

458



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

"LA FACULTAD REGLAMENTARIA, DISPOSICIONES
ADMINISTRATIVAS Y LA RESERVA DE LA LEY
EN MATERIA FISCAL."

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

ANTONIO JIMENEZ GUTIERREZ



294710

MEXICO, D.F.

2001



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO
FACULTAD DE DERECHO
Y CIENCIAS POLÍTICAS

**UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS**

Cd. Universitaria, D.F., 18 de mayo del 2001.

G. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante **JIMENEZ GUTIERREZ ANTONIO**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada **"LA FACULTAD REGLAMENTARIA, OPOSICIONES ADMINISTRATIVAS Y LA RESERVA DE LA LEY EN MATERIA FISCAL"**.

Con fundamento en los artículos 8º Fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las agencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado pectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente.
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
La Directora.


LIC. MA. DE LA LUZ NUÑEZ CAMACHO.

DEDICATORIAS

- *A aquel que me ha dado salud, me ha regalado una familia, me ha rodeado de amigos, y me ha dotado de raciocinio, a aquel que sólo se le paga con la humildad, esfuerzo y trabajo, a Dios todo poderoso.*

- *A la memoria siempre presente, del hombre ejemplo de honestidad, carácter y bondad; mi señor Padre Leonides Jiménez Del Valle.*

- *A la mujer todo cariño por sus hijos y compañera siempre de mi Padre, al regalo invaluable que Dios me dio y que no merezco; a mi señora Madre Gabriela Gutiérrez Zamudio.*

- *Al hombre que no conoce obstáculos, a aquel que transforma el cansancio en coraje por trascender en esta vida, y a quien debo todo lo que soy y como soy; a mi hermano Luis Jiménez Gutiérrez.*

- *A mi compañera de escuela, a mi amiga inseparable, a mi caricia tierna, a la madre de mis hijos y a mi pareja eterna, a mi señora esposa María de Lourdes Torres Martínez.*

- *A mis inspiraciones, a mis motores, a mis sueños hechos realidad y quien espero Dios me de la oportunidad de ayudar a seguir siendo gente bien; a mis hijos, Abril y Luis Antonio Jiménez Torres.*

- *A mis consejeros, a mis apoyos constantes, a las ramas que sostienen el fruto malo o regular que soy, a mis queridos y eternos hermanos, Virginia, Araceli, Leopoldo, Concepción, Luis, Jazmín y Patricia, todos Jiménez Gutiérrez.*

- *A las raíces de mi familia y futuro hasta donde ellos quieran del México cambiante, a mis sobrinos, Roberto, Ulises Yedid, Cesar, Yarmil, Ivan, Gaby, Nanci, Nayeli, Ivet y los dos que están por nacer.*

- *A quienes han sido para mi ejemplo de superación y preservación de tan importante institución como lo es la familia, a mis cuñadas (os) cuyos nombres son: Julieta Almazán, Josefina Cazares, Aurelio Noxpanco, Hector Cortés, David Palma y Alfredo Tenorio.*

A aquellos que motivan, que abren caminos, que empujan y enseñan, a aquellos que siembran y trabajan sin esperar la cosecha; a mis asesores de Tesis, al Lic. Hugo Carrasco Iriarte y a la Lic. Patricia López.

- *A quien me dio la oportunidad de trascender sin tener obligación alguna, y a quien debo entre otras muchas cosas, la fortuna de estudiar el derecho fiscal; a mi maestro y ex jefe, el Dr. José Barrera Ríos.*

- *A aquellos cuyo amor a nuestro país y a la Universidad Nacional Autónoma de México, es comparable casi con el amor a una Madre, a aquellos que lo dan todo sin pedir nada a cambio; a mis Maestros de la Facultad de Derecho.*

- *A aquellos que me han demostrado, que todos tenemos la capacidad de alcanzar lo que queremos, y que la única limitante que existe para no lograrlo, es nuestra flojera mental y el consentimiento a la mediocridad; a todos mis maestros, en especial a mi maestro de 6° de primaria Héctor Villarruel Argumedo.*

- *A mis amigos, socios y compañeros de trabajo, de nombre Gabriel Mosqueda, Armando Avila, Omar Zárate, Anita Llanos, Gricel López y Carlos Contreras por su participación activa para que J y M se convierta en una realidad, lo que me ha permitido consolidar las bases para la realización del presente trabajo.*

- *A todas aquellas personas que en momentos de necesidad, me han brindado su apoyo incondicional, regalándome un pan, un consejo, e incluso un regaño; a Estelita, a Don Gregorio a Don Oscar. muy en especial a mis amigos, Francisco Camacho. Gabriel Mosqueda, Gerardo Rodríguez y Armando Avila.*

- *Al pordiosero, al niño de la calle, al campesino, al obrero, a aquel que necesita ayuda y siempre se le ha negado, a mis raíces, a mi gente, a mi México Golpeado.*

- *A todos ustedes, gracias, porque gracias a ustedes es el presente trabajo.*

**LA FACULTAD REGLAMENTARIA, DISPOSICIONES ADMINISTRATIVAS
Y LA RESERVA DE LA LEY EN MATERIA FISCAL**

INDICE

	Pág.
CAPÍTULO I. Origen y Evolución Histórica de la Reserva de la Ley.....	01
1.1 Consentimiento del Impuesto y Autoimposición.....	01
1.2 La Reserva de la Ley y el Principio de Legalidad.....	08
1.3 La división de Poderes.....	19
1.4 La Delegación de Facultades Legislativas.....	24
CAPÍTULO II. La Inconstitucionalidad de la Miscelánea Fiscal.....	30
2.1 Semblanza preliminar.....	30
2.2 Su fundamento legal y su legalidad.....	31
2.3 Su constitucionalidad.....	39
2.4 Consideraciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.....	52
CAPÍTULO III. La Inconstitucionalidad de Disposiciones Reglamentarias.....	58
3.1 Semblanza preliminar.....	58
3.2 Su naturaleza Jurídica y su diferencia con las Leyes.....	58
3.3 Principios que regulan la Facultad Reglamentaria.....	63
3.4 El Reglamento y la Reserva de la Ley.....	66
CAPÍTULO IV. Violación del artículo 31 fracción IV Constitucional a través de disposiciones administrativas y el Control de Constitucionalidad.....	73
4.1 Las Circulares.....	73
4.2 La Normatividad.....	78
4.3 El Control de la Constitucionalidad de las Leyes.....	82
CONCLUSIONES.....	87
PROPUESTAS.....	89
BIBLIOGRAFÍA.....	90

LA FACULTAD REGLAMENTARIA, DISPOSICIONES ADMINISTRATIVAS Y LA RESERVA DE LA LEY EN MATERIA FISCAL

INTRODUCCIÓN

A diferencia de otros países, en México la legislación tributaria está regulada por un sinnúmero de ordenamientos legales que tratan de prever o contemplar todos los supuestos que pudieran presentarse en la relación autoridad-gobernado, sin embargo las ideas diversificadas en materia económica de cada gobierno sexenal, la fuerte influencia de grupos industriales en la toma de decisiones del Poder Ejecutivo, la desestabilidad económica que padecemos a partir de la primera gran devaluación de nuestra moneda, el crecimiento de la deuda externa y otros acontecimientos relacionados con los ya citados, han propiciado que en la actualidad, se haya hecho costumbre que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público proponga a través del Ejecutivo, constantes reformas a la Disposiciones Fiscales (Código Fiscal de la Federación y su Reglamento).

