pág. 137.
- 146 Dromi, José Roberto, *ob. cit.*, págs. 353-354.
- 147 Trepel, Delegación, pág. 51 y ss. *Apud*, García de Enterna, Eduardo, "*Legislatión Delegada, Potestad Reglamentaria y Control Judicial*", Madrid, Ed. Tecnos, 1970, págs. 90-91. Además de este tipo de

delegación, existen la delegata a iure, la hipotética y la de ejercicio. Sin ser de interés su análisis para este trabajo.

- 148 Peters, *Die staatsrechtliche Ermächtigung*, pág. 810. *Apud* García de Enterría, Eduardo, *ob. cit.*, págs. 90-91.
- 149 Bleisa, Rafael, "*Derecho Constitucional*", Buenos Aires, 1959, pág. 480.
- 150 Manenhoff, Miguel S., *ob. cit.*, pág. 253.
- 151 García de Enterría, Eduardo, *ob. cit.*, pág. 137.
- 152 *Idem*.
- 153 *Ibid.*, págs. 84-85.
- 154 Dromi, José Roberto, *ob. cit.*, págs. 354-355.
- 155 García de Enterría, Eduardo, *ob. cit.*, pág. 137.
- 156 Dromi, José Roberto, *ob. cit.*, pág. 353.
- 157 Canasi, José, *ob. cit.*, pág. 137.
- 158 *Idem*.
- 159 Dromi, José Roberto, *ob. cit.*, pág. 355.
- 160 *Ibid.*, pág. 354.
- 161 Margáin Manautou, Emilio, "*Boletín Jurídico*", *ob. cit.*, Año 15, Número 175, Septiembre de 1992, pág. 1-3.
- 162 Margáin Manautou, Emilio, "*Introducción al Estudio del Derecho Administrativo Mexicano*", *ob. cit.*, págs. 66-67.
- 163 Visible en la Jurisprudencia Poder Judicial de la Federación. Tesis de Ejecutorias 1917-1975, Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Tercera Parte II, Segunda Sala. *Ibid.*, págs. 67-68.
- 164 Margáin Manautou, Emilio, "*Boletín Jurídico*", *ob. cit.*, Año 15, Número 175, Septiembre de 1992, pág. 1-3.
- 165 *Idem*.
- El doctor Andrés Serra Rojas, reconoce la inexistencia constitucional en el derecho mexicano de los reglamentos delegados que se expiden por autorización legislativa, *ob. cit.*, p. 204.
- 166 Canasi, José, *ob. cit.*, p. 137.
- 167 Amparo en revisión 167/88. Fallo del Tercer Colegiado en Materia Administrativa. *Apud* Margáin Manautou, Emilio, "*Boletín Jurídico*", *ob. cit.*, Año 10, Número 112, Junio 1987, págs. 9-10.
- 168 *Ibid.*, pág. 10.
- 169 *Ibid.*, Año 11, Número 120, Marzo 1988, págs. 10-11.
- 170 Cárdenas Elizondo, Francisco, "*Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*", México, Porrúa, 1992, pág. 96-97.
- 171 Vid. Salinas Arranbide, Pedro, "*La Exención en la Teoría General del Derecho Tributario*", México, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Textos Jurídicos, 1990, Volumen XII, pág. 55 y ss.
- 172 Cárdenas Elizondo, Francisco, *ob. cit.*, pág. 97.

- 173 Calvo Nicolau, Enrique y Vargas Aguilar, Enrique. *ib. cit.* pág. 35.
- 174 Cárdenas Elizondo, Francisco. *ib. cit.* pág. 96-97.
- 175 Real Academia Española. *ib. cit.* pág. 445.
- 176 Burgoa, Ignacio. "*Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo*". 3ª ed., México, Porrúa, 1992. pág. 107.
- 177 Serra Rojas, Andrés. *ib. cit.* pág. 209.
- 178 Escriche, Joaquín. "*Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia*". México, Cárdenas Editores, 1979, Tomo I, págs. 530-531.
- 179 Decreto Legislativo. Como un acto del Congreso de la Unión el Decreto está regulado por el artículo 72 constitucional al establecer que toda resolución del Congreso de la Unión tendrá la naturaleza de ley o decreto, considerando este último concepto como la forma de los actos congresionales que no son leyes, es decir, aquella disposición del órgano legislativo que no tiene el carácter general atribuido a las leyes.
- Vid. De Pina, Rafael. "*Diccionario de Derecho*". 20ª ed., México, Porrúa, 1994, pág. 217.; Serra Rojas, Andrés. *ib. cit.* pág. 209; Margáin Manatou, Emilio. "*Introducción al Estudio del Derecho Administrativo Mexicano*". *ib. cit.* pág. 74.
- La diferencia entre el decreto y la ley, bajo su contenido material, radica en que el primero concreta, particulariza o individualiza su campo de aplicación, en tanto que el segundo extiende o aumenta su campo de aplicación, es decir, la concreción, la individualidad y la particularidad distinguen al decreto de la ley en cuanto que ésta es un acto de autoridad (iure sensu) de índole abstracta, impersonal y general. Serra Rojas, Andrés. *ib. cit.* pág. 176. Burgoa, Ignacio. "*Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo*". *ib. cit.* pág. 107.
- Vid. De Pina, Rafael. *ib. cit.* pág. 217.; Serra Rojas, Andrés. *ib. cit.* pág. 209;
- 180 Decreto Judicial. En materia judicial es una resolución que contiene una simple determinación de trámite, o como expresa el artículo 79, fracción I del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, es una simple determinación de trámite.
- Vid. Serra Rojas, Andrés. *ib. cit.* pág. 209; De Pina, Rafael. *ib. cit.* pág. 217; Burgoa, Ignacio. *ib. cit.* pág. 107.
- 181 Serra Rojas, Andrés. *ib. cit.* pág. 209.
- 182 De Pina, Rafael. *ib. cit.* pág. 217
- 183 *Ibid.*, Margáin Manatou, Emilio. "*Introducción al Estudio del Derecho Administrativo Mexicano*". *ib. cit.* pág. 73.
- 184 *Ibid.*, pág. 73-74.
- 185 Acosta Romero, Miguel. *ib. cit.* pág. 500.
- 186 Real Academia Española. *ib. cit.* Tomo II h-z, p.1179.
- 187 Díez, Manuel. "*Derecho Administrativa*". 1963, Tomo I, pág. 461.
- 188 Margáin Manatou, Emilio. "*Introducción al Estudio del Derecho Administrativo Mexicano*". *ib. cit.* pág. 76.
- 189 Acosta Romero, Miguel. *ib. cit.* pág. 503.
- 190 Real Academia Española. *ib. cit.* Tomo II h-z. pág. 24.
- 191 Burgoa, Ignacio. "*Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo*". *ib. cit.* pág. 23-24.

- 192 De Pina, Rafael, *ob. cit.*, pág. 23
- 193 Acosta Romero, Miguel, *ob. cit.*, pág. 504.
- 194 Ríos Velázquez, Rodolfo, *ob. cit.*, pág. 65.
- 195 Diario Oficial de la Federación, Tomo CDXCIV No. 22, México, D.F., miércoles 30 de noviembre de 1994, Primera Sección, pág. 5-6.; Diario Oficial de la Federación, Tomo CDXCIV No. 14, México, D.F., miércoles 21 de diciembre de 1994, Primera Sección, pág. 4.; Diario Oficial de la Federación, Tomo CDXCIV No. 14, México, D.F., viernes 2 de diciembre de 1994, Segunda Sección, pág. 1.
- 196 Diario Oficial de la Federación, Tomo CDXCIV No. 22, México, D.F., 30 de noviembre de 1994, Primera Sección, pág. 5.
- 197 Diario Oficial de la Federación, Tomo CDXCIV No. 20, México, D.F., 28 de noviembre de 1994, Primera Sección, pág. 2.
- 198 Dromi, José Roberto, *ob. cit.*, pág. 305.
- 199 J. Rivero, *Les mesures d'ordre intérieur administratives*, Paris 1934, pág. 91-119. *Apud.* Silva Cencio, Jorge A., "Directivas, Circulares e Instrucciones de Servicio" en el Derecho Francés, "*Revista de Derecho Público*", Chile, No. 25-26, Enero Diciembre de 1979, Universidad de Chile, pág. 72.
- 200 Vid. Sayaguez Lazo, Enrique, *ob. cit.*, pág. 149; Dromi, José Roberto, *ob. cit.*, págs. 306-307; Bielsa, Rafael, "*Derecho Administrativo*", Tomo I., *ob. cit.*, págs. 516-517; Serra Rojas, Andrés, *ob. cit.*, pág. 210 y ss.; Acosta Romero, Miguel, *ob. cit.*, pág. 501.
- Villegas Basavilbaso señala que las circulares son "manifestaciones del poder jerárquico, que tiende a dar directivas a los agentes de la Administración Pública en la ejecución de la ley", *Apud.* Dromi, José Roberto, *ob. cit.*, pág. 306.
- Miguel Acosta Romero opina que una circular es "una disposición de carácter interno dirigida por los órganos superiores hacia los inferiores con el objeto de especificar la interpretación de las normas, de acuerdos, de decisiones o procedimientos", Acosta Romero, Miguel, *ob. cit.*, pág. 501.
- 201 Reyes Vera, Ramón, "*Curso de Derecho Fiscal para Contaduría, Administración e Informática*", México, Ed. Laguna, 1990, pág. 22.
- 202 Serra Rojas, Andrés, *ob. cit.*, pág. 211.
- 203 *litem.*
- 204 Amparo en revisión No. 3678/24.- Cla. de Gas y Combustibles, "Imperio", S.A., 28 de Mayo de 1931, Unanimidad de 4 votos.
Amparo en revisión No. 5099/46.- La Vasco Cantabra, S.A. 25 de Septiembre de 1946, Unanimidad de 4 votos.
Amparo en revisión No. 5099/46.- La Vasco Cantabra, S.A. 4 de Octubre de 1946, Unanimidad de 4 votos, Revisión Fiscal No. 18/78.- Ariel Construcciones, S.A., 9 de Noviembre de 1978, Mayoría de 4 votos.
Amparo en revisión No. 7377/79.- Antonio Hernández Vázquez y otros, 25 de Agosto de 1980, Unanimidad de 4 votos.
- JURISPRUDENCIA, No. 3, Informe 1980, Segunda Parte, Sala Administrativa, pág. 7, S.C.J.N. 7a. Época.
- 205 7a. Época, Vol. 35, 6a. parte, pág. 25, Primer Circuito, Primero Administrativo, Amparo en Revisión RA 5477/1 (542/01). Compañía de Luz y Fuerza de Pachuca, S.A. y coags., 8 de noviembre de 1971, unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzman Orozco. Visible en la Obra "*Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia de Impuestos 1917-1985*", Guerrero Lara, Ezequiel y Cortina G. Quijano, Aurora. 2a. ed., México, Coeditada por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM y el Tribunal Fiscal de la Federación, 1989, págs. 35 y 36.

- 206 Suprema Corte de Justicia de la Nación, Semanario Judicial de la Federación, Volumen 55, Julio de 1973, Séptima Época, pág. 27. Apud. Calvo Nicolau, Enrique, "Tratado del Impuesto Sobre la Renta", México, Themis, 1996, Tomo I, págs. 223-225.
- 207 Vid. "Legislación Bancaria", 44a. ed., México, Porrúa, 1995.
- 208 Vid. Calvo Nicolau, Enrique, "Tratado del Impuesto Sobre la Renta", *ob. cit.*, págs. 223-225.
- 209 Un ejemplo de que no podía existir seguridad en estas opiniones se advierte con lo que ocurrió con el Criterio número 13, de abril de 1966. En él se estableció el régimen fiscal que deberían aplicar los arrendadores y los arrendatarios que celebran operaciones de arrendamiento con opción de compra mediante contratos conocidos como de "arrendamiento financiero". El 23 de septiembre de 1969, tres años y medio después de haberse emitido el Criterio, se dejó sin efecto mediante oficio dirigido por el Administrador del Impuesto al Director del Impuesto sobre la Renta. Ocho meses después, el 3 de junio de 1970 mediante oficio dirigido a la Confederación de Cámaras de Comercio, la autoridad fiscal dispuso que las empresas arrendadoras cuyas operaciones se hubieran ajustado al Criterio 13 deberían corregir sus declaraciones presentadas desde 1966 para ajustartas al nuevo Criterio de la autoridad, expresado en 1969 y comunicado en 1970. Esta asontagismiento confirma que los criterios u opiniones que emite en esta forma la autoridad fiscal no otorgan ninguna seguridad jurídica a los contribuyentes por lo que, en aras de que el Estado de Derecho campee por sus fueros, resulta indispensable abandonar esta práctica perniciosas. *Ibid.*, pág. 225.
- 210 M. Bernard, Concl. "Unión nationale des Associations de parents d'éleves de l'enseignement libre", en Revista de Derecho Pública, 1961, p. 1271-1283. Apud. Silva Cencio, Jorge A, *ob. cit.*, págs. 79-80.
- 211 C.S. entre 4126/37 y 4547/37.- Resuelta el 8 de febrero de 1938, por unanimidad. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 1937-48, pág. 85. Visible en la obra "Interoportancia del Tribunal Fiscal de la Federación, 1937-1993. Precedentes de las Salas 1988-1993", México, Tribunal Fiscal de la Federación, págs. 253-254.
- 212 Vid. "IDC. Información Didáctica de Consulta", México, Grupo Editorial Expansión, Año IX, No. 222, 29 de Marzo de 1995, págs. 4035 a 4037.
Ibid., No. 223, 12 de Abril de 1995, págs. 4050 a 4053.
Ibid., No. 229, 5 de Julio de 1995, págs. 4125 a 4127.
Ibid., No. 232, 16 de Agosto de 1995, pág. 4163.
- 213 Vid. *Ibid.*, No. 230, 19 de Julio de 1995, pág. 4141.
Ibid., No. 231, 2 de Agosto de 1995, pág. 4148.
Ibid., No. 232, 16 de Agosto de 1995, pág. 4165.
Ibid., No. 233, 30 de Agosto de 1995, pág. 4173.
Ibid., No. 241, 20 de Diciembre de 1995, pág., 4267 a 4269.
- 214 Vid. *Ibid.*, No. 227, 7 de Junio de 1995, págs. 4125 a 4127.
Ibid., No. 228, 21 de Junio de 1995, pág. 4174.
Ibid., No. 232, 16 de Agosto de 1995, pág. 4167.
Ibid., No. 236, 11 de Octubre de 1995, pág. 4212.
- 215 Precedente Apud. Sergio Francisco de la Garza en su libro Derecho Financiero Mexicano, pág. 41, (SIF, Séptima Época, vol. XXX, 6a. parte, pág. 29, Ad DA-559/69 Marina R de González Zorrilla, 11, VI, 71). Apud. Cárdenas Elizondo, Francisco, *ob. cit.*, pág. 99.
- 216 Diano Oficial de la Federación. Tomo CDXCV No. 14, México, D.F., miércoles, 21 de diciembre de 1994. Primera Sección, pág. 4.
- 217 Kaye, Dionisio J., "Derecho Procesal Fiscal", 3ª ed., México, Themis, 1991, págs. 43-47.
- 218 *Ibid.*, pág. 46.
- 219 Calvo Nicolau, Enrique y Vargas Aguilar, Enrique, *ob. cit.*, pág. 33.
- 220 "Tribunal Fiscal de la Federación: 45 años al Servicio de México", México, 1983, Tomo IV, págs. 44 y 45.

-
- 221 Amparo en revisión 167/88. Fallo del Tercer Colegiado en Materia Administrativa Margáin Manautou, Emilio, "*Boletín Jurídico*", *ob. cit.*, Año 10, Número 112, Junio de 1987, págs. 9-10.
- 222 Fiorini, Bartolomé A, *ob. cit.*, pág. 256.
- 223 Triepel, *Delegación*, pág. 51 y ss. *Apud* García de Enterría, Eduardo, *ob. cit.*, págs. 90-91. Además de este tipo de delegación, existen la delegatio a iure, la hipotética y la de ejercicio. Sin ser de interés su análisis para este trabajo.
- 224 García de Enterría, Eduardo, *ob. cit.*, pág. 137.
- 225 Vid. *Idem* y a Dromi, José Roberto, *ob. cit.*, págs. 354-355.
- 226 García de Enterría, Eduardo, *ob. cit.*, pág. 137.
- 227 Dromi, José Roberto, *ob. cit.*, pág. 355.
- 228 Margáin Manautou, Emilio, "*Boletín Jurídico*", *ob. cit.*, Año 15, Número 175, Septiembre de 1992, pág. 1-3.
- 229 Criterio sustentado por unanimidad de votos en el juicio fiscal 203/89, instaurado en la Sala Regional Norte Centro, por sentencia de 20 de octubre de 1989 y aclaración de sentencia de 131 del mismo mes y año. *Apud* Cárdenas Elizondo, Francisco, *ob. cit.*, págs. 100-101.
- 230 Calvo Nicolau, Enrique y Vargas Aguilar, Enrique, *ob. cit.*, pág. 36.
- 231 Precedente *Apud* Sergio Francisco de la Garza en su libro *Derecho Financiero Mexicano*, pág. 41. (SIF, Séptima Época, vol. XXX, 6a. parte, pág. 29, Ad DA-659/69 Martha R de González Zorrilla, 11, VI, 71). *Apud* Cárdenas Elizondo, Francisco, *ob. cit.*, pág. 99.