Dichas reformas traen como consecuencia que los particulares se encuentren sujetos a las decisiones de sus contadores o abogados, que por cierto en México existen muy pocos con la suficiente capacidad para informar y asesorar adecuadamente a los contribuyentes.

No conforme con lo anterior, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público emite también normatividad, circulares y disposiciones de carácter general, estas últimas mediante la llamada Miscelánea Fiscal, por medio de las cuales la autoridad pretende subsanar deficiencias o lagunas que contienen las Leyes o sus Reglamentos.

Al tratar de corregir dichos errores del Poder Legislativo, el Ejecutivo Federal, a través de los tres medios ya mencionados, o bien a través de los Reglamentos, hace obligatorias disposiciones que violan la esfera jurídica del gobernado, toda vez que las mismas no sólo establecen facilidades o derechos subjetivos a favor de los contribuyentes, ya que prevén también cargas y obligaciones para éstos, haciendo uso de facultades no delegables por el Poder Legislativo, y transgrediendo el Principio de Reserva de la Ley, emitiendo en consecuencia, disposiciones inconstitucionales que alteran en mucho la garantía de seguridad jurídica del gobernado.

En este orden de ideas, es mi intención resaltar a través de mi Tesis Profesional, la importancia que tienen en el Derecho Mexicano la Facultad Reglamentaria del Poder Ejecutivo, así como el Principio de Reserva de la Ley, y demostrar como dicha autoridad al emitir disposiciones sólo potestad del Poder Legislativo, transgrede preceptos constitucionales, violando con ello la garantía de seguridad jurídica de los contribuyentes.

CAPITULO I

Origen y evolución Histórica de la Reserva de Ley

“Convengo en que las teorías que no tienen utilidad práctica, son simples discusiones bizantinas y el aplicarlas puede ser mero alarde de erudición. El jurista puede dedicarse a ellas en los ratos de ocio, como pasatiempo; más ésa no puede ser su ocupación verdadera”. “El derecho público se está construyendo aceleradamente: son los acontecimientos los que obligan a examinar, a analizar, discriminar nuevas situaciones. El jurista que no construya al examen de esos problemas que los prácticos desdeñan por su falta de hábito para el análisis o porque piense no es inmediatamente productivo, no realiza su función social y aún diría que tampoco profesional, si ella se corresponde con alguna jerarquía, o con el concepto propio de lo dignamente profesional”.
Bielsa, 1944.

1.1 Consentimiento del Impuesto y Autoimposición.

Señalar en el presente trabajo con precisión la fecha en que se originó la Reserva de la Ley es prácticamente imposible, ya que tendríamos que hacer un estudio minucioso de cada una de las civilizaciones que en la historia se han proyectado con una reconocida participación en la codificación de disposiciones jurídicas, lo cual distraería en mucho el objetivo fundamental que buscamos, es decir demostrar como en la actualidad se presentan innumerables disposiciones que transgreden disposiciones constitucionales.

Es por ello que, sin restar la importancia que tiene remontarnos al pasado para poder desentrañar el momento exacto en que tuvo su origen el tema que nos ocupa, haremos una breve reseña de lo que he considerado imposible de omitir y que finalmente dejarlo a un lado sería un error que seguramente traería irreparables consecuencias, considerando que generalmente el que hace caso omiso de errores que se dieron en el pasado, corre el riesgo de volver a cometerlos.

La generalidad de los autores extranjeros, y no es por que no me quiera referir a los mexicanos, es por que simplemente no hay alguno que haya escrito sobre el tema, coinciden en tomar como antecedente escrito del origen de la Reserva de la Ley en Inglaterra, el 15 de junio de 1215, cuando en las

praderas de Runnymede, a las orillas del Río Támesis, los Barones arrancaron, espada en mano, la Carta Magna al Rey Juan Sin Tierra. Redactada en latín caligráficamente copiada en pergamino, lo que le dio autenticidad y legalidad fue el sello del Rey.

No obstante que en esas fechas se emitieron cartas concesiones de fueros a monasterios, nobles y burgos, dicho documento tuvo la particularidad de haber contemplado a todos los hombres libres del reino, en los siguientes términos:

Se definieron los derechos y libertades, al tiempo que se precisaron y limitaron las obligaciones feudales, al señalar en su cláusula XII que “Ningún impuesto o contribución será aplicado en nuestro Reino a menos que se fije por deliberación conjunta, excepto para rescatar Nuestra Persona, para hacer caballero a Nuestro Hijo mayor y para casar por una sola vez a Nuestra Hija mayor y por esto se pagará únicamente una contribución razonable. Así se hará con respecto a contribuciones de la Ciudad de Londres” (1).

Asimismo, en la cláusula XIV se prescribió que “Para obtener la deliberación conjunta de todo el Reino con respecto a la fijación de impuestos que no sean los tres casos citados anteriormente, haremos que se citen separadamente por Nuestras Cartas, los Arzobispos, Obispos, Abates, Condes y Grandes barones, y además haremos que sean citados conjuntamente por Nuestros Alguaciles y oficiales de justicia, todos los que dependen de nosotros, a reunirnos un día determinado, es decir, a fin de cuarenta días por lo menos y en un lugar determinado y en todas las cartas de dichas citaciones explicaremos las causas y los emplazamientos así realizados; las tratativas se llevarán a cabo el día señalado, de acuerdo a los consejos de los presentes a pesar que el número total de personas convocadas no haya concurrido” (2).

Presentado dicho acontecimiento, las prolongadas luchas desatadas a través de los siglos entre el monarca y el parlamento sirven como prueba plena de los avances y retrocesos que permitieron ir moderando en forma definitiva la regla según la cual no habría imposición sin representación.