CAPITULO QUINTO

EJERCICIO DE LA FACULTAD REGLAMENTARIA EN MATERIA FISCAL FEDERAL

"La incertidumbre del impuesto alienta la insolencia y favorece la corrupción de una categoría de hombres que es impopular por sí misma, incluso cuando sus miembros no son insolentes ni corrompidos. La certeza de la cantidad que está obligado a pagar cada uno es una cuestión tan importante en materia de impuestos que un grado bastante considerable de desigualdad parece ser, si se juzga a la luz de la experiencia universal de los pueblos, un daño de poquísima entidad en comparación con un pequeñísimo grado de incertidumbre."

Adam Smith.

Wealth of Nations, Abus. Einaudi, Luigi.
"Mitos y Paradigmas de la Justicia Tributaria". (Traducción de Gabriel Solé Villalonga). Barcelona, Ed. Anel, 1963.
pág. 297.

CAPITULO QUINTO

EJERCICIO DE LA FACULTAD REGLAMENTARIA EN MATERIA FISCAL FEDERAL

SUMARIO *I. Leyes fiscales. A. Ley del Impuesto sobre la Renta. B. Ley del Impuesto al Activo. C. Ley del Impuesto al Valor Agregado. D. Código Fiscal de la Federación. II. Reglamentos fiscales. A. Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. B. Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo. C. Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. III. Disposiciones administrativas emitidas en materia fiscal. A. Decretos. B. Acuerdos. C. Circulares. D. Resoluciones fiscales de carácter general. IV. Conclusiones. V. Notas Bibliográficas.*

I. Leyes Fiscales.

La Constitución Federal mexicana señala que las contribuciones deben estar en Ley (salvo el caso de los aranceles al comercio exterior y en circunstancias que pongan en peligro a la nación, en las que el Ejecutivo Federal puede emitir disposiciones administrativas con fuerza de Ley). En la práctica tal parece que el Poder Ejecutivo pretende el monopolio de la actividad legislativa en materia fiscal. Esto se manifiesta en el proceso de creación de una ley fiscal, y en la emisión indiscriminada de reglamentos y otras disposiciones administrativas que violan el principio de legalidad tributaria y de seguridad jurídica.

a) El proceso de creación de una ley fiscal.

Como lo mencionamos en el capítulo primero del presente trabajo, las leyes federales que establecen una contribución son aprobadas primero por la Cámara de Diputados, posteriormente por la de Senadores y finalmente por el Presidente de la República.

Del Poder Ejecutivo se originan la mayoría de las iniciativas para la creación de leyes fiscales, el cual procede en términos generales, de la siguiente manera:

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público analiza en diversos departamentos y direcciones las supuestas necesidades de su creación y, en su caso, reestructuración del sistema fiscal, una vez que el titular de esta Secretaría considera que los planteamientos hechos por sus integrantes son los necesarios, los presenta al abogado del Presidente, el cual después de depurarlos y en su

caso aprobarlos, los remite para su estudio al Presidente de la República, quien entrega a "consideración" del Congreso de la Unión la iniciativa de ley correspondiente, incluyendo la exposición de motivos. El Congreso de la Unión por medio de su Cámara de Diputados da entrada a la iniciativa de ley o leyes tributarias y después de un amplio estudio los aprueba o en su caso desaprueba.

Todo esto puede sonar muy acorde del sistema de los tres poderes de la Unión, pero en la práctica sabemos que de 100% de las iniciativas de leyes fiscales presentadas por el Ejecutivo Federal, el 99.9% son aprobadas en su integridad por el Congreso de la Unión, desaprobándose pequeños detalles como son de redacción, de puntos y comas, etc.

Además, el Ejecutivo Federal aprovecha su participación en la creación de las leyes para autodelegarse facultades para emitir disposiciones administrativas.

b) En relación con los reglamentos y demás disposiciones administrativas emitidos en materia fiscal federal por el Presidente de la República e inferiores jerárquicos, encontramos que en innumerables ocasiones dichas disposiciones administrativas violan el principio de legalidad tributaria al regular materia exclusiva de una Ley.

La Ley es un conjunto de normas jurídicas de carácter general, abstracto e impersonal, que establecen reglas de conducta. Estas reglas de conducta deben contener aspectos fundamentales para aplicarse al caso concreto, de tal manera que el destinatario conozca desde un principio, con toda seguridad, que conducta seguir; de otra manera se generaría inseguridad jurídica a los gobernados. En materia fiscal, como lo señalamos en el capítulo tercero, la seguridad jurídica se logra si en la ley fiscal se contienen los elementos esenciales del impuesto: el sujeto, el objeto, la base gravable y la forma en que debe determinarse, la tasa del impuesto o la tarifa con la que debe calcularse, así como la época en que el impuesto deberá pagarse.

Para ejemplificar disposiciones administrativas que vulneran el principio tributario de legalidad, señalaremos algunos preceptos de las principales leyes fiscales federales, tales como: la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Activo, la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el Código Fiscal de la Federación, en relación con sus respectivos reglamentos y otras disposiciones administrativas.

A. Ley del Impuesto Sobre la Renta.

La Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) contiene artículos que remiten a disposiciones administrativas emitidas por el Presidente de la República y por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, delegando indebidamente materia que

debe ser prevista en la ley, ocasionando que dichas disposiciones vulneran el principio tributario de legalidad. Como ejemplo tenemos:

El artículo 6o., segundo párrafo de dicha Ley señala lo siguiente:

"Artículo 6o....

Tratándose de ingresos por dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero a personas morales residentes en México, también se podrá acreditar el impuesto sobre la renta pagado por dichas sociedades en el monto proporcional que corresponda al dividendo o utilidad percibido por el residente en México, que se determinará en los términos del Reglamento de esta Ley...."

Por su parte, los artículos 5o. y 6o. del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (RLISR) establecen como determinar dicha proporción y requisitos necesarios para ser sujeto de dicho acreditamiento.

"Artículo 5.- Para los efectos del segundo párrafo del artículo 6 de la Ley, el monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por la sociedad residente en otro país, correspondiente a la utilidad percibida por personas morales residentes en México, se obtendrá dividiendo dicha utilidad entre el total de la utilidad que obtenga la sociedad residente en el extranjero que sirva para determinar el impuesto sobre la renta a su cargo y multiplicando el cociente por el impuesto pagado por la sociedad.

Se acumulará la utilidad percibida y la totalidad del impuesto sobre la renta pagado por la sociedad residente en el extranjero correspondiente a la utilidad obtenida por la persona moral residente en México, aún en el supuesto de que el impuesto acreditable se limite en los términos del tercer párrafo del artículo 6 de la Ley.

La persona moral residente en México deberá tener cuando menos el 10% del capital de una sociedad residente en el extranjero a que se refiere el segundo párrafo del artículo 6 antes mencionado, como mínimo durante los seis meses anteriores a la fecha en que se decreta el dividendo o utilidad de que se trate."

"Artículo 6.- Para los efectos del artículo 6 de la Ley, las personas físicas residentes en México determinarán el monto máximo del impuesto acreditable, dividiendo el total de impuestos que por sus ingresos deban pagar en México, entre la cantidad a la cual se le aplicó la tarifa del artículo 141 de la Ley; el cociente deberá multiplicarse por los ingresos acumulables de fuente ubicada en el extranjero. Las personas físicas que realicen actividades empresariales podrán optar por determinar el límite del impuesto acreditable aplicando el procedimiento señalando en este artículo o considerarán como límite el 35% de su utilidad fiscal en la proporción que establece el artículo 6 de la Ley.

Cuando un residente en el extranjero tenga establecimiento permanente en México y sean atribuibles a dicho establecimiento ingresos de fuente ubicada en el extranjero, se podrá efectuar el acreditamiento a que se refiere el artículo 6 de la Ley, en los términos señalados en la misma, únicamente por aquellos ingresos que hayan sido sujetos de retención..."

Como se observa, los preceptos reglamentarios citados atentan contra el principio tributario de legalidad, toda vez que regulan materia que es exclusiva de la ley fiscal al determinar elementos que configuran la base y sujetos de dicho acreditamiento.

Otro ejemplo, se prevé en el artículo 7o. de dicha ley, al señalar que para determinar la base gravable de determinados contribuyentes se estará a lo establecido por el Banco de México en materia de inflación.

El Banco de México no es autoridad legislativa, el dejar el establecimiento de una base tributaria a un frente extra legislativo es inconstitucional. Aceptar que las bases tributarias pueden ser establecidas por autoridades no legislativas es tanto como el que el Congreso de la Unión regalara sus facultades al Ejecutivo en un Estado de Derecho que está regido por una Constitución, y si ésta establece que las contribuciones deben estar íntegramente en las leyes, y no por pedazos, debemos hacer por consecuencia caso a nuestra Carta Magna.

Un ejemplo más lo encontramos en el artículo 16, fracción III, tercer párrafo de la LISR que a la letra dice:

"Artículo 16. ...

III. ...

En el caso de enajenaciones a plazo en los términos del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes podrán optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado, o bien, solamente la parte del precio cobrado durante el mismo.

La opción a que se refieren los dos párrafos anteriores se deberá ejercer por la totalidad de las enajenaciones o contratos. La opción podrá cambiarse sin requisitos una sola vez; tratándose del segundo y posteriores cambios deberán transcurrir cuando menos cinco años desde el último cambio; cuando el cambio se quiera realizar antes de que transcurran, se deberá cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento de esta Ley. ..."

Nuevamente se vuelve a dejar en el reglamento disposiciones que deben estar contenidas en la ley. Lo mismo sucede con el artículo 25 fracción III de la ley mencionada, al establecer lo siguiente:

"Artículo 25. No serán deducibles:

...

XVIII. Las pérdidas que provengan de enajenación de acciones y otros títulos valor, salvo que su adquisición y enajenación se efectúen dando cumplimiento a los requisitos establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general.

..."

De este precepto se desprende que las pérdidas sí serán deducibles cuando la adquisición y enajenación de las acciones se efectúen dando cumplimiento a los requisitos establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante disposiciones de carácter general.

Como se observa, dicho artículo contiene una delegación de facultades legislativas por parte del Poder Legislativo hacia la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ya que ésta, con base en ese precepto, tiene la posibilidad de establecer, sin tener que seguir ninguna directriz, en qué ocasiones se encuentra el contribuyente en la posibilidad de deducir las pérdidas en las que incurra al enajenar acciones.

El principio de legalidad tributaria establece que los elementos esencial del impuesto debe estar en Ley, por lo que la base del impuesto debe contenerse íntegramente en la misma. Así las cosas, si la ley establece que una pérdida sólo será deducible cuando se cumplan los requisitos que fije la autoridad administrativa, ésta es quien crea uno de los elementos esenciales del impuesto, y por lo tanto, al hacerlo estará ejerciendo una facultad que única y exclusivamente corresponde al Poder Legislativo.

Por lo anterior, la disposición que se comenta es inconstitucional, porque delega en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la facultad legislativa de establecer en qué ocasiones una pérdida en la que incurra una persona al enajenar acciones, puede deducirse al determinar el resultado fiscal afecto al pago del impuesto sobre la renta.

Por otra parte, suponiendo sin conceder la validez constitucional de la delegación de facultades que hizo el Poder Legislativo a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las disposiciones que dictó dicha Secretaría violan el principio tributario de legalidad debido a que en ellas más que requisitos, se contienen reglas que afectan a la esencia misma de la operación de enajenación de acciones y no a aspectos accidentales - o sean requisitos- que son los que en última instancia debió establecer, de acuerdo con el dispositivo del cual emana dicha facultad, por lo tanto se afecta directamente a la base del impuesto.

Los requisitos a los que hacemos referencia en el párrafo anterior, se incluyen en la Resolución que anualmente emite el Secretario de Hacienda y Crédito Público denominada Resolución que Establece Reglas Generales y Otras disposiciones de Carácter Fiscal. Sin embargo fueron incluidos en el artículo 31 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, violándose el principio tributario de legalidad.⁽¹⁾

Asimismo, el artículo 125, fracción I de la Ley que se comenta señala lo siguiente:

"Artículo 125. Se consideran ingresos por intereses para efectos de este Capítulo, los obtenidos de personas residentes en el país, por los conceptos siguientes:

I. Los provenientes de toda clase de bonos y obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios asimilados a los rendimientos de tales bonos u obligaciones, cédulas hipotecarias, certificados de participación inmobiliaria, certificados amortizables y

certificados de participación ordinarios, salvo que lo dispuesto en el último párrafo de este artículo, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista, conforme a las reglas que al efecto expide la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
 ... "

Este precepto retoma el vicio que se ha venido comentando, al permitir la participación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para establecer, mediante reglas de carácter general, los casos en que los instrumentos generadores de los intereses sean de los que se coloquen entre el gran público inversionista.

En otras palabras, se otorgan facultades materialmente legislativas a la autoridad administrativa, lo cual, como se ha mencionado anteriormente, crea inseguridad jurídica entre los contribuyentes, toda vez que las mencionadas reglas de carácter general que emite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público condicionan de manera ilegal e inconstitucional lo previsto en la ley fiscal.

Otro artículo que comentaremos es el 165, primer párrafo de la Ley de referencia:

"Artículo 165. Los contribuyentes a que se refiere el Título IV, de esta Ley, que efectúen depósitos en las cuentas personales especiales para el ahorro, realicen pagos de primas de contratos, de seguro que tengan como base planes de pensiones relacionados con la edad, jubilación o retiro que al efecto autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general, o bien adquieran acciones de las sociedades de inversión que sean identificables en los términos que también señale la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general, podrán restar el importe de dichos depósitos, pagos o adquisiciones, de la cantidad a la que se le aplicaría la tarifa del artículo 141 de esta Ley de no haber efectuado las operaciones mencionadas, correspondiente al ejercicio en que éstos se efectuaron o al ejercicio inmediato anterior, cuando se efectúen antes de que se presente la declaración respectiva, de conformidad con las reglas que a continuación se señalan:
 ... "

Como se observa, en el artículo en cita se delegan facultades a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que determine requisitos, que al cumplirse da el derecho a las exenciones, violándose el principio tributario de legalidad.

Por lo anterior, se recomienda que siguiendo una adecuada técnica legislativa se establezcan en Ley aquellos requisitos que afecten o condicionen a alguno de los elementos del impuesto, a efecto de proveer al contribuyente de una mayor certeza en la aplicación de las normas fiscales, mediante el cumplimiento del principio de legalidad.

B. Ley del Impuesto al Activo.

Esta Ley también adolece de los mismos vicios comentados en la Ley del Impuesto sobre la Renta, de las cuales expondremos los siguientes artículos que los contienen:

El artículo 12 de la Ley del Impuesto al Activo (LIA), señala lo siguiente:

"Artículo 12. Los contribuyentes que paguen el impuesto sobre la renta conforme al régimen simplificado contenido en la Sección II del Capítulo VI del Título II-A de la Ley de la materia determinarán el valor del activo en el ejercicio, sumando los promedios de los activos previstos en este artículo. Los promedios se calcularán conforme a lo siguiente:

I. ...

II. Tratándose de activos fijos, gastos y cargos diferidos y terrenos, el saldo promedio se calculará multiplicando el monto original de la inversión de cada uno de los activos y terrenos por el factor de la tabla de activos fijos, gastos y cargos diferidos y terrenos, que dé a conocer la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y sumando el resultado obtenido por cada uno.

III. ...

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público dará a conocer anualmente la tabla de factores de activos fijos, gastos y cargos diferidos a que se refiere la fracción II de este artículo, tomando en consideración el año en que se adquirieron o se aportaron los activos, las tasas máximas de deducción previstas en los artículos 43, 44 y 45 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el factor de actualización que les correspondería a dichos bienes si se hubiera adquirido en el 6o. mes del año..."

Nuevamente se delega la facultad a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que ésta y no el Congreso de la Unión, determine el factor que aplicado al valor original de los activos fijos sirva para determinar la base de éstos, para efectos del impuesto al activo.

Con esto nos preguntamos, porque esta disposición vigente para 1996, delega la facultad de emitir tal factor a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y no al Congreso de la Unión, tal y como ocurría en la Ley del Impuesto al Activo para 1991 al establecer en su artículo tercero, segundo párrafo lo siguiente:

"Artículo 3. ...

El monto original de la inversión en los terrenos se actualizará desde el año en que se adquirió o se valuó catastralmente en caso de fincas rústicas, hasta el año por el que se determina el impuesto, aplicando el factor conforme a la tabla de ajuste que anualmente establezca el Congreso de la Unión.

..."

Como se observa en el artículo vigente en el año de 1991, se establecía que el factor de ajuste que sirve para determinar la base del impuesto al activo deberá estar en Ley al ser emitido por el Congreso de la Unión, y no en una circular o

resolución de carácter general que ni a reglamento llega, toda vez que el único facultado para emitir reglamentos es el Presidente de la República, según lo previsto en el artículo 89, fracción I de nuestra Carta Magna.