1.- Carta del Rey Juan.- Traducción realizada sobre la base del original que se haya en el Museo Británico (Cotton M.S., Augustus, II, 106), entregada al sir Rober Cotton por Humpherey Wyems en 1629.

2.- Carta del Rey Juan, ob. cit en nota 1

*En este orden de ideas, cobra importancia más tarde la presencia de la *Petition of Rights* del año 1628, elevada por los Lores Espirituales y Temporales y los Comunes reunidos en Parlamento al Rey, por la que se confirma la Carta Magna y se proclama la intervención necesaria de dicho cuerpo representativo para sancionar y cobrar toda clase de tributos.*

*Pocos años después, el *Bill of Rights* de 1689, presentado a los Reyes Guillermo III y María de Orange por los Lores y Comunes, establecía el principio de la autorización por el parlamento que se extiende a todos los recursos, e incluso a los gastos. Esto último abrió el camino para la aprobación de los órganos representativos de la voluntad general del presupuesto, instrumento que requeriría de reuniones periódicas, a fin de consentir los gravámenes y autorizar y fiscalizar los gastos.*

De lo manifestado hasta el momento, deberá considerarse lo que a mi juicio de manera atinada opina al respecto José Osvaldo Casas al enunciar "...atribuir al Reino Unido, y particularmente a la firma de la Carta Magna, el origen del Principio de Reserva de la Ley, es tanto como desconocer que el consentimiento de los impuestos por los súbditos aparece como un fenómeno generalizado, y que surge contemporáneamente en distintas latitudes de Europa" (3).

*Al decir de Eusebio González García, en aquéllos momentos puede conectarse al viejo **brocardo** romano conforme al cual "lo que a todos afecta, por todos debe ser aprobado", y tomando en consideración que para entonces las prestaciones, según apunta el autor citado "en un principio solicitadas exclusivamente a los principales del Reino, crecen con las necesidades de las guerras a un ritmo tan vigoroso, que obligan a los Reyes a dirigirse directamente hacia sus súbditos, en demanda de mayores recursos; esta ampliación de base contribuyente obligó a dar entrada a sus representantes en los primitivos Consejos del Rey, ahora Comunes, Cortes o Estados Generales" (4).*

3.- Citado por Osvaldo Casas José en *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires, Argentina. 1994. Pag. 128.

4.- García Belsunce, Horacio A.- *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*. Tema expuesto por José Osvaldo Casas. Buenos Aires, Argentina. 1994. Pag. 128.

*Por su parte, el catedrático español Fernando Sáinz de Bujanda, al tratar el nacimiento del tema central del presente estudio, nos ilustra de la siguiente manera: “Un principio de tanta trascendencia no pudo, como es natural, incorporarse bruscamente y en toda su plenitud al ordenamiento jurídico-político, sino que fue manifestándose gradualmente en los siglos XI y XII, hasta alcanzar su precisa formulación en los acuerdos de cortes. Una prueba importante de que esto fue así nos la ofrece un documento del 31 de marzo del año de 1091, en el que Alfonso VI se dirige al Obispo de León, al Conde Martino Fláinis y a todos los habitantes de la tierra de León, tanto los nobles como los villanos, notificándoles que por el documento de que se trata, entre otras cosas, impone un tributo extraordinario a los infanzones y villanos de la tierra de León, por cada solar poblado de los mismos, pagadero por una sola vez y en la cuantía de dos sueldos, y el rey declara, que lo hace con el consentimiento de aquellos de a quienes les impone el tributo. Tiene pues, las características de la imposición extraordinaria que se llamó **petitium**, y que los reyes solicitaron en ocasiones extraordinarias, también para hacer frente a necesidades excepcionales y muy especialmente para la guerra” (5).*

Un aspecto no menos importante referido por el citado autor, es en relación a que hasta la fecha no se ha podido precisar si se manifestó en dicho documento de manera expresa el consentimiento de los súbditos, ya que lo único que ha podido hacerse es la conjetura de que se reunió una Curia Regia. Lo anterior es muy probable ya que como muestra de consentimiento de la aceptación de las disposiciones que contenía el mencionado documento, aparecen insertado en el mismo los nombres de la Reyna Constanza, los infantes Urraca y Elvira, el arzobispo de León, el obispo de Palencia, el mayordomo a ecunumus del rey, y otros muchos nombres que posiblemente eran infanzones asistentes de la curia, y aunque afirmarlo sería sólo una presunción, existe la posibilidad de que asistieron también villanos.

Es de precisar que diversos historiadores, refiriéndose principalmente a España, anotan cierta presencia de representantes de los consejos en las Cortes. Algunos las remontan a las de los Burgos de 1177, otros retrasan la certidumbre de este acontecimiento histórico en León hasta las Cortes celebradas en esa ciudad en 1218, y en Castilla hasta las de Sevilla de 1250.

5.- Sáinz de Bujanda, Fernando.- Hacienda y Derecho.- Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1975, Pags. 232y 233.

Al respecto José Luis Pérez Ayala, hace el siguiente razonamiento “acaso con euforia excesiva la historiografía liberal ha venido celebrando el hecho de que el Estado Llano tuviese entrada en las Cortes Españolas con anterioridad a otros países y especialmente a Inglaterra, a la cual se tiene por cuna del Sistema parlamentario” (6).

Sin restar la validez de lo investigado por las personas a que nos hemos hecho referencia, las cuales lo menos que merecen es toda mi admiración y respeto, coincido plenamente con la conclusión a que llega José Luis Pérez Ayala, al manifestar que: “Los consejos eran verdaderos señoríos comunales integrados por la caballería ciudadana y por la alta Burguesía, ya que el verdadero pueblo –los labradores de los campos, los pastores de las serranías, los menestrales de ciudades y villas- no estaba, en realidad, representado en las Cortes” (7).

El consentimiento con el servicio se va consolidando en los siglos posteriores, como consecuencia de la evolución socioeconómica que se produce con la declinación que va experimentando el régimen feudal que genera la desvinculación de los súbditos respecto de la tierra y la aparición de la burguesía como clase social nueva, dotada de iniciativa y de poder económico que se afirma poblando las ciudades.

Al igual que en España, en Francia, durante la etapa inicial del fortalecimiento del poder real y por consecuencia del debilitamiento del feudalismo, se recurrió al consentimiento del impuesto con participación de los pobladores de las villas y ciudades.

La institución utilizada fueron los Estados Generales, que reflejaron con bastante equidad y justicia la estructura social principalmente de Francia; a ellos se les confió desde su origen, en el año de 1314, el cometido de consentir los impuestos.

En toda Europa continental el consentimiento de los impuestos, a lo largo de los siglos XII a XVI, tuvo el carácter de una concesión muy peculiar hecha a petición del rey, preciso es señalar que como ha quedado puntualizado, las más de las veces sin oposición, debate ni resistencias de los cuerpos llamados

6.- Pérez Ayala, José Luis.- *Las Fuentes del Derecho Tributario y el Principio de Legalidad.*- Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública No. 122, 1973.- Pags. 3382 y 383.

7.- Pérez Ayala, José Luis.- *ob. cit en nota 6.- pag. 383.*

a prestarlo, de ahí su nombre de liberalidades, ayudas, auxilios o servicios; materializado en el otorgamiento de una determinada cantidad, que luego se repartía como capitación, contribución territorial, derechos de consumo o monopolio, durante cierto tiempo.

José Osvaldo Casas, puntualiza la importancia que en Inglaterra tuvo el Parlamento para impedir el abuso de la Corona en la imposición de contribuciones al señalar: “en el marco de las luchas entre la Corona y el Parlamento, éste último, partiendo de la defensa de sus prerrogativas financieras, logró imponer su preponderancia política sobre el monarca, y mantuvo en forma multiseccular la vigencia del principio de legalidad, sólo abrogado por intervalos breves y siempre repuesto con decidida firmeza” (8).

El absolutismo monárquico que dominó en el continente europeo durante los siglos XVI a XVIII, condujo a que la práctica del consentimiento de los impuestos se fuera perdiendo; por ello durante la Edad Moderna el principio de la autoridad real prevaleció sobre las asambleas estamentales.

Las ideas políticas que motivaron el origen de las Revoluciones Francesa y Americana, marcaron el cambio radical en el establecimiento y regulación de las contribuciones, ya que es a partir de esos momentos en que su imposición necesariamente debería considerarse en los textos constitucionales y posteriormente en las constituciones decimonónicas.

A la Revolución Francesa le corresponde el mérito de haber formulado como ejes fundamentales del nuevo Estado los dos siguientes principios:

- El principio de la soberanía popular, conforme al cual el supremo poder del Estado radica en el pueblo y,*
- El principio de división de poderes, que asigna a órganos diferentes e independientes, las distintas funciones de la acción de gobierno, con particular primacía de aquél –la asamblea- que se reconoce como depositario de la voluntad general.*

Ahora bien, en lo referente al aspecto financiero, debemos recordar que luego de la transformación de los estados Generales en Asamblea Nacional, el 17

8.- Osvaldo Casas, José.- Estudios de Derecho Constitucional Tributario. Buenos Aires, Argentina. 1994. Pag. 132.

de julio de 1789, se declaró que, “deseando prevenir las dificultades que podrían oponerse a la percepción y al pago de las contribuciones, dificultades tanto mas dignas de atención sería cuando ellas tuvieran de base un principio de derecho constitucional para siempre sagrado, auténticamente reconocido por el rey y solamente proclamado por todas las asambleas de la Nación, principio que se opone a todo cobro de dinero y de contribuciones en el Reino sin el consentimiento formal de los representantes de la Nación, y considerando que en efecto, las contribuciones, tal como se perciben actualmente en el reino, no habiendo sido consentidas por la Nación, son todas ilegales, se les tiene consecuentemente por nulas en su creación.

Así mismo, tal y como lo señala Segundo V. Linares Quintana, la Asamblea Nacional Francesa, el 26 de agosto de 1789, aprobó la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, por lo que se proclamó que: “art. 6 “La Ley es la expresión de la voluntad general; todos los ciudadanos tienen el derecho de concurrir personalmente o por sus representantes a su formación... ..art. 13 Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, es indispensable una contribución común; ella debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades” (9).

Dichos preceptos consagran dos principios elementales que incluso rigen las constituciones de prácticamente todos los países. Pero la disposición que cimentó las bases de la regulación constitucional de las contribuciones fue el art. 14 del citado documento, mismo que a la letra dispuso: “art. 14 Los ciudadanos tienen el derecho de comprobar por sí mismos o por sus representantes la necesidad de la contribución pública, de constituirla libremente, de vigilar su empleo, de determinar su monto, su asiento, su recaudación y su duración” (10).

Como señala atinadamente Gustavo I. Arguello Vélez, a partir de aquel instante en Francia, “se lleva a cabo la despersonalización del poder político encarnado en el rey y la ley deja de ser la expresión de su voluntad para trocarse en un esquema de conducta ideal, abstracto y racional elaborado por la voluntad générale” (11).

9.- Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano.- 26 de agosto de 1789.- Arts. 6 y 13.

10.- ob. cit en nota 9.- art. 14.

11.- Arguello Vélez, Gustavo I. - El Principio de Legalidad tributaria.- Buenos Aires, Argentina, 1975, pag 98.

En este orden de ideas, la constitución francesa de 1791, consagró en su título V, art. 1 que “las contribuciones públicas serán deliberadas y fijadas cada año por el cuerpo legislativo, y no podrán subsistir más allá del último día de la sesión siguiente si no han sido expresamente renovadas”. Por su parte la Constitución española de Sevilla de 1812 dejó establecido en su art. 338 que “las cortes establecerán o confirmarán anualmente las contribuciones, sean directas o indirectas, generales, provinciales o municipales, subsistiendo las antiguas hasta que se publique su derogación o la imposición de otras”.

Luego entonces es factible precisar que con el constitucionalismo moderno que se dio a partir de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, se produce una profunda y significativa transformación, ya que los tributos, de ahí en adelante, no serían consentidos, como lo había sido durante las viejas monarquías, ya que habrían de ser establecidos por los órganos depositarios de la voluntad general, integrados por los representantes del pueblo.

1.2 la Reserva de la Ley y el Principio de Legalidad.

Abordaremos ahora los temas torales de nuestra investigación, el conocerlos, el estudiarlos, nos permitirá estar en posibilidad de comprender racionalmente el porque la ley, es y debe ser la única fuente de las contribuciones, para ello es necesario desentrañar los principales aspectos de ambos principios, como son sus diferencias y similitudes, así como la importancia de cada uno de estos, a lo cual nos dirigimos ahora.

Una inquietud común que salta a la luz en la mayor parte de los expositores argentinos como Jarach, Luqui, Garcías Belsunce y Villegas, consiste en poner énfasis en lo que los tributos deben ser establecidos por medio de leyes, tanto desde el punto de vista formal, esto es, emanadas del Congreso, respetando las prescripciones constitucionales establecidas para su sanción, como desde el punto de vista material, en cuya virtud las normas tributarias no son, como lo sostuvo algún sector del derecho administrativo en tiempos pasados, simples actos administrativos producidos por medio del Congreso.