Por lo anterior, el artículo vigente para 1996 al establecer que el factor de ajuste que interviene en la determinación de la base para calcular el impuesto al activo, debe ser emitido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, desatiende el principio tributario de legalidad toda vez que dicha Secretaría no puede emitir disposiciones con fuerza de ley.

C. Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Por lo que respecta a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se comentan los siguientes artículos:

Artículo 2-A, fracción I, inciso e).

"Artículo 2-A. El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

I. La enajenación de:

...

e) Tractores para accionar implementos agrícolas, a excepción de los de... embarcaciones para pesca comercial, independientemente de que en dicho reglamento en su artículo 5 se admita la prueba en contrario. Lo anterior, desatiende el principio que señala que las contribuciones deben estar en Ley, por lo que ningún reglamento debe condicionar el objeto del impuesto, tal como sucede en el artículo que se analiza.

..."

Como se observa, el precepto señalado permite que el reglamento pueda ir más allá de la Ley, al establecer que aquél determine cuando una embarcación puede considerarse de pesca comercial, independientemente de que en dicho reglamento en su artículo 5 se admita la prueba en contrario. Lo anterior, desatiende el principio que señala que las contribuciones deben estar en Ley, por lo que ningún reglamento debe condicionar el objeto del impuesto, tal como sucede en el artículo que se analiza.

Por su parte, el artículo 15, fracción X, inciso i), señala lo siguiente:

"Artículo 15. No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios:

...

X. Por los que deriven intereses y toda otra contraprestación distinta del principal.

...

i) Deriven de títulos de créditos que sean de los que se consideran como colocados entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

..."

Este precepto atenta contra el principio tributario de legalidad al no definir claramente en la ley que títulos de crédito se consideran como colocados entre el

gran público inversionista y dejar esto a criterio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por lo que el objeto, como elemento del impuesto no se encuentra claramente definido en la Ley.

Artículo 25, fracción IV.

Artículo 25. No se pagará el impuesto al valor agregado en las importaciones siguientes.

...
IV. Las de bienes donados por residentes en el extranjero a la Federación, entidades federativas, municipios o cualquier otra persona que mediante reglas de carácter general autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
...

Nuevamente se delegan facultades legislativas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ahora en el sentido de que ésta puede determinar quienes, además de los señalados en la ley, son sujetos de la exención de impuesto al valor agregado en importación de bienes donados, por lo tanto al no señalarse los sujetos exentos en la ley se viola el principio tributario de legalidad.

D. Código Fiscal de la Federación.

En relación con el Código Fiscal de la Federación comentaremos los siguientes artículos.

Artículo 25, primer párrafo.

Artículo 25. Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración periódica podrán acreditar el importe de los estímulos fiscales a que tengan derecho, contra las cantidades que están obligados a pagar, siempre que presenten aviso ante las autoridades competentes en materia de estímulos fiscales y, en su caso, cumplan con los demás requisitos formales que se establezcan en las disposiciones que otorgan los estímulos, inclusive el de presentar certificados de promoción fiscal o de devolución de impuestos. En los demás casos siempre se requerirá la presentación de los certificados de promoción fiscal o de devolución de impuestos, además del cumplimiento de los otros requisitos que establezcan los decretos en que se otorguen los estímulos.
...

Contrasta esta opción con los presupuestos necesarios para que se cumpla con el principio de legalidad, en virtud de que ciertas condiciones y requisitos aparecen en los decretos que conceden los subsidios, violándose el principio de que se encuentren previstos en una Ley, lo que implica que el Poder Ejecutivo es quien decidirá que sector de la población podrá colocarse en el supuesto de este artículo, es decir, es el Presidente de la República, y más grave aún la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien determina a los sujetos comprendidos en dicho artículo.

Artículo 39, fracción III.

"Artículo 39. El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

...
iii. Conceder subsidios o estímulos fiscales.

Las resoluciones que conforme a este artículo dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como, el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados."

En este artículo se dota al Ejecutivo Federal de la facultad para señalar requisitos, características y con base en que presupuestos se darán esos subsidios o estímulos fiscales, pero aquí el legislador se olvidó, de que estas características deben encontrarse previstas en el presente Código o en otra ley fiscal, en cuanto que esta rama del derecho es de aplicación estricta. Por tal razón se atenta contra el principio tributario de legalidad.

II. Reglamentos Fiscales.

El reglamento es una norma general, abstracta y obligatoria que expide el Presidente de la República con base en el artículo 89, fracción I de la Constitución Federal.

La facultad reglamentaria consiste en expedir reglamentos con base en el precepto constitucional antes citado, pero la existencia de estos últimos está condicionada a la previa existencia de una Ley emitida por el Congreso de la Unión. Es decir, que no se justifica la vida jurídica del reglamento más que en razón de ser útil a la vida práctica de la Ley. Por esto último, es correcto decir que el reglamento reglamenta a la Ley, como también está última reglamenta en numerosas ocasiones a textos de la Constitución, por lo que puede afirmarse que no puede haber reglamento sin ley.

Un reglamento, bajo pretexto de reglamentar una ley, nunca debe agregar, adicionar o modificar el contenido substancial de los principios o mandatos de una norma jurídica emitida por el Congreso de la Unión, esto de llegarse a realizar contradice lo previsto en el inciso f) del artículo 72 constitucional que recoge el llamado principio formal de las leyes y que se traduce en el sentido de que sólo a través de otra ley del Congreso de la Unión se puede interpretar, modificar o abrogar una ley de este último. Por lo que la expedición de un reglamento exige por condición natural el de respetar el contenido de la ley.

Algunos reglamentos de leyes fiscales federales, que atentan contra el principio tributario de legalidad son los siguientes:

A. Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En este reglamento se establecen sujetos, bases y en general cargas a los particulares. Ejemplo de lo anterior, lo tenemos en los siguientes artículos:

Los artículos 20, 21 y 22 del RLISR establecen requisitos para poder deducir gastos de previsión social, pensiones o jubilaciones y aportaciones a fondos de ahorro. En la fracción XII del artículo 24 de la LISR únicamente se establece el requisito de que dichas prestaciones se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores, indicando que deberán cumplirse los plazos y requisitos que al respecto fije el reglamento respectivo. Por lo anterior, dichos preceptos reglamentarios adicionan lo previsto en la ley, por lo que se viola el principio tributario de legalidad, toda vez que quien no reúna los requisitos previstos en estas disposiciones administrativas no podrán deducir dichos gastos de sus ingresos acumulables para determinar la base del impuesto sobre la renta.

De la fracción VIII del artículo 24 de la LISR en relación con el último párrafo del artículo 18 del RLISR, se observa el vicio de ilegalidad que se viene comentando.

***Artículo 24.-...**

VIII ... Cuando el contribuyente otorgue préstamos a terceros, sólo serán deducibles los intereses que se devenguen de capitales tomados en préstamos hasta por el monto de la tasa más baja de los intereses estipulados en los préstamos a terceros en la proporción del préstamo que se hubiera hecho a éstos....

No obstante lo anterior, el reglamento en su artículo 18 de manera ilegal establece una excepción a lo previsto en la ley, al señalar lo siguiente:

"Artículo 18.- Las limitaciones para la deducibilidad de los intereses a que se refiere la disposición legal que se reglamenta, no se aplicarán a los préstamos que el contribuyente haga a sus trabajadores, siempre que éstos se otorguen conforme al contrato colectivo o condiciones generales de trabajo correspondientes, o cuando se trate de empleados de confianza, siempre que sean bajo las mismas condiciones y siguiendo los mismos criterios referentes a años de servicio, características del trabajo, montos de salario u otros, que hayan sido establecidos de manera general para otorgar dichos préstamos a sus demás trabajadores."

Otro ejemplo de ilegalidad lo tenemos en el artículo 30 del RLISR en relación con el artículo 25, fracción XIV de la LISR:

***Artículo 25. No serán de deducibles:**

...
XIV. Los pagos por el uso o goce temporal de aviones y embarcaciones que no tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, así

como de casas habitación, sólo serán deducibles en los casos en que reúnan los requisitos que señala el reglamento de esta Ley...."

Por su parte el artículo 30 del RLISR, al respecto señala:

"Artículo 30. Los pagos a que se refiere el primer párrafo de la fracción XIV del artículo 25 de la Ley, sólo serán deducibles mediante autorización de la autoridad administradora correspondiente y siempre que el contribuyente compruebe que los bienes se utilizan por necesidades especiales de la actividad. Para estos efectos se podrá solicitar una autorización para todos los gastos a que se refiere el citado párrafo...."

De lo anterior se observa que el reglamento al establecer en que situaciones serán deducibles los gastos correspondientes, complementa indebidamente a la ley que reglamenta.

Otro ejemplo lo tenemos en el artículo 78 de la LISR en relación con el artículo 81 de su reglamento:

"Artículo 78. Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes:
... "

"Artículo 81. Son ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, en los términos del artículo 78 de la Ley, el importe de las becas otorgadas a personas que hubieran asumido la obligación de prestar servicios a quien otorga la beca, así como la ayuda o compensación para renta de casa, transporte o cualquier otro concepto que se entregue en dinero o en bienes, sin importar el nombre con el cual se les designe."

El artículo 78 citado, se refiere a aquellas situaciones en particular que deben considerarse como ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, sin embargo, el artículo 81 del reglamento en cita, prevé otros supuestos como ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, incrementando los enunciados al respecto en la ley. De esta manera el reglamento está complementando y adicionando lo dicho en la ley, atentando contra el principio tributario de legalidad.

Un ejemplo más lo tenemos en el artículo 77, fracción XXVI de la LISR en relación con el artículo 79 del reglamento respectivo:

"Artículo 77. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

...
XXVI. Las indemnizaciones por daños que no excedan al valor del mercado del bien de que se trate. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.
... "

"Artículo 79. Para efectos de la fracción XXVI del artículo 77 de la Ley, no se pagará el impuesto por la totalidad de las indemnizaciones que se paguen por daños en los casos en que el bien de que se trate no pueda tener valor de mercado, o por daños que sufran las personas en su integridad corporal."

Como se observa, el reglamento ilegalmente adiciona las excepciones que no son afectas al impuesto sobre la renta, por lo que las mismas al no preverse en la Ley, atentan contra el principio tributario de legalidad.

Asimismo, el artículo 166 del RLISR en forma ilegal establece una exención para el pago del impuesto sobre la renta a enajenación de títulos que se adquieran de los que se colocan entre el gran público, al señalar lo siguiente:

"Artículo 166.- No obstante que los títulos valor dejen de ser considerados de los que se colocan entre el gran público inversionistas, no se pagará el impuesto de acuerdo con el sexto párrafo del artículo 151 de la Ley cuando dichos títulos se enajenen, siempre que a la fecha de adquisición por el enajenante se hubieran colocado entre el gran público inversionista y hayan sido publicados por la Secretaría en el Diario Oficial de la Federación."

B. Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo.

El Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo (RLIA), contiene preceptos que vulneran el principio tributario de legalidad, entre los cuales tenemos:

En el año de 1991, el artículo primero de la Ley del Impuesto al Activo (LIA) establecía a los sujetos de este impuesto, al señalar lo siguiente:

"Artículo 1. Las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales, residentes en México, están obligadas al pago del impuesto al activo, por el activo que tengan, cualquiera que sea su ubicación. Las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, están obligadas al pago del impuesto por el activo atribuible a dicho establecimiento. Las personas distintas a las señaladas en este párrafo, que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad de otro contribuyente de los mencionados en este párrafo, están obligadas al pago del impuesto, únicamente por esos bienes.
...."

Sin embargo, el artículo 2o. del RLIA vigente para el año de 1991, señalaba la siguiente excepción:

"Artículo 2. Para los efectos del artículo 1o. de la Ley, no están obligados al pago del impuesto quienes otorguen el uso o goce temporal de bienes cuyos contratos de arrendamiento fueron prorrogados en forma indefinida por disposición legal (rentas congeladas), por dichos bienes."

Como se observa, el artículo 1o. de la LIA establecía como sujetos de este impuesto, entre otros, a quienes otorgaban el uso o goce temporal de bienes que se utilizaran en la actividad de residentes en México que fueran personas físicas

con actividades empresariales o personas morales y residentes en el extranjero por sus establecimientos en el país.

Sin embargo, en el referido año, el artículo 2o. del RLIA contravenía lo dispuesto por la LIA que señalaba quienes son sujetos del impuesto al activo, por lo que se violaba el principio tributario de legalidad, en virtud de que los elementos del impuesto deben estar claramente definidos en la ley y no estar condicionados a lo que diga un reglamento. Ante este problema, la exención prevista en dicho precepto reglamentario fue derogada y adicionada como fracción IV del artículo 6 de la LIA vigente.

Otro ejemplo lo tenemos en el artículo 16 del RLIA que señala lo siguiente:

"Artículo 16.- Para los efectos del penúltimo párrafo del artículo 6º de la Ley, se considera ejercicio de inicio de actividades, aquél en que el contribuyente comience a presentar, o deba comenzar a presentar las declaraciones de pago provisional del impuesto sobre la renta, incluso cuando se presenten sin el pago de dicho impuesto.

Los contribuyentes dedicados a la presentación de servicios de hotelería, podrán considerar como ejercicio de inicio de actividades aquél en el que, por primera vez, obtengan ingresos por la presentación de dichos servicios..."

El artículo en comento vulnera el principio tributario de legalidad al definir al ejercicio de inicio de actividades que sirve para determinar los ejercicios en los que se está exento del pago del impuesto. Al distinguir de entre los contribuyentes del impuesto al activo a los contribuyentes dedicados prestar servicios de hotelería, dicho precepto reglamentario condiciona el contenido de la Ley.

Otro artículo reglamentario que contiene el vicio de ilegalidad comentado, es el artículo 19 del RLIA, al establecer lo siguiente:

"Artículo 19. En los casos en que las asociaciones civiles posean exclusivamente un bien inmueble y siempre que se destine para casa habitación de alguno de sus integrantes, estarán relevadas de efectuar el pago del impuesto al activo, en relación con dicho inmueble."

Como se ha señalado, nuevamente el reglamento vuelve a sobrepasar a la Ley, al exentar del pago del impuesto al activo a un bien inmueble que ya había sido gravado por la Ley en su artículo segundo, razón por la cual se afirma la ilegalidad de éste precepto reglamentario.

C. Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En este reglamento ocurre lo mismo que en el RLISR y el RLIA. Al respecto únicamente se hará referencia a dos casos en los cuales se incurre en afectar la base del impuesto.

Nos referiremos al artículo 18 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (RLIVA) que establece:

"Artículo 18. No se pagará el impuesto por los faltantes de bienes en los inventarios de las empresas a que se refiere el primer párrafo del artículo 8o. de la Ley, cuando sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta y consistan en mermas, destrucción autorizada de mercancías o faltantes de bienes por caso fortuito o fuerza mayor."

Este es otro vivo ejemplo que muchos contribuyentes no atacaríamos porque nos beneficia, pero en la realidad jurídica resulta ilegal porque va más allá de la Ley al afectar la base del impuesto.

Un segundo ejemplo es el contenido en el artículo 22-A del RLIVA, que a la letra dice:

"Artículo 22-A. Se considerarán enajenaciones por las que no se está obligado al pago del impuesto, las que efectúen las personas físicas que opten por pagar el impuesto sobre la renta en los términos del artículo 137-C del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que se trate de bienes que se enajenen en el desarrollo de su actividad empresarial.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no es aplicable a las enajenaciones que efectúen las personas físicas o morales a los contribuyentes a que se refiere este artículo."

El artículo 137-C del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece el cálculo del impuesto para las personas físicas que realicen actividades empresariales al menudeo en puestos fijos y semifijos en la vía pública o como vendedores ambulantes.

Lo anterior muestra la ilegalidad del referido artículo 22-A, al contenerse esta exención de impuesto en el RLIVA y no en la LIVA.

III. Disposiciones administrativas emitidas en materia fiscal.

A. Decretos.

El decreto representa una forma de exteriorización de un acto de contenido legislativo o resolutivo, emitido ya sea por el Poder Legislativo, Judicial o Ejecutivo.

En materia fiscal el decreto es utilizado para dar a conocer una ley fiscal, así como resoluciones que constituyen determinaciones o propiamente un reglamento heterónimo. En ocasiones, mediante estos decretos se establecen disposiciones que violan el principio de legalidad de las contribuciones, v. gr. decretos a través

de los cuales se establecen exenciones y estímulos fiscales, así como decretos que otorgan facilidades administrativas. Como ejemplo de este tipo de decretos tenemos a los siguientes:

- a) Decreto que otorga un estímulo fiscal al sector del Autotransporte Federal de Pasajeros y de Carga. Diario Oficial de la Federación del 30 de mayo de 1995.

En dicho decreto los contribuyentes cuya actividad preponderante sea el autotransporte federal de pasajeros o de carga, podaran acreditar contra los impuestos sobre la renta, al activo y al valor agregado a su cargo, NS0.05 por cada litro de diesel que adquieran desde la entrada en vigor del decreto hasta el 31 de diciembre de 1995, siempre que la adquisición la hagan en agencias, distribuidores o expendedores autorizados de Petróleos Mexicanos, para su consumo como combustible en los vehículos utilizados en el autotransporte. Asimismo se exime del pago a dichos contribuyentes del derecho de vigilancia establecido en el artículo 27 de la Ley Federal de Derechos.