En este orden de ideas, José Osvaldo Casas, afirma que “las leyes tributarias en cuanto a su contenido, se expresan, al igual que las restantes leyes con normas generales obligatorias concebidas en términos abstractos e impersonales, enlazando a su efectiva producción en el campo

fenomenológico concreto de la realidad, el nacimiento de las consiguientes obligaciones tributarias” (12).

Por lo manifestado es posible afirmar que la doctrina jurídica argentina identifica bajo la denominación de Principio de legalidad Tributaria la inveterada regla que se expresa en el aforismo latino “nulum tributum sine lege”. Por ello es que uno de sus más grandes expositores, Juan Carlos Luqui aborda el tema al ingresar en la consideración de la causa-fuente de la obligación tributaria que para él se ubica en la Ley formal y material, es decir, conforme a los ordenamientos constitucionales la sancionada por el Congreso o las Legislaturas de provincia y con contenido sustancial normativo.

Al respecto el Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Genaro David Gongora Pimentel en su estudio denominado El Principio de Legalidad Tributaria y la Base Gravable del Tributo, señala la importancia que tiene el estudio de los temas que nos ocupan y realiza sus primeros apuntes tendientes a desentrañar las diferencias de ambos principios, señalando que “El Principio de Legalidad, con particular relación a la acción administrativa, exige que la actuación de la Administración encuentre su fundamento positivo, así como el propio límite negativo, en una norma previa. En cambio la Reserva de Ley exige mucho más es decir, que la ley regule (por si misma), en todo o en parte, pero en ambos casos de manera suficientemente precisa y con el objeto de delimitar la discrecionalidad administrativa, las materias o asuntos que de ella son objeto. Además el Principio de Legalidad es un límite al Poder Ejecutivo, y más ampliamente, a los poderes públicos diversos del Poder Legislativo. Por su parte, la Reserva de Ley es un vínculo de contenido impuesto la Ley formal” (13).

Ahora bien, la doctrina italiana, germana y española hacen el distingo entre el Principio de Legalidad y el de Reserva de la Ley en materia tributaria argumentando lo siguiente:

El Principio de Legalidad excede lo fiscal, y reconoce un alcance amplio, en tanto se exhibe como una de las características propias del Estado de

12.- Osvaldo Casas, José.- ob. cit en nota 8.- pag. 114.

13.- Góngora Pimentel, Genaro David.- El Principio de Legalidad Tributaria y la Base Gravable del Tributo. México 1997, pag. 5.

derecho, importa la subordinación del obrar de la administración a la ley y resume en el constitucionalismo contemporáneo la concreción del ideario que despertó con las revoluciones francesa y americana. Luego entonces, en este sentido, el Principio de legalidad es el que establece las relaciones entre la norma general o el ordenamiento y el acto singular o acto administrativo, entre norma y administración.

Al respecto Eusebio González García manifiesta que “hoy se debe postular un fundamento jurídico concreto para cada actuación administrativa; continuado: naturalmente, ese fundamento no ha de ser en cada caso y de modo inmediato una norma con rango de ley, es suficiente con que de modo inmediato y a través de un estricto cumplimiento del principio de jerarquía normativa pueda afirmarse que la actuación administrativa de que se trate es legal, porque, en último término tiene su apoyo jurídico en una ley” (14). Y agrega además, algo que para mi es elemental para poder hacer una distinción entre los dos principios que nos ocupan, “desde antiguo viene discutiendo la doctrina administrativa sobre si la administración está facultada para hacer todo lo que la ley no le prohíbe o si, por el contrario la administración sólo puede hacer aquello para lo que cuenta con expresa o genérica atribución legal” (15), definiendo su opinión por esta última posibilidad, lo cual comparto totalmente.

Luego entonces, el hecho de que la Administración sólo puede desempeñarse en las materias para las que cuenta con autorización en forma inmediata e incluso mediata por habilitación de la ley. se puede denominar en la actualidad Principio de Legalidad.

Cosa distinta es la relación entre la ley y su competencia privativa en determinadas materias –ley sancionada por el órgano constitucionalmente investido de la función legislativa- y las demás normas jurídicas que no tienen rango de ley y que carecen de aptitud para regular tales competencias, aspecto o circunstancia que nos aproxima y a la noción de Reserva de la Ley.

Luego entonces, el Principio de Legalidad predica que un acto es acto del Estado-Administración o del Estado-Juez sólo si una norma con forma de ley, interpretada en cierta manera así lo establece. La regla de legalidad

14.- González García, Eusebio.- Principio de Legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978 Madrid 1980, pag. 70.

15.- González García, Eusebio.- ob. cit en nota 14.- pag. 15.

significa, en esta faz de su aplicación, lo siguiente. En el ordenamiento jurídico mexicano, al igual que en el argentino, y español, por citar algunos otros, en principio, todo acto del Estado que interfiera con la libertad jurídica del individuo aumentando el caudal de sus obligaciones, debe apoyarse en ley, formal, o material-formal, es decir en leyes emanadas del órgano a quien la Constitución encarga tan noble y trascendental tarea, sea inmediatamente o sea mediatamente a través de normas intermedias de aplicación de una ley formal o material-formal, restrictivamente interpretadas, tal y como lo puntualiza de una forma muy atinada Juan Francisco Linares al concluir, “el acto estatal debe ser aplicación, mediante interpretación restrictiva, de una ley del congreso o legislatura, o reglamentos, que sean aplicación válida mediata o inmediata de aquella ley. Esta debe ser razón suficiente del acto, directa o indirectamente” (16).

En razón de lo anteriormente expuesto, podemos entender al Principio de Legalidad como restricción en el obrar de la Administración, visto desde el ángulo del Estado, ya que ningún habitante de la República será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe.

Hechas las anteriores precisiones podemos señalar que en los orígenes del Constitucionalismo el Principio de Reserva de Ley se confunde con el de Legalidad, pues la rígida separación de poderes impide al ejecutivo dictar normas generales, pero la cada vez mayor asunción de competencias normativas por el Ejecutivo obliga a plantear el problema de las relaciones entre la norma administrativa y la norma legal, a cuyo efecto el Principio de Reserva de la Ley se diferencia netamente y cobra plena autonomía en relación con el Principio de Legalidad, cuyo significado actual es de que todo acto administrativo debe fundarse en una norma general autorizante; para agregar seguidamente que el significado primario de la Reserva de la Ley es, por el contrario, que una rama del derecho, en nuestro caso la tributaria, tiene necesariamente que regularse por ley, y no por reglamento.