- b) Decreto que exime totalmente del Impuesto al Valor Agregado a las enajenaciones e importaciones de alimentos y medicinas. Diario Oficial de la Federación del 7 de julio de 1995.
- c) Decreto que condona parcialmente el impuesto a que se refiere el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y autoriza el pago en parcialidades del impuesto no condonado. Diario Oficial de la Federación del 7 de julio de 1995. Mediante este decreto se condona el pago del impuesto sobre la renta por los "ingresos en servicio" que obtengan los asalariados derivado de prestamos que les hubiera otorgado su patrón.
- d) Decreto por el que se reforma el que condona y otorga facilidades administrativas en materia de contribuciones federales. Diario Oficial de la Federación del 7 de julio de 1995.

Mediante este decreto se condona el pago de los impuestos, las multas y demás accesorios que se determinen a cargo de los propietarios o poseedores de vehículos de año 1986 y anteriores, que se causen por concepto de la introducción o tenencia ilegal de los vehículos de que se trate, que pasen a ser propiedad del fisco federal por un procedimiento en materia aduanera que se haya iniciado con anterioridad al 16 de julio de 1994.

- e) Decreto que otorga diversas facilidades administrativas en materia del impuesto sobre la renta, relativas a depósitos o inversiones que se reciban en México. Diario Oficial de la Federación del 18 de octubre de 1995. Se

establece el procedimiento que pueden seguir las personas físicas para el pago del impuesto sobre la renta por ingresos obtenidos por recursos mantenidos en el extranjero con anterioridad al 30 de septiembre de 1995.

- f) Decreto por el que se exime del pago de diversas contribuciones federales y se otorgan estímulos fiscales. Diario Oficial de la Federación del 1º de noviembre de 1995. Se establece la exención del pago del Impuesto al Activo que se cause durante el ejercicio de 1996 a los contribuyentes del citado impuesto cuyos ingresos para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el ejercicio de 1995, no excedan de siete millones de nuevos pesos. Asimismo se establece una exención para el pago del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

También se establece para efectos del Impuesto Sobre la Renta como de se determinará el monto original de la inversión por las adquisiciones de automóviles nuevos, liberándose del cumplimiento de obligaciones contenidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta para su deducción, y como consecuencia, para el cálculo de la base de dicho impuesto.

- g) Decreto mediante el cual se otorgan facilidades administrativas y se condonan contribuciones a usuarios de aguas nacionales y sus bienes públicos inherentes, que realicen actividades de carácter agrícola, silvícola, pecuario y acuícola. Diario Oficial de la Federación del 11 de octubre de 1995.
- h) Decreto mediante el cual se otorgan diversas facilidades administrativas y se condonan contribuciones a los usuarios de aguas nacionales y sus bienes públicos inherentes, que se dediquen a actividades industriales, comerciales y de servicios. Diario Oficial de la Federación del 11 de octubre de 1995.
- i) Decreto mediante el cual se otorgan facilidades administrativas y se condonan contribuciones al Distrito Federal, estados y municipios, usuarios de aguas nacionales y sus bienes públicos inherentes. Diario Oficial de la Federación del 11 de octubre de 1995.

En los decretos mencionados se viola el principio tributario de legalidad al preverse exenciones y condonaciones de contribuciones, modificando la obligación tributaria originalmente establecida en Ley.

B. Acuerdos.

En materia fiscal los acuerdos que se emiten, en ocasiones son meras decisiones, informaciones o autorizaciones administrativas, y otras veces

constituyen reglamentos o disposiciones que integran o contrarian a la ley o reglamento fiscal. Como ejemplo de acuerdos que constituyen materialmente un reglamento heterónimo y disposiciones que regulan materia exclusiva de la ley fiscal, tenemos a los siguientes:

- a) Acuerdo que establece un procedimiento simplificado de regulación y que complementa y amplía las facilidades administrativas y los subsidios fiscales para las micro y pequeñas industrias. Diario Oficial de la Federación del 25 de julio de 1995.
- b) Acuerdo por el que se otorgan subsidios fiscales y facilidades administrativas a las personas físicas comerciantes en la vía pública, que adquieran locales en el mercado de San Ciprian. Diario Oficial de la Federación del 25 de abril de 1995.
- c) Acuerdo mediante el cual se establecen facilidades administrativas y se otorgan subsidios fiscales para la regularización del funcionamiento de establecimientos mercantiles, así como de uso de suelo y construcciones relacionadas con los mismos. Diario Oficial de la Federación del 16 de mayo de 1995.
- d) Estímulos fiscales para la escrituración de viviendas. Diario Oficial de la Federación del 6 de enero de 1995.
- e) Reducción y apoyo fiscales para el pago de contribuciones en el Distrito Federal. Diario Oficial de la Federación del 6 de enero de 1995.
- f) Acuerdo mediante el cual se autoriza la ampliación del plazo para el pago del impuesto sobre la tenencia o uso de vehículos, de carácter local en el Distrito Federal, y de los derechos por refrendo por la vigencia de placas. Diario Oficial de la Federación del 2 de marzo de 1995.
- g) Acuerdo por el que se otorgan subsidios fiscales a los afectados por los sismos acaecidos en el mes de septiembre de 1995. Diario Oficial de la Federación del 9 de marzo de 1995.
- h) Acuerdo mediante el cual se establecen facilidades administrativas y subsidios fiscales, para la regularización de las construcciones de inmuebles dedicados a vivienda. Diario Oficial de la Federación del 19 de abril de 1995.
- i) Acuerdo por el que otorgan subsidios fiscales y facilidades administrativas a las personas físicas y morales que construyan espacios comerciales en el Distrito Federal, así como a los comerciantes de la vía pública del

Centro Histórico de la Ciudad de México que adquieran locales de las mismas. Diario Oficial de la Federación del 25 de abril de 1995.

- j) Acuerdo por el cual se autorizan las formas oficiales para la presentación de las declaraciones de pago de diversas contribuciones, y las relativas a las manifestaciones del impuesto sobre espectáculos públicos y del impuesto sobre loterías, rifas, sorteos y concursos. Diario Oficial de la Federación del 27 de marzo de 1995.
- k) Acuerdo que aprueba la forma oficial para el pago del impuesto sobre adquisición de inmuebles. Diario Oficial de la Federación del 29 de septiembre de 1995.

De los acuerdos listados, se observa que algunos al referirse a subsidios fiscales atentan contra el principio tributario de legalidad, independientemente de que sean en "beneficio" para determinados contribuyentes.

C. Circulares.

En materia fiscal existen circulares que se dirigen únicamente a funcionarios fiscales y circulares que se dirigen a los contribuyentes.

En el primer supuesto, los funcionarios fiscales facultados dan a conocer a las diversas dependencias los criterios que se deben seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que se requiera para su eficacia la publicación en el Diario Oficial de la Federación, pues basta con que se haya dado a conocer la instrucción al inferior jerárquico. Cuando se publiquen en dicho diario se generan derechos para los particulares. En este caso, la circular al publicarse en el Diario Oficial es deseo de la autoridad su conocimiento general, por tanto, su contenido es el de una resolución de carácter general, denominación que generalmente se le da al momento de su publicación.

Como ejemplo de circulares fiscales internas que la autoridad fiscal dicta, tenemos a las circulares emitidas por la Administración General Jurídica de Ingresos a través de las cuales da a conocer criterios para la aplicación de diversas disposiciones para efectos del Impuesto al Valor Agregado. Estas circulares son dirigidas a los Administradores Generales de Auditoría, Recaudación y Aduanas; Directores Generales de Política de Ingresos y Asuntos Fiscales Internacionales y Coordinación con Entidades Federativas y se refieren a los siguientes asuntos:⁽²⁾

1. Criterio aplicable a las actividades que llevan a cabo las agencias de publicidad. Administración General Jurídica de Ingresos.

2. Criterio aplicable a la enajenación de alimentos preparados para su consumo en el lugar en que se enajenen en materia de Impuesto al Valor Agregado. Administración General Jurídica de Ingresos.
 3. Criterio aplicable a la actividad de músicos en general en materia de Impuesto al Valor Agregado. Administración General Jurídica de Ingresos.
 4. Criterio aplicable a la importación de bienes tangibles realizada por Embajadas y Consulados, acreditados en nuestro país en materia de Impuesto al Valor Agregado. Administración General Jurídica de Ingresos.
 5. Criterio aplicable a la industria editorial de libros, periódicos y revistas en materia de Impuesto al Valor Agregado. Administración General Jurídica de Ingresos.
 6. Criterio aplicable a las actividades desde los agentes y comisionistas de la Lotería Nacional y Pronósticos Deportivos. Administración General Jurídica de Ingresos en materia de Impuesto al Valor Agregado.
 7. Criterio aplicable a los servicios de transporte internacional público terrestre de bienes por ferrocarril en materia de Impuesto al Valor Agregado. Administración General Jurídica de Ingresos.
 8. Criterio aplicable a los servicios de transporte marítimo internacional de bienes en materia de Impuesto al Valor Agregado. Administración General Jurídica de Ingresos.
 9. Criterio aplicable a los servicios de transporte público terrestre internacional desde el país al extranjero en materia de Impuesto al Valor Agregado. Administración General Jurídica de Ingresos.
 10. Criterio aplicable para determinar la residencia de los contribuyentes en la región fronteriza en materia de Impuesto al Valor Agregado. Administración General Jurídica de Ingresos.
 11. Criterio en materia de devoluciones y compensaciones para el ejercicio de 1995. Administración General de Recaudación.
- Asimismo, se emiten diversas circulares que contienen criterios e instrucciones que la autoridad fiscal dicta para sus inferiores jerárquicos.⁽³⁾
1. Cancelación de requerimientos y sanciones a contribuyentes del régimen simplificado.

2. Instrucción en materia de verificación de contribuyentes que solicitan devolución de contribuciones. Administración General de Recaudación.
3. Instructivo para Resolución de las solicitudes de Autorización de acción de diversos bienes, distintos al dinero en pago de créditos fiscales. Administración General Jurídica de Ingresos.
4. Lineamientos sobre la disminución de pagos provisionales. Administración General de Recaudación.
5. Normatividad para la devolución de saldos a favor de contribuciones federales. Administración Técnica Tributaria de Recaudación.
6. Principios para la práctica de embargos. Administración General de Recaudación.
7. Reglas para la inscripción de los fideicomisos en el Registro Federal de Contribuyentes. Administración General de Recaudación.

Además, existen determinaciones que se comunican a asociaciones de profesiones cuyos agremiados coadyuvan a la autoridad fiscal en sus funciones:⁽⁴⁾

1. Prórroga para la presentación del dictamen estados financieros para efectos fiscales. Administración General de Auditoría Fiscal Federal.
2. Reglas de presentación de la información contenida en el dictamen fiscal de estados financieros 1994. Administración General de Auditoría Fiscal Federal.
3. Obligación de un procedimiento secuencial. Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

En el segundo supuesto, las disposiciones generales para su validez requieren de la publicación en el diario oficial de la federación, generando únicamente derechos para los particulares.

En materia tributaria, ejemplo de circulares fiscales que tienen como contenido reglas de carácter general, tenemos a la "Resolución que Establece Reglas Generales y otras Disposiciones de Carácter Fiscal", emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Este documento jurídico administrativo, ha tomado relevancia para contribuyentes y autoridades fiscales encargadas de aplicar la ley, ya que en él se establecen múltiples disposiciones de carácter reglamentario de diversas leyes y reglamentos fiscales, mediante las cuales se pretende, de manera hasta cierto

punto justificada, detallar o aclarar las leyes y reglamentos fiscales, sin embargo, también han servido para que la autoridad fiscal vaya más allá de lo que la ley establece.

D. Resoluciones fiscales de carácter general.

Al analizar la naturaleza jurídica de las resoluciones de carácter general cuestionamos la constitucionalidad de la delegación de facultades que en las leyes fiscales se establece en favor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para emitir resoluciones que establecen reglas de carácter general "Resolución Miscelánea". Asimismo señalamos que dichas reglas materialmente representan un reglamento, pero formalmente no tiene tal carácter en virtud de que quien la emite no está autorizado constitucionalmente para su expedición.

Además de lo anterior, en innumerables ocasiones las disposiciones contenidas en las reglas fiscales de carácter general, ilegalmente imponen a los particulares cargas y obligaciones que no se encuentran previstas en las leyes emanadas del Congreso de la Unión, motivo por el cual se vician de ilegalidad. Al respecto señalaremos algunos ejemplos:

- En el ejercicio de 1990, se presentó el siguiente problema:

El artículo 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece lo siguiente:

"Artículo 116. Las autoridades fiscales podrán estimar los ingresos de los contribuyentes menores, para lo cual se tomarán en cuenta:

...

Para estimar la utilidad se aplicará a los ingresos el coeficiente que corresponda conforme el artículo 62 de esta Ley..."

Si se pretende estimar la base gravable para un contribuyente menor que tenga una actividad comercial similar a la de un restaurante, el artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dicho año, en su fracción V, señalaba el 25% como coeficiente para aplicar a los ingresos estimados y así determinar la base gravable.

Sin embargo, en la Resolución que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal para el año de 1990 (Resolución Miscelánea), en el punto 77, se establece que para los efectos del artículo 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se reducen los coeficientes para fijar la utilidad fiscal de los contribuyentes menores; tal es el caso que entre otras reducciones se señala el coeficiente del 15% para las actividades comerciales que se asimilen al de los restaurantes.

punto justificada, detallar o aclarar las leyes y reglamentos fiscales, sin embargo, también han servido para que la autoridad fiscal vaya más allá de lo que la ley establece.

D. Resoluciones fiscales de carácter general.

Al analizar la naturaleza jurídica de las resoluciones de carácter general cuestionamos la constitucionalidad de la delegación de facultades que en las leyes fiscales se establece en favor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para emitir resoluciones que establecen reglas de carácter general "Resolución Miscelánea". Asimismo señalamos que dichas reglas materialmente representan un reglamento, pero formalmente no tiene tal carácter en virtud de que quien la emite no está autorizado constitucionalmente para su expedición.

Además de lo anterior, en innumerables ocasiones las disposiciones contenidas en las reglas fiscales de carácter general, ilegalmente imponen a los particulares cargas y obligaciones que no se encuentran previstas en las leyes emanadas del Congreso de la Unión, motivo por el cual se vician de ilegalidad. Al respecto señalaremos algunos ejemplos:

En el ejercicio de 1990, se presentó el siguiente problema:

El artículo 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece lo siguiente:

"Artículo 116. Las autoridades fiscales podrán estimar los ingresos de los contribuyentes menores, para lo cual se tomarán en cuenta:

Para estimar la utilidad se aplicará a los ingresos el coeficiente que corresponda conforme el artículo 62 de esta Ley..."

Si se pretende estimar la base gravable para un contribuyente menor que tenga una actividad comercial similar a la de un restaurante, el artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dicho año, en su fracción V, señalaba el 25% como coeficiente para aplicar a los ingresos estimados y así determinar la base gravable.

Sin embargo, en la Resolución que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal para el año de 1990 (Resolución Miscelánea), en el punto 77, se establece que para los efectos del artículo 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se reducen los coeficientes para fijar la utilidad fiscal de los contribuyentes menores; tal es el caso que entre otras reducciones se señala el coeficiente del 15% para las actividades comerciales que se asimilen al de los restaurantes.

Por lo anterior, las mencionadas reglas generales al influir en la determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta a cargo de algunos contribuyentes menores, violan el principio tributario de legalidad.

En el año de 1991 se presentó un problema similar con el Impuesto al Activo. Al respecto el artículo primero establecía lo siguiente:

"Artículo 1. Las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales, residentes en México, están obligadas al pago del impuesto al activo, por el activo que tengan, cualquiera que sea su ubicación. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, están obligados al pago del impuesto por el activo atribuible a dicho establecimiento. Las personas distintas a las señaladas en este párrafo, que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad de otro contribuyente de los mencionados en este párrafo, están obligados al pago del impuesto, únicamente por esos bienes..."

De esta manera, si una empresa residente en el extranjero que no tenga establecimiento permanente en el país y que dé en arrendamiento un bien a una empresa maquiladora mexicana, dicha empresa extranjera estará obligada a pagar el impuesto al activo por el bien arrendado a la maquiladora, en virtud de que ésta última como persona moral está obligada al pago del impuesto al activo.

Sin embargo, en la regla 132 de la Resolución Miscelánea para 1991, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de marzo de 1991, se establece que los contribuyentes residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México que otorguen el uso o goce temporal de bienes de procedencia extranjera a contribuyentes considerados como maquiladoras en los términos del Decreto para Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de diciembre de 1989, o mantengan inventarios para ser transformados o que ya hubieran sido transformados por estos últimos contribuyentes, podrán no incluir dichos bienes en el valor del activo del ejercicio, para efectos del citado impuesto.

Este es otro vivo ejemplo que muchos contribuyentes no atacarían porque los beneficia, pero en la realidad jurídica resulta ilegal porque va más allá de lo previsto por la Ley, al afectar el objeto y base gravable del impuesto.

Ejemplo de que las resoluciones que establecen reglas fiscales de carácter general, materialmente constituyen disposiciones reglamentarias que deberían estar contenidas en un reglamento, es la "Resolución que establece para 1995 reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior"⁽⁵⁾. Además, esta resolución contiene disposiciones que alteran, complementan o derogan lo previsto en la ley fiscal, por lo que vulnera el principio tributario de legalidad, como se demuestra a continuación:

Regla 116.

"116.- Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 7º-B, fracción IV, inciso b), subinciso 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las uniones de crédito podrán considerar créditos los que tengan a cargo de sus socios personas físicas residentes en México, siempre que dichos socios realicen actividades empresariales y paguen el impuesto sobre la renta por las mismas, conforme a lo dispuesto en el Título IV, Capítulo VI, Sección I de la citada Ley."

Esta regla contradice lo previsto por el artículo 7-B, fracción IV, inciso b) de la LISR que establece que las cuentas y documentos por cobrar a cargo de socios o accionistas que sean personas físicas o residentes en el extranjero no serán consideradas créditos para efectos del cálculo del componente inflacionario y como consecuencia de la pérdida inflacionaria e interés acumulable que influyen en la determinación de la base del impuesto sobre la renta.

Regla 118.

"118.- Los contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de una cantidad equivalente a NS4'000.000.00, podrán determinar los intereses acumulables y deducibles en el ejercicio, aplicando el factor de acumulación y deducción trimestral que al efecto dé a conocer la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en lugar de aplicar lo dispuesto por el artículo 7º-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que en el ejercicio tampoco acumulen o deduzcan ganancia o pérdida inflacionaria."

Esta regla establece un procedimiento alternativo para la determinación de los intereses deducibles e intereses acumulables para efectos del impuesto sobre la renta. Considero que dicho procedimiento debería estar en la Ley, a fin de respetar el principio tributario de legalidad, toda vez permite determinar los intereses deducibles e intereses acumulables que influyen en la determinación de la base del impuesto.

Regla 126.

"126.- El monto del impuesto por acreditar a que se refiere el artículo 10-A, antepenúltimo párrafo de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se efectuó su pago hasta el sexto mes del ejercicio en que se efectúe el acreditamiento."

Esta regla complementa al artículo 10-A de la LISR, en virtud de que en este precepto no se habla de actualizar la cantidad a acreditar. Esta situación, aunque beneficia a los contribuyentes, viola el principio tributario de legalidad, por lo que se recomienda que en uso de una depurada técnica legislativa se corrijan estas omisiones en ley.

Regla 130.

"130.- Para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las asociaciones religiosas constituidas conforme a la Ley en materia, podrán considerar como ingreso

no gravable, los donativos de bienes inmuebles que les hagan sociedades mercantiles en los que el valor de los bienes inmuebles donados constituya cuando menos el 80% del valor total de sus activos a la fecha de la donación o cuando el donativo provenga de personas físicas, sociedades o asociaciones civiles, siempre que dichos bienes en los últimos cinco años, no hubieran estado afectos a una actividad gravada en el impuesto sobre la renta. Para los efectos de lo previsto en este párrafo, no se considera que un inmueble estuvo afecto a una actividad gravada, cuando el mismo hubiera estado otorgado en arrendamiento a la misma asociación que lo recibe en donación."

La presente regla contradice lo previsto en la LISR que en su artículo 15 señala que las personas morales y físicas acumularán la totalidad de sus ingresos en efectivo, bienes o en crédito, toda vez que exime del pago del impuesto a las asociaciones religiosas por el ingreso en bienes obtenidos en virtud de donativos de bienes inmuebles que reciban. Lo anterior viola el principio tributario de legalidad que ordena que las exenciones deben estar contenidas en ley.

Regla 144.

"144.- Los contribuyentes que en los términos de la regla 106 de la resolución que Establece Reglas Generales y Otras Disposiciones de Carácter Fiscal para el Año de 1993, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 19 de mayo de 1993, optaron por efectuar la deducción a que se refería la citada regla, dicha deducción se efectuará en treinta ejercicios contados a partir del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 1992, en una cantidad equivalente, en cada ejercicio, al 3.33% del monto de la deducción que les correspondió conforme a lo señalado por la referida regla 106, actualizado desde el mes de diciembre de 1986 o 1988, según sea el caso y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se efectúa la deducción correspondiente."

Dicha regla, en relación con la referida por la misma, violan el principio tributario de legalidad al establecer una deducción que afecta la base del impuesto. Dicha deducción debe estar en ley.

Regla 165.

"165.- Para los efectos del artículo 51, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las áreas metropolitanas y de influencia del Distrito Federal, Guadalajara y Monterrey, son las que se señalan en el Anexo 25 de esta Resolución."

A través de esta regla, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) determina cuales son las áreas metropolitanas y de influencia del Distrito Federal, Guadalajara y Monterrey en las cuales no se puede efectuar la deducción inmediata de inversiones. Mediante esta reglas emitidas por la SHCP por habilitación del artículo 51 de la LISR, dicha autoridad esta integrando a la ley fiscal. La LISR debió señalar dichas áreas en las que no se podía efectuar la deducción inmediata de inversiones, y no la SHCP mediante dichas disposiciones administrativas, por lo que además de violarse el principio tributario de legalidad el artículo 51 referido dota indebidamente de facultades legislativas a dicha autoridad administrativa.

Regla 188.

"188.- Se consideran incluidos en lo dispuesto por el artículo 77, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los ingresos que obtengan los contribuyentes por permitir a terceros la publicación de fotografías o dibujos de creación, en libros, periódicos y revistas, siempre que se destinen para su enajenación al público por la persona que efectúe los pagos por esos conceptos, el creador de la obra no se encuentre en cualquiera de los supuestos previstos en los incisos de la citada fracción XXX y cumplan con los demás requisitos que establece dicha fracción."

En esta regla se complementa lo dispuesto por el artículo 77, fracción XXX de la LISR, en virtud de que este precepto no hace referencia a fotografías y dibujos de creación, ya que únicamente se menciona a las obras escritas y a grabaciones de obras musicales.

Regla 219.

"219.- Para los efectos del artículo 140, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se entenderá que se cumple con el requisito establecido en dicha fracción, cuando la escuela de que se trate, obligue a todos sus alumnos a pagar el servicio de transporte escolar."

Esta regla va más allá de lo previsto por el artículo 140 fracción I de la LISR, ya que este precepto únicamente menciona que podrán hacerse deducibles los gastos de transportación escolar, sin embargo la presente regla señala que para poder hacer la deducción es necesario que se obligue a todos los alumnos a pagar el servicio de transportación escolar. Como se observa la disposición administrativa en comento vulnera el principio de legalidad al ampliar el supuesto previsto en la Ley.

Regla 253.

"253.- Las personas morales que únicamente sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos del artículo 69 de la Ley que regula dicha contribución, se considera que quedan comprendidas en la fracción I del artículo 6° de la Ley del Impuesto al Activo."

Este artículo contraviene lo dispuesto por la fracción I del artículo 6 de la LIA, ya que este precepto exenta del pago del impuesto a las personas que no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta. Por su parte, el artículo 69 de la LISR establece que las personas consideradas como no contribuyentes del impuesto sobre la renta de conformidad con Título III de la LISR, cuando obtengan ingresos por enajenación de bienes, intereses y premios si serán contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta (ISR) por estos conceptos. En tal sentido, dicha disposición administrativa viola el principio tributario de legalidad al considerar, como no contribuyentes del ISR, para efectos del Impuesto al Activo, a personas que por disposición de LISR sí lo son.

Finalmente, se podrían enumerar más ilegalidades de las Resoluciones Misceláneas, sin embargo se consideran suficientes los ejemplos señalados a fin de mostrar el uso consistente, indiscriminado, ilegal e inconstitucional que de las mismas se hace.

IV. Conclusiones.

1. El Poder Ejecutivo pretende el monopolio de la actividad legislativa en materia fiscal. Esto se manifiesta en su participación en el proceso de creación de una ley fiscal [del Poder Ejecutivo se originan la mayoría de las iniciativas para la creación de leyes fiscales, aprobándose la mayoría en lo substancial por el Congreso de la Unión], y en la emisión indiscriminada de reglamentos y otras disposiciones administrativas.

2. Las leyes fiscales (Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto al Activo, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Código Fiscal de la Federación, etc.), sin fundamento constitucional alguno, contienen artículos que remiten a disposiciones administrativas emitidas por el Presidente de la República y por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, delegando indebidamente materia que debe ser prevista en la ley, y ocasionando que las mismas vulneren el principio tributario de legalidad.

3. Los reglamentos (de las leyes del impuesto sobre la Renta, del impuesto al Activo, del impuesto al Valor Agregado, etc.) y demás disposiciones administrativas emitidos en materia fiscal federal por el Presidente de la República e inferiores jerárquicos, en ocasiones violan el principio tributario de legalidad al regular materia exclusiva de una Ley y al condicionar y excepcionar los supuestos previstos en la misma.

4. En materia fiscal los decretos, acuerdos y circulares son utilizados para dar a conocer resoluciones que constituyen materialmente un reglamento heterónomo, y que en ocasiones integran o contrarian a la ley o reglamento fiscal, toda vez que además de imponer cargas a los contribuyentes modificando la obligación tributaria originalmente establecida en Ley, establecen exenciones, otorgan subsidios y estímulos fiscales, condonan el pago de impuestos, multas y demás accesorios, etc., lo que atenta contra el principio tributario de legalidad, independientemente de que en ocasiones sean en "beneficio" para determinados contribuyentes pero en la realidad jurídica resulta ilegal porque va más allá de lo previsto por la Ley, al afectar los elementos esenciales del impuesto.

5. Las resoluciones que establecen reglas fiscales de carácter general emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, materialmente constituyen disposiciones reglamentarias que deberían estar contenidas en un reglamento, pero formalmente no tiene tal carácter en virtud de que quien las emite no está autorizado constitucionalmente para su expedición.

6. El uso consistente, indiscriminado, ilegal e inconstitucional que de las resoluciones de carácter general, así como de los decretos y acuerdos con

contenido reglamentario, atenta contra el principio tributario de legalidad y de seguridad jurídica, al afectar los elementos del impuesto y crear incertidumbre para el contribuyente.

7. La emisión de resoluciones de carácter general en materia fiscal a afectado la seguridad jurídica de los contribuyentes, porque afecta el contenido del principio de legalidad, es decir, la certidumbre y seguridad jurídica, por las siguientes causas:

1) La falta de una técnica legislativa adecuada al estructurar la ley fiscal, genera inseguridad por la imprecisión conceptual y terminológica, la falta de claridad y la vaguedad ha ocasionado que dichas anomalías se traten de subsanar mediante disposiciones administrativas.

2) La constante influencia en los criterios económicos, financieros, sociológicos y políticos utilizados en la búsqueda de soluciones al problema fiscal origina cambios normativos constantes que atentan contra la estabilidad del derecho fiscal y contra su conocimiento por parte de los contribuyentes.

3) El desarrollo reglamentario (material y formalmente) en demasía entra en conflicto con la legalidad fiscal afectando la seguridad jurídica. La experiencia indica, la habitual fijación por reglamentos o resoluciones que establecen reglas de carácter general de deberes formales y muchas veces importantes obligaciones de hacer cuyo incumplimiento acarrea sanciones.

4) Al regular materia que es propia de la ley fiscal.

Con base en lo anterior, se concluye que en el derecho fiscal mexicano existe la carencia de una adecuada sistematización y aplicación de los principios jurídicos tributarios, reflejándose en la falta de desarrollo a nivel legislativo de las garantías constitucionales, y en particular del principio de legalidad y de seguridad jurídica.

V. Notas Bibliográficas.

- ¹ Calvo Nicolau, Enrique y Vargas Aguilar, Enrique. "Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Empresas)". México, Themis, 1989, págs. 58-65.
- ² Vid. "IDC. Información Dinámica de Consulta". Grupo Editorial Expansión, Año IX, No. 222, 29 de Marzo de 1995, págs. 4035 a 4037.
Ibid., No. 223, 12 de Abril de 1995, págs. 4050 a 4053.
Ibid., No. 229, 5 de Julio de 1995, págs. 4125 a 4127.
Ibid., No. 232, 16 de Agosto de 1995, pág. 4163.
- ³ Vid. *Ibid.*, No. 230, 19 de Julio de 1995, pág. 4141.
Ibid., No. 231, 2 de Agosto de 1995, pág. 4148.
Ibid., No. 232, 16 de Agosto de 1995, pág. 4165.
Ibid., No. 233, 30 de Agosto de 1995, pág. 4178.
Ibid., No. 241, 20 de Diciembre de 1995, pág. 4267 a 4269.
- ⁴ Vid. *Ibid.*, No. 227, 7 de Junio de 1995, págs. 4125 a 4127.
Ibid., No. 228, 21 de Junio de 1995, pág. 4114.
Ibid., No. 232, 16 de Agosto de 1995, pág. 4167.
Ibid., No. 236, 11 de Octubre de 1995, pág. 4212.
- ⁵ Publicada en el Diario Oficial de la Federación del 31 de marzo de 1995.

CONCLUSIONES GENERALES

1. El Estado de Derecho mexicano se inspira y tiene su base en la Constitución Federal; tiene su fundamento en el imperio de la ley, es decir, en el principio de legalidad mediante el cual todo acto del Estado debe estar fundado en una ley emanada del Poder Legislativo, a fin de reconocer y respetar a la misma como norma suprema que expresa la voluntad de los ciudadanos; y requiere de un sistema de justicia capaz de garantizar la sumisión del propio Estado al Derecho.

2. La Constitución Federal es la norma suprema de los Estados Unidos Mexicanos que unifica y da validez a todas las legislaciones que constituyen el orden jurídico mexicano, y prevalecerá en todo momento sobre cualquier otra disposición legislativa existente en México. En ella se regulan aspectos torales para un Estado de Derecho como las garantías individuales, el principio de soberanía popular y de división de poderes.

3. La estructura y funcionamiento del Estado mexicano se encuentran regulados por la Constitución Federal, mediante la cual se le dota de un conjunto de órganos (Legislativo, Ejecutivo y Judicial) que componen su gobierno y que desempeñan el poder público estatal a través de las diferentes funciones: legislativa, administrativa o ejecutiva y jurisdiccional. Cada órgano de poder puede realizar exclusivamente lo que les ha sido encomendado, sin que pueda excederse o exista la posibilidad de concentrarse el ejercicio del Poder Legislativo en una sola persona o corporación, salvo los casos señalados en la Carta Magna.

En esta distribución de facultades la Constitución debe buscar un equilibrio entre poderes, a fin de respetar el sentido del principio de división de poderes en beneficio del Estado de Derecho.

4. El sistema de colaboración o control entre poderes previsto en la Constitución mexicana propicia que el Presidente de la República tenga supremacía sobre los otros órganos del poder Estatal, porque además de ser el jefe de la administración, líder del partido en el poder y contar con facultades importantes en las materias económica, seguridad social, política educativa, política internacional, seguridad interior o exterior, etc., así como influir sobre los otros poderes, tiene facultades que le permiten participar en las tres funciones primordiales del Estado mexicano: ejecutiva; legislativa (intervención en el proceso legislativo, la facultad reglamentaria y facultades legislativas en casos extraordinarios) y jurisdiccional (al contar con Tribunales fiscales, administrativos, laborales y agrarios).

De lo anterior se desprende la importante influencia política, jurídica, social y económica del Poder Ejecutivo en México debido a las innumerables facultades constitucionales en su favor, por lo que el creciente predominio del Ejecutivo sobre los demás órganos del Estado atenta contra la existencia del Estado de Derecho, al desequilibrar el principio de división de poderes.

5. El Ejecutivo Federal tiene una importante intervención en la función legislativa del Estado mexicano: Inicia las leyes (en la práctica la gran mayoría de las iniciativas provienen del Ejecutivo -especialmente en materia fiscal-), tiene el derecho para vetarlas, tiene facultades legislativas para ocasiones extraordinarias, políticamente ejerce el control sobre el órgano encargado de elaborar las leyes, y además tiene la llamada facultad reglamentaria, que le ayuda a redondear dicha función legislativa.

En materia fiscal pretende el monopolio de la actividad legislativa al enviar al Congreso de la Unión la mayoría de las iniciativas para la creación de leyes fiscales, que son aprobadas en su integridad, desaprobándose pequeños detalles como la redacción, etc.

6. El principio de legalidad representa un principio de sujeción del Estado a la ley, que exige la existencia de un orden jurídico creado y organizado que consigne derechos fundamentales en favor de los gobernados y que deben ser respetados por la autoridad. Este principio constituye la primordial exigencia de todo "Estado de Derecho" en sentido técnico, al facultar a los particulares, para exigir a todos los funcionarios del Estado que funden sus actos y resoluciones en las leyes expedidas por el Poder Legislativo. Dicho principio no se agota en una mera legitimidad formal, sino que debe nutrirse de los principios de certeza y de irretroactividad de las normas jurídicas, a fin de otorgar seguridad jurídica a los gobernados.