Luego entonces, podemos afirmar que el principio de Reserva de la Ley no solamente vincula a la administración sino también debe ser de observancia inexcusable por el legislador ordinario, en razón de que él deviene de la Constitución y, consiguientemente, se torna obligatorio para las distintas ramas del gobierno, es decir para el Ejecutivo Federal.

16.- Citado por Osvaldo Casás José en *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires, Argentina. 1994. Pág. 117.

Así proyecta su eficacia y constitucionalidad sobre las fuentes del derecho, y tiende a precisar, en el caso del derecho tributario material, o de las obligaciones tributarias sustantivas, que el Estado solamente puede ejercer legítimamente sus potestades normativas a través del Poder Legislativo y nunca mediante facultades delegadas en el Poder Ejecutivo.

En este orden de ideas, la ley, en cuanto discutida y aprobada por los representantes del pueblo y, por tanto acto de supremacía, es ahora el único instrumento idóneo para imponer las necesarias limitaciones al ejercicio de los derechos fundamentales de los ciudadanos, protegiendo a estos de los abusos y el arbitrio del Poder Ejecutivo.

Lo anterior significa que la materia reservada queda sustraída por imperio constitucional a todas las normas distintas de la ley, lo cual quiere decir por un lado que, el legislador ordinario ha de establecer por si mismo la regulación de la materia regulada y, de otro, que sin excepción nunca puede remitirla a otras normas secundarias como el Reglamento, y mucho menos en Reglas Generales, normatividad o circulares.

Luego entonces en la Reserva de la Ley no se concede al legislador la facultad de decidir cuál será la naturaleza y rango de las normas que regulen el tema de que se trate, sino lo que se pretende es que la regulación de la materia quede vedada quien no sea el legislador mismo.

Así, el efecto y trascendencia de la Reserva de la Ley es que la potestad legislativa resulta obligada e irrenunciable en la materia reservada, por ser disposición expresa de Ley Suprema, Constitución, Carta Magna o como se le llame.

Esto significa, además, que la reserva viene a exigir que sea la propia ley la que se ocupe de regular la materia o asunto de que se trate, por lo que el mandato constitucional se incumpliría si se deslegalizara la materia, esto es, si el Poder Legislativo al aprobar una ley que, con motivo de una regulación incompleta o ausente, remitiese por consecuencia lógica el asunto a la legislación secundaria, dejando a la voluntad de la Administración, representada por el Ejecutivo Federal, para suplir la labor del Legislador ordinario que no ha sabido, o querido, cumplir con su función que le justifica su razón de ser. Por tanto la Reserva de la ley no puede eliminarse mediante una deslegalización que conduciría, por abdicación de la ley, al mismo resultado que si la Reserva de la Ley no existiese, es decir a la regulación de

la materia por normas secundarias, e incluso por otras que no alcanzan a ser ubicadas dentro de éstas, como pueden ser las circulares.

No obstante que más adelante veremos un tema en especial sobre derecho comparado, a continuación haremos mención de tres ejemplos genéricos de Reserva de Ley, haciendo referencia a Constituciones de los países que la establecen:

- a) Art. 17 de la Constitución de España: “nadie puede ser Privado de su libertad, sino en los casos y en la forma previstos en ley”.*
- b) Art. 24 de la Constitución de Colombia: “todo colombiano, con las limitaciones que establezca la ley, tiene derecho a circular libremente por el territorio nacional, a entrar y salir de él, y a permanecer y residenciarse en Colombia”.*
- c) Art. 24 de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos: “todo hombre es libre de profesar la creencia religiosa que más le agrade y para practicar las ceremonias, devociones o actos de culto respectivo, siempre que no constituyan un delito o falta penados por la ley”.*

Según las disposiciones anteriores, las distintas normas constitucionales prevén u ordenan que sea la ley, la norma que regule una determinada materia, eliminando posibilidad alguna de que sea otro tipo de disposición la que regule su régimen jurídico.

Una vez analizado lo anterior, creo que estamos en posibilidad de afirmar que las Reservas de Ley constituyen un mandato constitucional acerca del procedimiento de elaboración de las normas a las que se refiere, ya que cuando la Constitución establece una reserva, exige que determinadas normas (las de la reserva), se emitan con sujeción al procedimiento legislativo, es decir, se aprueben como leyes, ya que pretender sujetar el actuar del ciudadano a disposición distinta de aquella, es violar sus garantías consagradas en la Constitución respectiva.

En este sentido, la Reserva de la Ley actúa, dentro de la esfera de creación del derecho, como con lograda expresión lo describiera Massimo Severo Giannini, al decir que es “una norma sobre la normación” (17), motivo por el cual debe hallarse recogido este principio en el mismo texto constitucional a

fin de que pueda desplegar toda su eficacia y no transgredir los derechos mínimos del gobernado.

No menos oportuno es sustraer al presente caso, la opinión que atinadamente efectúa José Osvaldo Casas, y que en lo particular comparto totalmente, ya que puntualiza no con muchas palabras lo que pudiera ser para algunos temas de un tratado, de la manera siguiente: “la tarea de precisar el significado que adquiere el Principio de Legalidad cuando se lo refiere a las fuentes del Derecho Tributario sustantivo, se ve facilitada en tanto adoptemos para ello la noción de Reserva de Ley, lo que permitirá: por un lado, diferenciarla del principio más genérico de legalidad, propio del Estado de derecho, en virtud del cual la Administración se haya sometida al orden jurídico, y para actuar requiere de un precepto legal inmediato o mediato atributivo de competencia; y de otro, marcar los rasgos que la distinguen de la Preferencia de Ley, paso previo y necesario para una mejor comprensión del fenómeno que muestra al Poder Ejecutivo en una creciente actividad de producción normativa; y ya por la peligrosa proliferación de los decretos-leyes, aquí conocidos como reglamentos o decretos de necesidad y urgencia, modalidad huérfana de tratamiento constitucional expreso en nuestro estatuto fundamental” (18).

Efectuado el anterior análisis, haremos ahora referencia a la clasificación que la doctrina ha realizado de la Reserva de Ley.

Nos referiremos primero a la clasificación que hace José Osvaldo Casas, en los términos siguientes: “la Reserva de la Ley puede estar consagrada en dos formas puras diferentes. En sentido positivo, cuando asigna la competencia al órgano constitucional depositario de la voluntad general y concebido para cumplir el rol legislativo; y de modo negativo en el caso de que se prive de ella al órgano al cual la Constitución encomienda la función ejecutiva” (19).

17.- Severo Giannini, Massimo.- I proventi degli enti pubblici minori e la riserva di legge, citado por Eusebio González García en Principio de Legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978 Madrid 1980, pag. 62.

18.- Casas José, Osvaldo.- Estudios de Derecho Constitucional Tributario. Buenos Aires, Argentina. 1994. Pag. 121.

19.- Casas José, Osvaldo.- Estudios de Derecho Constitucional Tributario. Buenos Aires, Argentina. 1994. Pag. 118.

El dicho autor, afirma además que existen disposiciones que constitucionalmente estatuyen la Reserva de la Ley en forma bivalente, positiva-negativa al mismo tiempo y negativa-implícita o indirectamente, las cuales a mi juicio no son más que subdivisiones que no revisten mayor trascendencia ya que la esencia de la Reserva de la Ley esta enmarcada por la característica que prevé que sólo el Poder Legislativo regule los aspectos que pueden vulnerar las garantías individuales del gobernado en un tema en particular.

Así mismo, Osvaldo Casas, hace referencia a la diferencia que a su juicio es necesario tener presente entre Reserva de la Ley y Preferencia de la Ley.

Entre los grandes rasgos señala que la Reserva de la Ley, como ha quedado precisado, convierte, por mandato constitucional, una parcela dentro del ordenamiento jurídico, en nuestro caso la correspondiente a la creación, modificación, derogación de tributos y la relativa a la definición de sus elementos fundamentales, en un ámbito en el cual solamente puede actuar la ley formal material, esto es, en nuestro ordenamiento constitucional, la sancionada por el Congreso de la Unión y las Legislaturas de los Estados.

En la diferencia de lo manifestado, La Preferencia de la Ley, señala también el dicho autor, se deriva del hecho de que en el ordenamiento legislativo, no ya en el constitucional, por preceptos con rango de ley ordinaria, se definen ciertas materias como privativas de la ley, tal como ocurre a partir de lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley General Tributaria española, el cual establece: "se Regularán en todo caso por ley: a) la determinación del Hecho imponible, el sujeto pasivo, de la base, del tipo de gravamen, del devengo y de todos los demás elementos directamente determinantes de la deuda tributaria b) el establecimiento, supresión, y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias; c) la modificación del régimen de sanciones establecidas por ley; d) los plazos de prescripción o de caducidad y su modificación; e) las consecuencias que el incumplimiento de las obligaciones tributarias puede significar respecto a la eficiencia respecto a los actos o negocios jurídicos; f) la concesión de poderes, condonaciones, rebajas, amnistías y moratorias; g) el establecimiento y la fijación de las condiciones esenciales en ciertas zonas del territorio nacional, por motivos fiscales, de determinadas Actividades o explotaciones económicas; h) la implantación de inspecciones o intervenciones tributarias con carácter permanentes en ciertas ramas o clases de actividades o explotaciones económicas; e i) la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación

tributaria". En dicho supuesto, el precepto a pesar de que está contemplado en una sistematización normativa, en tanto ella reviste nivel de ley ordinaria, por la estructura jerárquica del derecho, y no de disposición constitucional, tal sólo impedirá a la Administración actuar como fuente generadora de nuevas regulaciones ya que ellas serían contra legem, pero sin que ello impida a que el Poder Legislativo de aquel país, de no existir prohibición expresa en la Constitución que la vede, abandone con alcance singular la preferencia de ley, por una norma posterior, deslegalizando, parcialmente, la materia tributaria y habilitando o delegando para actuar en dicha esfera al Poder Ejecutivo, ya que como lo sostiene acertadamente Eusebio González García "es claro que una ley ordinaria no vincula al legislador del futuro" (20).

Una vez señalado lo anterior, es importante recordar que la Preferencia de la Ley cuando está contenida en un código tributario, en la medida en que éste no este dotado de rango superior de ley ordinaria, puede ser derogado sin el menor esfuerzo por el Poder Legislativo, ya que como lo señala Eugenio Simón Acosta "la preferencia de la ley puede ser suprimida por otra ley ordinaria posterior, que puede establecer lo contrario, cosa que no sucederá cuando exista una auténtica Reserva de ley, que no es disponible por el legislador ni es deslegalizable en ningún caso" (21). Cabe aclarar que solamente este último supuesto puede cambiar, si se reforma la Constitución, caso excepcional en tratándose de las Constituciones rígidas como la nuestra.

Otra clasificación que la doctrina realiza de la Reserva de la Ley es aquella que parte a dicho principio en Reserva de la Ley Absoluta y relativa.

Se dice que existe Reserva de la Ley Absoluta cuando la regulación de una determinada materia queda acotada de forma exclusiva a la ley formal. es decir a la ley emitida por el Poder Legislativo competente de conformidad con la Constitución. Consecuentemente, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes secundarias tales como el Reglamento y mucho menos las Reglas Generales.

20.- González García, Eusebio.- ob. cit. en nota 15, pag 64.

21.- Acosta, Eugenio Simón.- El Principio de Legalidad o Reserva de Ley Tributaria. Universidad Autónoma de Sinaloa y Universidad de Salamanca, México 1993, pag 149.

Dicho de otra forma, la Reserva Absoluta es aquella que no permite remitir la regulación de una determinada materia a otra fuente que no sea la ley, de manera que todas las normas que afecten dicha materia han de tener el rango exigido por la reserva, es decir, el rango de ley.

Por su parte la Reserva de Ley Relativa, contrariamente a la Absoluta, permite que otras fuentes diversas de la ley regulen parte de la situación jurídica concreta de determinada materia, pero a condición de que la ley sea quien determine expresa y limitadamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse.

Dicho en otras palabras, la Reserva de ley Relativa, se produce cuando la materia puede ser disciplinada, además de por leyes formales, también por fuentes secundarias o subordinadas.

Al respecto el Ministro de la Suprema Corte de la justicia de la Nación, Genaro David Góngora Pimentel, sostiene que “la regulación efectuada por las fuentes secundarias no es alternativa –ni mucho menos excluyente–, sino subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido en la materia relativa. Por ello este tipo de reserva admite la intervención del poder normativo del Gobierno, ya sea a través de los reglamentos o de otras disposiciones administrativas, toda vez que el interés tutelado aparece ya dibujado por la determinación legislativa correspondiente” (22).

Argumenta además el señor Ministro que en estos casos, hay en realidad un concurso de normas:

De un lado, la ley formal que establece los aspectos primordiales y esenciales de la materia a regular.

Del otro, una fuente secundaria que debe, necesariamente en todos los casos, subordinarse a las líneas trazadas por la ley, cumpliendo así una tarea de ejecución del mandato legal; debiendo ubicar en estos casos al reglamento, a las Reglas Generales y a la normatividad.