Por lo anterior, en beneficio del Estado de Derecho el Poder Ejecutivo debe sujetar su actuación al principio de legalidad, sobre todo, en el Estado mexicano donde el Ejecutivo es quien materialmente legisla y el Legislativo únicamente sirve como moderador y sancionador de la iniciativas enviadas por aquél.

7. El principal fundamento del subsistema tributario mexicano lo encontramos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal que establece la obligación tributaria de los mexicanos de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes.

Los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad de las contribuciones, así como su destino al gasto público, previstos en dicho artículo se constituyen como una garantía individual al proteger a los particulares frente al

poder arbitrario de los gobernantes, representando límites al poder tributario del Estado Mexicano.

8. El poder tributario del Estado mexicano es distribuido entre la Federación y Estados y el Distrito Federal, y es ejercido por el Poder Legislativo de cada uno de dichos niveles de gobierno. El Ejecutivo Federal sólo participa de dicho poder en casos extraordinarios, cuando la Ley Fundamental le permite legislar (arts. 29 y 131).

9. El sistema tributario mexicano tiene su base en la Ley, por lo que su interpretación debe basarse en lo previsto en la misma. Únicamente se admite el método de interpretación estricto o literal cuando se trata de normas que se refieran al objeto, sujeto, base, tasa, exenciones, infracciones y sanciones, por lo que no debe admitirse la integración de la ley fiscal en dichas materias.

En materia tributaria, ha tomado gran utilidad práctica la llamada interpretación administrativa por medio de la cual la autoridad fiscal a través de circulares da a conocer el criterio a seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales. No obstante que dicha interpretación ayuda a los contribuyentes y a la autoridad fiscal, ésta debe abstenerse de utilizar este medio como pretexto para crear obligaciones a los gobernados, a fin de respetar a los principios de legalidad y seguridad jurídica, en beneficio de un Estado de Derecho.

10. En el orden jurídico mexicano, el principio tributario de legalidad está previsto en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal en relación con los artículos 14, 16, 73 fracciones VII y XXIX, 74 fracción IV, 29 y 131 segundo párrafo, de la propia Carta Magna.

Este principio obliga a que las contribuciones y sus elementos esenciales, estén consignados de manera expresa en la ley, con el objeto de que no quede la posibilidad de que la autoridad fiscal pueda actuar de manera arbitraria o injusta. Sólo existen dos excepciones, en las que el Ejecutivo puede legislar en forma limitada y para situaciones concretas: para los casos de grave peligro o conflicto de la sociedad (art. 29) y tratándose de impuestos al comercio exterior (art. 131).

11. El principio tributario de legalidad tiene tres destinatarios, el legislador, el sujeto pasivo y el sujeto activo, al traducirse en un deber para el legislador y el sujeto activo, y en un interés constitucionalmente legitimado para el sujeto pasivo, que no estará obligado a pagar tributos que no hayan sido establecidos por la norma legislativa.

12. El legislador al discutir una contribución está obligado a plasmar los principios tributarios de equidad, proporcionalidad y destino al gasto público en la ley respectiva, sin los cuales la contribución, aunque este contenida en una ley,

carecería de validez constitucional. Estos principios le dan contenido a la norma legislativa y por lo tanto deben existir en toda la estructura de la ley contributiva y en todo el sistema de leyes tributarias.

13. El principio de seguridad jurídica garantiza que un Estado de Derecho no sea únicamente un estado de leyes, sino un orden jurídico que busque certeza y elimine la arbitrariedad normativa y aplicativa de la autoridad. Por lo tanto, no basta con tener leyes, sino que al elaborarlas el legislador tenga vinculación con los principios jurídicos fundamentales mismos que deben configurarse en el orden jurídico creado.

En materia tributaria, el principio de seguridad jurídica además de exigir que la obligación tributaria esté claramente definida en la ley, evitando toda actividad discrecional por parte de la Administración Pública, debe procurar certeza en la norma tributaria que exige que todo impuesto posea fijeza en sus principales elementos y eliminar la arbitrariedad normativa y aplicativa. Asimismo, debe promover la estabilidad del Derecho tributario, su adecuada codificación y el suficiente desarrollo normativo dentro de la jerarquía de las fuentes, así como certidumbre sobre los medios de defensa a disposición del contribuyente, en suma, que el orden jurídico fiscal sea elaborado con adecuada técnica legislativa.

14. La técnica legislativa no debe ceñirse únicamente a la buena redacción de cada norma, sin proveer seguridad jurídica, por lo que para la materia tributaria es de gran importancia al regirse esencialmente por el principio de legalidad, fundamento toral de la seguridad jurídica. Para lo anterior, debe buscar que la ley fiscal sea clara, sencilla, sistemática y armónica con el ordenamiento jurídico tributario (respeto a los principios rectores del orden jurídico tributario: constitucionalidad, legalidad, equidad, proporcionalidad, destino al gasto público de las contribuciones), que permita a los particulares comprender sus derechos y obligaciones, y por tanto contribuir con justicia y certeza a los gastos públicos. Lo anterior, con el fin de procurar seguridad jurídica al contribuyente.

Las normas reglamentarias como normas tributarias también deben seguir una adecuada técnica normativa.

15. La facultad reglamentaria es un medio jurídico de que dispone la administración pública para desarrollar su actividad y lograr su fines, y consiste en dictar reglamentos. En México, la doctrina y la jurisprudencia reconocen que únicamente el Presidente de la República, con fundamento en el artículo 89, fracción I Constitucional, tiene la facultad para emitir reglamentos.

El reglamento, materialmente es un acto legislativo que crea situaciones jurídicas abstractas, generales e impersonales. Debe referirse a leyes previamente expedidas por el Poder Legislativo (y excepcionalmente a preceptos constitucionales), detallándolas y pormenorizándolas para su mejor aplicación

pero sin rebasar su contenido normativo (en su letra y espíritu), por lo que como actos regulados por el derecho administrativo están sujetos al principio de legalidad por disposición constitucional y están atentos al control constitucional correspondiente. No puede ser identificado con la ley, aunque tengan como común, la de crear normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal, en virtud de que difieren en: el órgano que los emite, su fuerza jurídica, la materia que regulan, su obligatoriedad, su vigencia; el acto que los crea, etc.

16.La Constitución otorga la facultad reglamentaria al Presidente de la República, sin que autorice al mismo o al Poder Legislativo a delegar su ejercicio.

17.La facultad reglamentaria no le otorga, ni el Congreso de la Unión podría delegarle, al Presidente de la República, la facultad de crear órganos fiscales de autoridad con imperio, en virtud de que constituye un principio constitucional contenido en el artículo 16 de la Ley Fundamental, que el cobro, determinación, liquidación y cualquier molestia, referido al aspecto contributivo, debe proceder sólo de una autoridad competente desde el punto de vista legal, formal y material. En este sentido, de conformidad con el artículo 31 fracción IV constitucional, los ciudadanos no deben pagar más impuestos que los que ellos hayan consentido pagar, por sí o a través de los representantes que hayan elegido para integrar el Congreso de la Unión. Derecho ciudadano que incluye impuestos y órganos de autoridad, por lo que la ley además de crear el impuesto, debe establecer los órganos con autoridad e imperio del Estado que puedan fincar créditos y firmar mandamientos escritos al respecto, para efectuar cobros de naturaleza fiscal por la vía económico-coactiva.

Con base en lo anterior, la autoridad competente para ordenar visitas domiciliarias de carácter fiscal y, en general, para emitir actos de molestia en materia fiscal, debe ser creada por una ley, por lo que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la única autoridad administrativa federal competente para ordenar visitas domiciliarias de carácter fiscal. Las Administraciones Fiscales (creadas por el Presidente de la República a través del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público) no son autoridad competentes para emitir actos de molestia en materia fiscal al no ser creadas por una ley.

18.En el Derecho Tributario la ley se reserva la parte sustantiva, dejando al reglamento mayor campo de acción en el ámbito del Derecho tributario formal, toda vez que los reglamentos tienen predominantemente carácter ejecutivo, es decir, desarrollan las leyes tributarias, sin que puedan condicionar o limitar los elementos esenciales del impuesto y demás materias reservadas a la ley fiscal.

19.La doctrina reconoce la existencia de los reglamentos de ejecución; delegados, autorizados o de integración; autónomos; de organización y funcionamiento interno de la Administración, y de necesidad.

Nuestra Constitución Federal únicamente reconoce la existencia de los reglamentos de ejecución (art. 89, fracción I); los reglamentos autónomos (arts. 16 y 21); los reglamentos que emite el Poder Legislativo al expedir el reglamento interior del Congreso de la Unión (artículos 73 inciso i) y 77 fracción III); los reglamentos de necesidad (artículos 29 y 73 fracción XVI, cláusula segunda -epidemias-); y reglamentos expedidos para reglamentar las aguas del subsuelo mexicano en cuanto a su extracción y utilización, y aún establecer zonas vedadas, al igual que para las demás aguas de propiedad nacional, aunque existe la Ley de Aguas del Subsuelo (artículo 27 párrafo quinto).

20. Algunas constituciones extranjeras prevén la existencia del reglamento "delegado" al establecer la posibilidad de que el Poder Ejecutivo en virtud de una atribución del Poder Legislativo, complemente o integre su norma ante ciertas circunstancias, sea en forma genérica o específica. No obstante la falta de fundamento constitucional para la existencia de reglamentos delegados en México, en materia fiscal se utiliza a menudo la delegación de facultades del Poder Legislativo en favor del Secretario de Hacienda y Crédito Público, que aunque no participa de la facultad reglamentaria, un mal entendido del desarrollo de la actividad administrativa en los últimos años ha provocado la inserción en algunos cuerpos legales fiscales y en ocasiones reglamentarios, de cláusulas delegatorias de facultades normativas generales en su favor, para regular mediante disposiciones administrativas como reglas generales, acuerdos, circulares, etc., una materia concreta y específica.

Ante este problema, se pudiera proponer una solución "fácil", como el reformar la Constitución Federal estableciendo un artículo similar al previsto por la Constitución alemana, francesa o italiana, que permitiera al Poder Legislativo delegar o habilitar al Ejecutivo Federal determinada materia que le es propia. Sin embargo, debido a que la historia de México ha mostrado a un Poder Ejecutivo arbitrario y por tratarse de la materia impositiva, en nuestra opinión sería peligroso proponer una reforma en tal sentido porque podría propiciar la fácil vulnerabilidad del Estado de Derecho mexicano en perjuicio de los contribuyentes. Además, es necesario considerar que dichos países son culturas diferentes a la nuestra por lo que el hecho de que sea viable la existencia del reglamento delegado en los referidos países, no significa que también lo pueda ser en nuestro país.

Por otra parte, al no preverse en la Constitución Federal la existencia del reglamento delegado, se ha originado mal uso del reglamento de ejecución, debido principalmente al abandono que el abogado en México ha hecho del Derecho Administrativo, dejándolo en manos de otros profesionistas que lo ignoran totalmente.

21. El artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, da origen a lo que la doctrina denomina como reglamentos delegados al permitir una delegación de facultades legislativas en favor del Ejecutivo Federal, al facultarlo para que a

través de reglas de carácter general pueda condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios; otorgar prórrogas para la exhibición de las mismas; dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma y procedimiento de pago, que sin variar los elementos del impuesto, faciliten el cumplimiento de las obligaciones fiscales; y conceder subsidios o estímulos fiscales.

Asimismo, mediante dicho artículo, en sus fracciones I y III, el Poder Legislativo motiva de una forma por demás inconstitucional para que mediante resoluciones de carácter general, el Ejecutivo pueda exentar u otorgar subsidios o estímulos fiscales, situación que va en contra del artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal que establece que las contribuciones y sus elementos esenciales (objeto, sujeto, tasa o tarifa, exenciones, infracciones y sanciones) deben estar contenidas en una ley.

22. En el derecho mexicano se emiten decretos, acuerdos y circulares como un medio para exteriorizar los actos de la autoridad fiscal. Estas disposiciones son utilizadas para dar a conocer decisiones, autorizaciones, informaciones y en ocasiones hasta resoluciones o normas administrativas generales que constituyen propiamente un reglamento heterónomo, por lo que para determinar la naturaleza de las mismas, habrá que atender a su contenido material, prescindiendo del enunciado, pues bien pudiera ser o tratarse de un auténtico reglamento heterónomo emitido bajo la denominación de decreto, acuerdo o circular.

Asimismo, en ocasiones integran o contrarían a la ley o reglamento fiscal, toda vez que además de imponer cargas a los contribuyentes modificando la obligación tributaria originalmente establecida en la ley, establecen exenciones, otorgan subsidios y estímulos fiscales, condonan el pago de impuestos, multas y demás accesorios, etc., lo que atenta contra el principio tributario de legalidad, independientemente de que en ocasiones sean en "beneficio" para determinados contribuyentes pero en la realidad jurídica resulta ilegal porque va más allá de lo previsto por la ley, al afectar a los elementos esenciales del impuesto.

23. Las circulares por esencia deben producir únicamente efectos internos, por lo que su contenido debe limitarse a instrucciones, directrices y demás disposiciones internas de la Administración, ya que su fuerza de obligar no tiene base en la potestad reglamentaria, sino en un vínculo jerárquico, sin embargo, el mal uso de las mismas ha llevado a utilizarlas como disfraz para emitir, entre otras, reglas de carácter general o disposiciones reglamentarias propiamente dichas, con efectos jurídicos externos. Al darles un contenido diferente se invade el ámbito de actuación del reglamento o de otras normas administrativas.

Las circulares no pueden ser tenidas por ley, ni contrariar a ésta, y por lo tanto las autoridades que se funden su actuación en éstas, violarían garantías.

El artículo 35 de Código Fiscal de la Federación, establece que de las circulares fiscales derivan derechos para los particulares, cuando hayan sido publicadas en el Diario Oficial de la Federación, sin que de las mismas nazcan obligaciones para los contribuyentes.

24. Las resoluciones que establecen reglas fiscales de carácter general emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, materialmente constituyen disposiciones reglamentarias que deberían estar contenidas en un reglamento, y en virtud de que el Ejecutivo Federal es el único facultado para emitir reglamentos, sin que se autorice su delegación, se viola el artículo 89, fracción I de la Constitución Federal al ser emitidas por el Secretario de Hacienda y Crédito Público.

La facultad para emitir reglas de carácter general (reglamento) es propia del Ejecutivo Federal, sin que la constitución le autorice su delegación, por lo que mediante el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, inconstitucionalmente el Presidente de la República delega en un Secretario de Estado la facultad de emitir reglas de carácter general y en particular, de carácter fiscal sobre diferentes leyes emanadas del Poder Legislativo.

Este documento jurídico administrativo, ha tomado relevancia para contribuyentes y autoridades fiscales encargadas de aplicar la ley, ya que en él se establecen múltiples disposiciones de carácter reglamentario de diversas leyes y reglamentos fiscales (debido principalmente a la falta de técnica legislativa con la que son estructuradas), mediante las cuales se pretende detallar o aclarar las leyes y reglamentos fiscales, sin embargo, en la práctica además de ser utilizadas para otorgar facilidades a los contribuyentes y establecer criterios de interpretación de las disposiciones fiscales, son empleadas para: a) reformar las leyes o cubrir errores; y b) para legislar de origen y constituirse como un medio fáctico para derogar las leyes, circunstancias que atentan contra el principio tributario de legalidad.

Las resoluciones de carácter general emitidas en materia fiscal federal son violatorias del principio tributario de legalidad cuando impongan a los particulares cargas, excepciones y obligaciones que no se encuentran previstas en las leyes emanadas del Congreso de la Unión.

No obstante que se ha tratado de justificar la existencia de la circular miscelánea, por constituir un instrumento para detallar o aclarar las leyes y reglamentos fiscales, en la práctica se ha provocado inseguridad jurídica para el contribuyente, debido a que se atentan contra la certeza del derecho fiscal afectando su estabilidad.

25. Las principales leyes fiscales sin fundamento constitucional alguno, contienen artículos que remiten a disposiciones administrativas emitidas por el

Presidente de la República y por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, delegando de manera inconstitucional materia que debe ser prevista en la ley.

Las cláusulas delegatorias contenidas en las leyes fiscales, mediante las cuales se faculta al Secretario de Hacienda y Crédito Público para emitir reglas o disposiciones de carácter general a efecto de determinar requisitos o condiciones para la determinación de los elementos del impuesto y demás obligaciones fiscales, llevan implícita una delegación de facultades del Poder Legislativo en favor de dicho Secretario, cuando representan disposiciones que condicionan o integran la configuración de los elementos del impuesto. Las disposiciones reglamentarias que se emiten por tal delegación materialmente pueden considerarse como lo que la doctrina denomina "reglamentos delegados", que en México no tienen fundamento constitucional.

Asimismo, las normas que se emitan con motivo de las cláusulas habitantes contenidas en las leyes fiscales, se encontrarían viciadas de ilegalidad, cuando regulen materia que sea exclusiva de la ley fiscal.

26. Los reglamentos de las leyes fiscales y demás disposiciones administrativas emitidos en materia fiscal federal violan el principio de legalidad tributaria cuando regulan materia exclusiva de una Ley o al condicionar y excepcionar los supuestos previstos en la misma.

27. El cumplimiento del principio de legalidad conlleva a generar seguridad jurídica en los gobernados, y como consecuencia a la existencia de un Estado de Derecho. Sin embargo, en México éste se ve limitado, principalmente en materia fiscal, al emitirse reglamentos que contravienen a la ley y otras disposiciones administrativas que además de atentar contra el principio tributario de legalidad, generan inseguridad jurídica a los contribuyentes.

28. En materia fiscal se cumple con el principio de seguridad jurídica si en la ley fiscal se contienen los elementos esenciales del impuesto.

29. Derivado de la relación jurídica existente entre el fisco y los contribuyentes, que ha tomado intensidad por la influencia de la complejidad de las relaciones económicas en el mundo moderno y por la adaptación de los sistemas tributarios a las nuevas circunstancias económicas, la presencia del principio de seguridad jurídica resulta imprescindible en todo orden jurídico tributario, por lo que consideramos que con motivo del desarrollo económico no se debe sacrificar la certidumbre de los gobernados, en virtud de que esto atentaría contra la garantía constitucional de seguridad jurídica, limitando la eficacia del principio de legalidad y vulnerando al Estado de Derecho.

Sin embargo, el uso consistente, indiscriminado, ilegal e inconstitucional de las resoluciones de carácter general, así como de los decretos y acuerdos con

contenido reglamentario, a fin de ir regulando la recaudación impositiva conforme lo vayan requiriendo las necesidades del momento, pone en riesgo constante el cumplimiento del principio tributario de legalidad lo que genera inseguridad jurídica al contribuyente.

30. Son factores de inseguridad jurídica en materia tributaria, la falta de una técnica legislativa adecuada al estructurar y dar contenido a la ley fiscal; de estabilidad en el derecho fiscal debido a los cambios normativos constantes; el desarrollo reglamentario en demasía o deficiente; a la regulación mediante normas reglamentarias de materia que es propia de la ley fiscal.

La ausencia de una técnica legislativa en el sistema tributario, se refleja en el desconocimiento conceptual del derecho vigente originado por la falta de codificación y la cada vez más abundante presencia de leyes tributarias que, no obstante la existencia de códigos, ponen más énfasis en aspectos específicos que en la sistematización general; la falta de claridad y precisión en la creación de los elementos estructurales de la relación jurídica tributaria, de un adecuado sistema de publicación de las normas, y de un régimen de consulta vinculante que permita conocer con certidumbre el alcance del derecho vigente, y de desarrollo a nivel legislativo de las garantías constitucionales.

31. Con base en lo anterior, se concluye que el ejercicio de la facultad reglamentaria en materia fiscal federal vulnera los principios tributario de legalidad y de seguridad jurídica. Asimismo, la facultad para emitir disposiciones reglamentarias no es ejercida únicamente por quien constitucionalmente está facultado para ello (el Ejecutivo Federal), ya que en la práctica tributaria existen disposiciones reglamentarias emitidas inconstitucionalmente por el Secretario de Hacienda y Crédito Público y servidores públicos jerárquicamente inferiores al mismo.

Por todo lo anterior, en el derecho fiscal mexicano existe la carencia de una adecuada sistematización y aplicación de los principios jurídicos tributarios, reflejándose en la falta de cumplimiento de las garantías constitucionales, en el caso que es estudiado, del principio tributario de legalidad y de seguridad jurídica, principio de trascendental importancia porque, como lo afirmaba Adam Smith "... La incertidumbre del impuesto alienta la insolencia y favorece la corrupción de una categoría de hombres que es impopular por sí misma, incluso cuando sus miembros no son insolentes ni corrompidos. La certeza de la cantidad que está obligado a pagar cada uno es una cuestión tan importante en materia de impuestos que un grado bastante considerable de desigualdad parece ser, si se juzga a la luz de la experiencia universal de los pueblos, un daño de poquísima entidad en comparación con un pequeñísimo grado de incertidumbre."¹

¹ Adam Smith, *Wealth of Nations*. Apud. Einaudi, Luigi, *Mitos y Paradojas de la Justicia Tributaria*. (Traducción de Gabriel Solá Vialonga), Barcelona, Ed. Ariel, 1963, pág. 297.

BIBLIOGRAFIA

- ABAD FERNANDEZ, Mariano, "*Código Financiero Europeo. Apéndice 1977-1978*", Madrid, Institutos de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 1980.
- ACOSTA ROMERO, Miguel, "*Teoría General del Derecho Administrativo*", 5a. ed., México, Porrúa, 1983.
- ADAM ADAM, Alfredo y Becerril Losada, Guillermo, "*La Fiscalización en México*", 2a. ed., México, UNAM, 1988.
- AGUILAR ALVAREZ, Javier, "*Jurisprudencia en Materia Fiscal Federal Vigente*", México, ECASA, 1984.
- ALTAMIRA, Pedro Guillermo, "*Compendio de Derecho Administrativo*", ed. póstuma, Buenos Aires, Depalma, 1971.
- ANDREOZZI, M., "*Derecho Tributario Argentino*", Tipográfica Editorial Argentina, Buenos Aires, 1951.
- ARAUZ CASTEX, Manuel y Arauz Castex, Alejandro, "*La Multiplicación Ilegítima de los Valores en los Juicios*", Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1991.
- ARILLA VILLA, Manuel, "*Derecho Fiscal y Económico de la Empresa*", Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1981.
- ARISTOTELES, "*Política*", (Edición traducida por Julián Masías y María Araujo), Madrid, Instituto de Estudios Políticos de Madrid, 1951, Libro VI (IV), capit. 14.
- ARNAIZ AMIGO, Aurora, "*El Estado y sus fundamentos institucionales*", México, Trillas, 1995.
- _____, "*Del Estado y su Derecho. Estudios Jurídicos*", México, Editorial Miguel Ángel Porrúa, 1992.
- ARREOLA ORTIZ, Leopoldo Rolando, Ma. Esther Flores Mondragón, Froylan González Sandoval, "*Compendio de Jurisprudencias Fiscales*", México, Editorial Tax, 1993, Tomos I y II.
- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, "*Derecho Fiscal*", 6a. ed., México, Themis, 1990.
- BARRA MEXICANA, COLEGIO DE ABOGADOS, A.C., "*Vicios y errores de la Ley del Impuesto Sobre la Renta*", Themis, México, 1987.
- BARRERA RIOS, José, "*Teoría Normativa de la Forma Constitucional del Federalismo Fiscal Mexicano*", México, Despacho Barrera Salinas Editores, Tesis, Doctorado en Derecho Fiscal, UNAM, 1992.
- BAZDRESCH, Luis, "*Garantías Constitucionales*", 4a. ed., México, Trillas, 1990.
- BIELSA, Rafael, "*Compendio de Derecho Público. Derecho Fiscal*", Buenos Aires, 1952.
- _____, "*Derecho Administrativo*", 3ª ed., Buenos Aires, J. Lajouane y Cia. Editores, 1938, Tomos I y II.
- _____, "*Derecho Constitucional*", Buenos Aires, 1959.
- BISCARETTI DI RUFFIA, Paolo, "*Derecho Constitucional*", traducido por Pablo Lucas Verdú, Madrid, Ed. Tecnos, 1973.
- BOETA VEGA, Alejandro, "*Derecho Fiscal (Primer Curso)*", 2a. ed., México, ECASA, 1993.

- BONNEAU, "La Distinction de la Loi et du Règlement. Sous l'empire des actes constitutionnels de 1940-1942 (Essai d'une théorie générale en droit positif français)", París, Ediciones A. Pedone, 1944.
- BORJA SORIANO, Manuel, "Teoría General de la Obligación", 8a. ed., México, Porrúa, 1982.
- BRISEÑO SIERRA, Humberto, "Derecho Procesal Fiscal", 2a. ed., México, Porrúa, 1990.
- BURGOA, Ignacio, "Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo", 3ª ed., México, Porrúa, 1992.
- _____, "El Estado", México, Porrúa, 1970.
- _____, "Las Garantías Individuales", 22a. ed., México, Porrúa, 1989.
- _____, "Derecho Constitucional Mexicano", 8a. ed., México, Porrúa, 1991.
- CALVO NICOLAU, Enrique y Vargas Aguilar, Enrique, "Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Empresas)", México, Themis, 1989.
- CALVO NICOLAU, Enrique, "Tratado del Impuesto Sobre la Renta", México, Themis, 1996, Tomo I.
- CAMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN, L LEGISLATURA, "Los Derechos del Pueblo Mexicano", 2ª ed., México, Ed. Manuel Porrúa, Tomo VII.
- CAMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN, LII Legislatura, "Derechos del Pueblo Mexicano México a través de sus Constituciones. Antecedentes, origen y evolución del articulado constitucional", 3a. ed., México, Editor Miguel Angel Porrúa, 1985, Tomo V.
- CANASI, José, "Derecho Administrativo", Argentina, Depalma, 1972, Vol. I.
- CARBALLO BALBANERA, Luis y otros, "Justicia Administrativa", México, Coeditada por el Colegio Nacional de Profesores e Investigadores en Derecho Fiscal y Finanzas Públicas, A.C. y Trillas, 1987.
- CARDENAS ELIZONDO, Francisco, "Introducción al Estudio del Derecho Fiscal", México, Porrúa, 1992.
- CARDENAS VELASCO, Rolando "Jurisprudencia Mexicana 1917-1985", México, Cárdenas Editores, 1987, Tomos I, II y III.
- CARLASSARE, Lorenza, "Regolamenti dell'esecutivo e principio di legalità", Padova Italia, Facultad de Jurisprudencia de la Universidad de Padova, CEDAM, 1968.
- CARPISO, Jorge, "El Presidencialismo Mexicano", México, Siglo XXI, 1986.
- _____, "La Constitución Mexicana de 1917", 8a. ed., México, Porrúa, México, 1990.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo, "Derecho Fiscal Constitucional", 2a., de., México, Haria, 1993.
- _____, "Mandamientos Constitucionales en Materia Tributaria", México, Themis, 1987.
- CASAS, José Osvaldo, "Presión Fiscal e Inconstitucionalidad", Buenos Aires, Depalma, 1992.
- CASSAGNE, Juan Carlos, "Los Principios Generales del Derecho en el Derecho Administrativo", Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1992.
- CORONA FERRERO, Jesús Ma. y otros (Compiladores) "La Técnica Legislativa o Debate", Madrid, Ed. Tecnos y Asociación Española de Letrados de Parlamentos, 1994.
- CORTES GONZALEZ, Jorge, "Impuesto Sobre la Renta, Los Tribunales y sus Tesis", México, Ace Ediciones, 1995.
- COUTERE, Eduardo J., "Los Mandamientos del Abogado", 9a. ed., Buenos Aires, Depalma, 1989.

- D'AMATI, Nicola, "Derecho Tributario. Teoría y Crítica" (Traducido por Juan Carlos Riera Conde), Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1989.
- DE LA CRUZ ROBLES, Alfredo, "Hacienda Pública y Potestad Tributaria Municipales", México, Tribunal Fiscal de la Federación. Colección de Estudios Jurídicos, 1990, Volumen XIV.
- DE LA CUEVA, Arturo, "Justicia, Derecho y Tributación", México, Porrúa, 1989.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco, "Derecho Financiero Mexicano", 12a. ed., México, Porrúa, 1983.
- DE LUIS, Félix y Del Arco, Luis, "La Distribución de los Impuestos en una Hacienda Federal", Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1978.
- DE PINA, Rafael, "Diccionario de Derecho", 20ª ed., México, Porrúa, 1994.
- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto y Lucero Espinosa, Manuel, "Compendio de Derecho Administrativo. Primer Curso", México, Porrúa, 1994.
- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, "Principios de Derecho Tributario", 3a. ed., México, Limusa, 1995.
- DIEP DIEP, Daniel, "Fiscalística", México, Ediciones Cedrus Libani, 1991, Tomos I, II y III.
- DIEZ, Manuel María, "Derecho Administrativo", 2a. ed. renovada y actualizada, Buenos Aires, Ed. Pius Ultra, 1976, Tomo I.
- JARACH, Dino, "Curso Superior de Derecho Tributario", edición nueva actualizada, Buenos Aires, Ediciones Liceo Profesional Cima, 1969.
- DOMINGUEZ OROZCO, Jaime, "La Reexpresión Fiscal y el I.S.R. 1991", 5a. ed., México, Ediciones Fiscales ISEF, 1991.
- DOMINGUEZ VARGAS, Sergio, "Teoría Económica", 6a. ed., México, Porrúa, 1977.
- DROMI, José Roberto, "Instituciones de Derecho Administrativo", 2a. reimposición, Buenos Aires, Astrea, 1983.
- DUBLAN, Manuel, "Curso de Derecho Fiscal", Reproducción facsimilar de la edición de 1865, México, Textos Universitarios y Manuel Porrúa, 1975.
- EDITORES MEXICANOS UNIDOS, "Diccionario de sinónimos e ideas afines con antónimos", México, Editores Mexicanos Unidos, 1987, Tomos I y II.
- EINAUDI, Luigi, "Mitos y Paradojas de la Justicia Tributaria", (Traducción de Gabriel Solé Villalonga), Barcelona, Ed. Anel, 1983.
- EISENMANN, Charles, "El Espíritu de las Leyes y la Separación de Poderes", en "Anuario Jurídico No. 2-1974", México, 1977.
- ELIAS GUTIERREZ S., Sergio y Rives S., Roberto, "La Constitución Mexicana al Final del Siglo XX", 2a. ed., México, Editorial Líneas del Mar, 1995.
- Enciclopedia Jurídica Omeba, Ed. Driskill, Buenos Aires, 1991, Tomo VIII.
- ESCRICHE, Joaquín, "Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia", México, Cárdenas Editores, 1979, Tomo I.
- FALCON Y TELLA, Ramón, "Análisis de la Transparencia Tributaria", Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1984.
- FERNANDEZ CUEVAS, Antonio, (Compilador), "XXVII Semana de Estudios de Derecho Financiero. Aspectos Generales", Instituto de Estudios Fiscales de Madrid y la Fundación para la Promoción de Estudios Financieros, Madrid, 1981.

- FERNANDEZ Y CUEVAS, José Mauricio, *"Impuesto Sobre la Renta al Ingreso Global de las Empresas"*, 2a. ed., México, Editorial Jus, 1977.
- _____, *"Jurisprudencia en Materia Fiscal. Criterios sustentados por el Tribunal Fiscal de la Federación en materia de Derecho Procesal Fiscal 1937-1970"*, México, Editorial Jus, 1976.
- FIORINI, Bartolomeo A., *"Manual de Derecho Administrativo. Primera Parte"*, Buenos Aires, Editorial la Ley, 1968.
- FLEINER, Fritz, *"Instituciones de Derecho Administrativo"*, (traducción de la 8a. de alemana por Sabino A. Gendin), Barcelona, Editorial Labor, 1933.
- FLORES ZAVALA, Ernesto, *"Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas"*, 23a. ed., México, Porrúa, 1981.
- FLORESGOMEZ GONZALEZ, Fernando y Carbalaj Moreno, Gustavo, *"Naciones de Derecho Positivo Mexicano"*, 18a. ed., México, Porrúa, 1979.
- FRAGA, Gabino, *"Derecho Administrativo"*, 29ª ed., México, Porrúa, 1990.
- FUNDACION PARA LA PROMOCION DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS, *"Sistema Fiscal e Inflación. XXVII Semana de Estudios de Derecho Financiero. Aspectos Generales"*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1981.
- GALINDO CAMACHO, Miguel, *"Teoría del Estado"*, 2a. ed., México, Editores Mexicanos Unidos, 1979.
- GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo, *"Legislación Delegada. Potestad Reglamentaria y Control Judicial"*, Madrid, Ed. Tecnos, 1970.
- GARCIA MAYNES, Eduardo, *"Introducción al Estudio del Derecho"*, 43a. ed., México, Porrúa, 1992.
- GARCIA OVIEDO, Carlos, *"Derecho Administrativo"*, 8ª ed., México, Ed. E.I.S.A., 1962, Volumen I.
- GARCIA PELAYO Y GROSS, Ramón, *"Pequeño Larousse Ilustrado"*, México, Ediciones Larousse, 1979.
- GARCIA, Trinidad, *"Apuntes de Introducción al Estudio del Derecho"*, 24a. ed., México, Porrúa, 1976.
- GARZA, Servando J., *"Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano"*, (Prólogo del Lic. José Castillo Larraga), México, Ed. Cultura T.G., 1949.
- GIANNINI, Amedeo D., *"Instituciones de Derecho Tributario"*, (Traducción y estudio preliminar por Fernando Sainz de Bujanda), Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *"Derecho Financiero"*, 4a. ed., (Actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey), Buenos Aires, Depalma, 1990, Vol. I.
- GOMEZ HARO RUIZ, Enrique, *"Análisis del Código Fiscal de la Federación y de su Reglamento 1992"*, México, Do fiscal Editores, 1992.
- GONGORA PIMENTEL, Genaro David y Acosta Romero, Miguel., *"Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Doctrina, Legislación y Jurisprudencia"*, 3a. ed., México, Porrúa, 1987.
- GONZALEZ RODRIGUEZ, Alfonso, *"La Justicia Tributaria en México"*, México, Editorial Jus, 1992.
- GRECO, Carlos Manuel, *"Impugnaciones de Disposiciones Reglamentarias"*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1988.
- GUERRERO LARA, Ezequiel y Cortina G. Quijano, Aurora, (compiladores), *"Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia de Impuestos 1917-1985"*,

- 2a. ed., México, Coeditada por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM y el Tribunal Fiscal de la Federación, 1989.
- GUERRERO LARA, Ezequiel y Guadarrama López, Enrique (compiladores), "La Interpretación Constitucional del Supremo Corte de Justicia de la Nación, 1917-1984", México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 1986, Tomos I y III.
- HECQUARD-THÉRON, Maryvonne, "Essai sur la notion de Réglementation", (Bajo la dirección de Marcel Waline), Paris, Librairie Générale de Droit et Jurisprudence, 1977.
- HELLER, Herman, "Teoría del Estado", México, Fondo de Cultura Económica, 1942.
- INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, "Memoria del Seminario sobre Tributación, Inflación y Desarrollo Económico", Ministerio de Hacienda, Madrid, _____, "Doble Imposición Internacional", Madrid, Ministerio de Hacienda, 1972.
- INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNAM, "Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada", 4a. ed., México, coeditada por la UNAM y la Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal, 1993.
- _____, "Diccionario Jurídico Mexicano", 4a. ed., México, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM y Porrúa, 1991, Tomos I a IV.
- _____, "Estudios de Derecho Constitucional", México, UNAM, 1977.
- _____, "La Universidad Nacional y los Problemas Nacionales", México, UNAM, 1979, Tomo III.
- JARACH, Dino, "Curso Superior de Derecho Tributario", Buenos Aires, Ediciones Liceo Profesional Cima, 1978.
- JELLINEK, George, "Teoría General del Estado", (Traducido por Fernando Ríos), Madrid, 1915, Tomo II.
- JIMENEZ GONZALEZ, Antonio, (Coordinador), "Grandes Temas del Derecho Tributario (Obra homenaje a los profesores Ernesto Flores Zavala, Sergio Francisco de la Garza y Alfonso Cortina Gutiérrez)", México, Universidad de Guadalajara, 1995.
- _____, "Lecciones de Derecho Tributario", 3a. ed., México, ECASA, 1991.
- JOHNSON OKHUYSEN, Eduardo Andrés, "Política y Finanzas en México", 2a. ed., México, Humanitas, Centro de Investigación y Posgrado, 1994.
- _____, "Equilibrio entre Prerrogativa Fiscal y Justicia Fiscal (En el Sistema Tributario Federal Mexicano)", México, Editorial Pac.
- KALDOR, Nicholas, "Impuesto al Gusto", 2a. reimposición, México, Fondo de Cultura Económica, 1976.
- KAYE, Dionisio J., "Derecho Procesal Fiscal", 3ª ed., México, Themis, 1991.
- KELSEN, Hans, "Teoría General del Derecho y del Estado", (Traducción de Eduardo García Máynes), 3a. reimposición, México, UNAM, 1983.
- _____, "Teoría Pura del Derecho", (Traducción de Roberto J. Vernengo), 6a. reimposición, México, Coedición UNAM y Porrúa, 1991.
- KEYNES, J. M., "A Treatise on Money", Londres, Macmillan, 1930.

- _____. *"The General Theory of Employment, Interest and Money"*. Londres, Macmillan, 1936.
- LANZ DURET, Miguel, *"Derecho Constitucional Mexicano"*, 8a. reimpresión de la 5a. ed., México, Editorial Continental, 1982.
- LEOVENSTEIN, Karl, *"Teoría de la Constitución"*. (Traducción de Alfredo Gallegos), 7a. ed. Barcelona, Editorial Ariel, 1976.
- LOPEZ RIOS, Pedro, *"La Justicia Administrativa en el Sistema Federal Mexicano"*, México, Universidad de Guanajuato, 1995.
- LOPEZ RUIZ, Miguel, *"Elementos para la Investigación, Metodología y Redacción"*, 2a. ed., México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 1995.
- MALBERG, Carre de., *"Teoría General del Estado"*, (Traducido por José León Depitre), México, Fondo de Cultura Económica, 1948.
- MARGAIN MANATOU, Emilio, *"Nocturnos de Política Fiscal"*, México, Porrúa, 1994.
- _____. *"Introducción al Estudio del Derecho Administrativo Mexicano"*, México, Porrúa, 1994.
- _____. *"Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano"*, 8a. ed., México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1985.
- MARIENHOFF, Miguel S., *"Tratado de Derecho Administrativo"*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1965, Tomo I.
- MARTIN, José María y Rodríguez Usé, Guillermo F., *"Derecho Tributario General"*, Buenos Aires, Depalma, 1986, Tomos I y II.
- MARTINEZ MORALES, Rafael I., *"Derecho Administrativo. Primer Curso"*, México, Harla, Colección Textos Jurídicos Universitarios, 1991.
- MAYER, Otto, *"Derecho Administrativo Alemán"*, (Traducción de Horacio H. Heredia y Ernesto Krotoschin), Buenos Aires, Depalma, 1949, tomo I.
- MEHL, Lucien, *"Elementos de Ciencia Fiscal"*, (Traducción de J. Ros y J.M. Bricall), Barcelona, Bosch Casa Editorial, 1964.
- MEINECKE, Friedrich, *"La Idea de la Razón del Estado en la Edad Moderna"*, (traducido por Felipe González Vicén), Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1959.
- MENDIETA MARTINEZ, Francisco, *"La Garantía de Legalidad en el Derecho Fiscal"*, México, Ed. del autor, Tesis profesional de licenciado en Derecho, UNAM, 1966.
- MENDIZABAL, R. y otros, Profesores del Colegio de Loyola, *"Diccionario Griego-Español Ilustrado"*, 2a. ed., Madrid, Editorial Razón y Fe, 1950.
- MERKL, Adolfo, *"Teoría General del Derecho Administrativo"*, México, Editorial Nacional, 1975.
- MICHELI, Gian Antonio, *"Curso de Derecho Tributario"*, (Traducido por Julio Banachoché), Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1975.
- MORENO PADILLA, Javier, *"Régimen Fiscal de la Seguridad Social"*, México, Themis, 1991.
- MORENO, Daniel, *"Derecho Constitucional Mexicano"*, 5a. ed., México, Editorial Pax-México, Librería Carlos Césarman, 1979.
- NEUMARK, Fritz, *"Principios de Imposición"*, (Traducción de José Zamit Ferrer, Introducción de Enrique Fuentes Quintana), Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, (Obras básicas de Hacienda Pública), 1974.

- OLIVERA TORO, Jorge. "Manual de Derecho Administrativo", 4a. ed., México, Porrúa, 1973.
- ORTIZ AHLF, Loreta. "Derecho Internacional Público", 2a. ed., México, Harla, 1993.
- OVILLA MANDUJANO, Manuel. "Teoría del Derecho", México, Editorial Duero, 1990.
- PAZOS, Luis. "Ciencia y Teoría Económica", 8a. reimpresión, México, Ed. Diana, 1982.
- PEREZ DE AYALA, José Luis y González García, Eusebio. "Curso de Derecho Tributario", 6a. ed., Madrid, Ed. de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, 1991, Tomos I y II.
- PORRUA PEREZ, Francisco, "Teoría del Estado", 13a. ed., México, Porrúa, 1979.
- PUGLIESE, M., "Instituciones de Derecho Financiero", México, Fondo de Cultura Económica, 1939.
- QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Rojas Yañes, Jorge. "Derecho Tributario Mexicano", México, Trillas, 1980.
- RABASA, Emilio O. y Caballero, Gloria. "México: ésta es la Constitución", 8a. ed., México, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, LV Legislatura, Miguel Ángel Porrúa, 1993.
- RABASA, Emilio O., "Historia de las Constituciones Mexicanas", 2a. ed., México, UNAM, 1994.
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, "Diccionario de la Lengua Española", 20a. ed., Madrid, Ed. EPASA-CALPE., 1984, Tomos I y II.
- RECASENS SICHES, Luis. "Introducción al Estudio del Derecho", 5a. ed., México, Porrúa, 1979.
- RESENDEZ MUÑOZ, Eduardo. "Política e Impuestos. Visión Histórica", México, Editorial Miguel Ángel Porrúa, 1989.
- REYES HERÓLES, Jesús. "En Busca de la Razón del Estado", México, Editado por Miguel Ángel Porrúa, 1982.
- REYES TAYABAS, Jorge. "Derecho Constitucional aplicado a la Especialización en Amparo", 2a. ed., México, Themis, 1993.
- REYES VERA, Ramón. "Ley y Reglamento", México, Ed. del Autor, Tesis Prof. de Lic. en Derecho, UNAM, 1981.
-
- "Curso de Derecho Fiscal para Contaduría, Administración e Informática", México, Ed. Laguna, 1990.
- RIOS VAZQUEZ, Rodolfo. "La Facultad Reglamentaria del Presidente de la República y su Impugnación Constitucional", México, Ediciones Jus, 1991.
- ROCCATTI VELAZQUEZ, Mireille. "La Definición del Gasto Público en el Derecho Mexicano", México, Ed. del Autor, Tesis de Doctorado en Derecho, UNAM, 1993.
- RODRIGUEZ MEJIA, Gregorio. "Teoría General de las Contribuciones", México, Coditada por la UNAM y Porrúa, 1994.
- ROUSSEAU, Juan Jacobo. "El Contrato Social o Principios de Derecho Político", México, Editores Mexicanos Unidos.
- RUEDA HEDUAN, Ivan. "Los 7 pecados capitales en materia fiscal", México, Ediciones Fiscales ISEF, 1991.
- SALINAS ARRANBIDE, Pedro. "La Exención en la Teoría General del Derecho Tributario", México, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Textos Jurídicos, 1990, Volumen XII.
- SANCHEZ LEON, Gregorio. "Derecho Fiscal Mexicano", 9a. ed., México, Cárdenas, Editor y Distribuidor, 1994.
- SANCHEZ VAZQUEZ, Rafael. "Metodología de la Ciencia del Derecho", México, Porrúa, 1995.

- SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *"Hacienda y Derecho. (Estudios de Derecho Financiero)"*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1963, Tomo III.
- SANZ DE URQUIZA, Fernando, *"La Interpretación de las Leyes Tributarias"*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1990.
- SAYAGUEZ LAZO, Enrique, *"Tratado de Derecho Administrativo"*, 4ª. ed., Montevideo, 1974, Tomo I.
- SAYEG HELU, Jorge, *"Introducción a la Historia Constitucional de México"*, 2a. ed., México, Editorial PAC, 1986.
- SELLERIER CARBAJAL, Carlos y CEVALLOS ESPONDA, Carlos, *"Análisis de los Impuestos sobre la Renta y el Activo 1996"*, 16a. ed., México, 1996.
- SERRA ROJAS, Andrés, *"Derecho Administrativo"*, 15ª ed., México, Porrúa, 1992, Tomo I.
- SMITH, Carl, *"Teoría de la Constitución"*, (Traducido por Francisco de Ayala), México, Editorial Nacional, 1970.
- SPISSO, Rodolfo R., *"Derecho Constitucional Tributario"*, Argentina, Depalma, 1991.
- SOTELO ROSAS, David Augusto, *"Presidencialismo o Parlamentarismo en México"*, México, Ed. del Autor, Tesis de Doctorado, UNAM, 1992.
- TAMAYO Y SALMORAN, Rolando, *"Introducción al Estudio de la Constitución"*, 3a. ed., México, UNAM, 1989.
- TEJIRZO LOPEZ, J.M., *"La Reforma Tributaria Italiana"*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 1974.
- TENA RAMIREZ, Felipe, *"Derecho Constitucional Mexicano"*, 27ª ed., México, Porrúa, 1993.
- TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, *"45 años. Obra conmemorativa"*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1982, Tomos I y IV.
-
- _____ *"55 años. Obra conmemorativa"*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1993.
-
- _____ *"Cincuenta Años. Obra Conmemorativa"*, México Tribunal Fiscal de la Federación, 1988, Tomo V.
-
- _____ *"Principios Tributarios Constitucionales"*, (Trabajos presentados en el curso intensivo sobre Principios Tributarios Constitucionales celebrado en la Universidad de Salamanca, España, en el mes de Septiembre de 1989. Coedición del Tribunal Fiscal de la Federación (México), Universidad de Salamanca (España) y el Instituto Cultural Domecq (México)), México. Tribunal Fiscal de la Federación, 1992.
-
- _____ *"Índice General de Jurisprudencias, Precedentes, Textos y Criterios Aislados de la Sala Superior y Salas Regionales"*.
-
- _____ *"Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación 1937-1993. Precedentes de las Salas 1988-1993"*.
- TRON, Manuel E., *"Régimen Fiscal de los Extranjeros en México"*, 2a. ed., México, Themis, 1991.
- VALDES VILLAREAL, Miguel, *"Estudios Fiscales y Administrativos (1964-1981)"*, México, Procuraduría Fiscal de la Federación SHCP, Coordinación de Capacitación, 1981.
- VERDROSS, Alfred, *"Derecho Internacional Público"*, (Traducción Antonio Truyol), Madrid, Editorial Aguilar, 1963.
- WEBER, Max, *"Historia económica general"*, México, Fondo de Cultura Económica, 1956.
- WITKER, Jorge, *"Derecho Tributario Avanzado"*, México, UNAM, 1995.

HEMEROGRAFIA

Apéndice al "Semanario Judicial de la Federación, Tesis No. 512, visible en la página 846 de la Tercera Parte del publicado en 1975.

Boletín del Instituto de Derecho Comparado de México, México, UNAM, Año XX, números 58 y 59, Enero-Agosto de 1987.

Boletín Jurídico, Despacho Emilio Margáin, México.

- Año 10, Número 112, Junio de 1987.
- Año 11, Número 120, Marzo de 1988.
- Año 11, Número 132, Febrero de 1988.
- Año 15, Número 175, Septiembre de 1992.

Contabilidad Fiscal, IDC Información Dinámica de Consulta, México, Grupo Editorial Expansión, Junio 15 de 1996, Año IV, 2a. Epoca, No. 11, págs. 195-196.

Diario Oficial de la Federación de fechas:

- 28 de noviembre de 1994.
- 30 de noviembre de 1994.
- 2 y 21 de diciembre de 1994.
- 8 de enero de 1995.
- 14 de febrero de 1995.
- 2, 9, 15, 16, 27, 29 y 31 de marzo de 1995.
- 1º, 19 y 25 de abril de 1995.
- 16 y 30 de mayo de 1995.
- 13 de junio de 1995.
- 7 y 25 de julio de 1995.
- 29 de septiembre de 1995.
- 11 y 18 de octubre de 1995.
- 1º y 17 de noviembre de 1995.

IDC, Información Dinámica de Consulta, "Sección Fiscal", México, Grupo Editorial Expansión:

- Año IX, No. 231, 2 de Agosto de 1995.
- Año IX, No. 222, 29 de Marzo de 1995.
- Año IX, No. 223, 12 de Abril de 1995.
- Año IX, No. 227, 7 de Junio de 1995.
- Año IX, No. 228, 21 de Junio de 1995.
- Año IX, No. 229, 5 de Julio de 1995.
- Año IX, No. 230, 19 de Julio de 1995.
- Año IX, No. 232, 16 de Agosto de 1995.
- Año IX, No. 233, 30 de Agosto de 1995.
- Año IX, No. 236, 11 de Octubre de 1995.
- Año IX, No. 241, 20 de Diciembre de 1995.

Ley, (Órgano de difusión y análisis de la generación 1985-1988 de la División de Estudios de Posgrado de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México), México, UNAM:

- Primera Epoca, Año 2, No. 7, 1987.
- Segunda Epoca, Año 1, No. 1, mayo 15 de 1990.

Memorial del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de México, México, Año III, Número 7, Enero-Marzo de 1990.

Proionario de Actualización Fiscal (PAF), México, Ediciones Contables y Administrativas (ECASA), 1a. quincena de junio de 1995, número 136.

Revista de Derecho Público, Universidad de Chile, Chile:

- No. 25-26, Enero-Diciembre de 1979.
- No. 28, Julio-Diciembre 1980.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 3a. época, Año VIII, Noviembre de 1995.

Revista Española de Derecho Constitucional, España, Centro de Estudios Constitucionales, Año 6, No. 16, Enero-Abril de 1986.

Semanario Judicial de la Federación:

- Sexta Época, Vol. XXXII. Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1969, 2a. Sala.
- Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación 1917-75, 3a. Parte.
- Séptima Época, Volumen 55, Julio de 1973.
- Apéndice al Semanario Judicial de la Federación (1917-1985), Mayo Ediciones S.R.L., México, Primera Parte, Pleno.

LEGISLACION

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley de Ingresos de la Federación para el año de 1996.

Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento.

Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento.

Ley del Impuesto al Activo y su Reglamento.

Ley del Seguro Social y sus Reglamentos (Reglamento para el pago de cuotas del seguro social).

Código Financiero del Distrito Federal.

Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal.

Legislación Bancaria. 44a. ed. México, Porrúa, 1995.