Dejar de considerar lo que De Otto, considera al respecto sería, impedir a nuestra mente ver con objetividad dos posiciones que se contraponen y que en mucho ayudan para poder emitir un criterio personal, es por ello que dicho

22.- Góngora Pimentel, Genaro David.- El Principio de Legalidad Tributaria y la Base Gravable del Tributo. México 1997, pag. 7.

autor, asegura en su obra El derecho Constitucional que “los argumentos de esta clasificación resultan incorrectos e inducen a confusión sobre el contenido de la reserva. Precisamente por el sentido que ésta tiene y por la función que cumple, la idea misma de una Reserva Relativa -degradable mediante deslegalización o remisión-, es constitucionalmente inadmisibile. La Reserva no puede ser en ningún caso relativa o elástica, porque no está a disposición del legislador, y calificar de relativa una reserva es tanto como decir que, si bien las normas tendrían que ostentar rango de ley, el legislador puede permitir que ostenten otro distinto. De ningún modo puede ser así: si la remisión al reglamento en licita, sólo puede deberse a que el sector de la disciplina normativa que va a regularse reglamentariamente no está constitucionalmente sujeto a reserva” (23).

No conforme con dicho argumento, Genaro David Góngora Pimentel afirma que los términos absolutos y radicales de la posición De Otto, son inexactos, ya que la deslegalización o remisión no necesariamente afectan la Reserva de Ley, pues todo dependerá de lo que el Reglamento regule o de la materia remitida. Es decir si el reglamento viene a regular –por deslegalización o remisión- la materia reservada a la ley, desde luego que se atenta contra la Reserva, pero esto no tiene nada que ver con la relatividad de la Reserva, pues incluso el reglamento puede fortalecer aun más la Reserva, al no regular aspectos de ésta.

Por tanto la Reserva de la Ley Relativa no debe entenderse como la deslegalización o remisión indiscriminada al reglamento sino como la posibilidad de que la ley –ante su impedimento práctico de regular y mantener por sí sola la materia reservada- deje los aspectos aplicativos y complementarios de la ley al reglamento.

Expuestos dichos argumentos, a mi juicio podemos llegar a las siguientes consideraciones:

- *La Reserva de Ley prevé una reserva de competencia en determinadas materias establecidas en la Constitución a favor del órgano representativo de los gobernados llamado Poder Legislativo. Por tanto el fundamento y base de la Reserva de Ley, es asegurar que la regulación de ciertas materias se haga exclusivamente a través del procedimiento legislativo.*

23.- De Otto.- Derecho Constitucional, (sistemas de fuentes), Ariel, Barcelona 1988, pag. 232, citado por Góngora Pimentel Genaro David en nota 12.

- *La clasificación de Reserva de Ley Absoluta y Relativa, es meramente práctica, ya que en su esencia Reserva de Ley sólo hay una que no fricciona con dicha clasificación, en virtud de que la segunda al ser el complemento de la primera permite obtener el objetivo que dicho principio consagra. Esto es, que la Reserva de la Ley permite que la materia o caso de que se trate, sólo sea regulado en cuanto a su esencia, por las normas primarias emanadas por el Poder Legislativo, permitiendo regular en disposiciones secundarias –Reglamentos- los aspectos que describan su aplicación, pero que nunca lesionen los aspectos esenciales de dicha materia.*

1.3 La División de Poderes.

Visto y comprendido la importancia y trascendencia que tienen los Principios de Legalidad y de Reserva de la ley, ahora nos ocuparemos de un tema íntimamente relacionado con dichos principios y sin el cual no tendría sustento constitucional lo narrado hasta el momento, por ello es que nos referiremos a la División de Poderes como base y sustento del actuar de nuestros gobernantes, no sólo en el aspecto tributario, sino además en todos y cada uno de los actos que pueden lesionar las garantías del gobernado.

Por ello, el análisis que vamos a emprender es fundamental para situar, en sus verdaderos límites jurídicos y políticos, el problema de la Reserva de la Ley, y por consiguiente el poder llegar a la conclusión de que la Ley es y debe ser la única fuente de las contribuciones. Por ello es imprescindible partir de los principios constitucionales; esto sirve a demás para evitar no pocas confusiones y, correlativamente, soluciones poco, o nada afines con el sistema que rige a México.

Una buena parte de esas confusiones se han visto favorecidas principalmente por la deformación operada en el ejercicio de las atribuciones del Congreso y del Poder Ejecutivo, ya que desde hace muchos años se viene percibiendo que el Congreso, lejos de constituir un “órgano” de permanente y eficaz acción gubernativa (no sólo legislativa), se ha convertido en “órgano” de actuación pasiva y esporádica. Preocupado más en actividades de tipo proselitista, cuyos resultados aparecen bien negativos, ha descuidado la obra

constructiva, en la cual encuentra encarnada su razón de ser, en virtud de las atribuciones que la Constitución le confiere.

El impulso está dado, casi siempre, por el Poder Ejecutivo, quien poco a poco ha visto hipertrofiada sus atribuciones, ejerciendo las propias sin ningún control, y aumentando su competencia con otras que son y deben ser exclusivas del Congreso, quien, tal y como acertadamente lo afirma Juan Carlos Luqui, “pasivamente contempla aquel singular y discrecional ejercicio” (24).

Luego entonces, se desplaza así el eje del sistema, que por cierto no es, en el gobierno republicano, el Poder Ejecutivo sino el Congreso, ya que en éste es donde reside la directa representación del pueblo (Cámara de Diputados), y la auténtica representación de las Entidades Federativas (Senado).

En este orden de ideas, no desconocemos que debido a muy complejas causas de diversa naturaleza, entre ellas las económicas y sociales, en muchos países de sistema republicano se ha ido delegando, expresa o tácitamente, atribuciones legislativas al Poder Ejecutivo, con resultados algunas veces sumamente peligrosos, para la defensa de los derechos individuales.

Así mismo, el aumento de atribuciones del Poder Ejecutivo, junto a la pasividad del Congreso, repercute a su vez en el Poder Judicial, en virtud de que son grandes y tan importantes las atribuciones que se delegan en el Poder Ejecutivo, que resulta ineficaz la acción del Poder Judicial, aun cuando éste pueda mantener la independencia que es de su esencia y sus jueces la energía que deben poner en sus decisiones. La lentitud de los procedimientos, no poca condescendencia y hasta debilidad en la dirección de los procesos, unida a la constante desvalorización de la moneda, hace que el pueblo no vea en el Poder Judicial, el verdadero guardián de sus derechos

Ahora bien, el mayor bienestar y tranquilidad de un pueblo civilizado, radica en la seguridad de los derechos individuales, seguridad que sólo puede consagrarla el gobierno por medio de funcionarios capaces, dignos y probos, circunstancia que sin ánimo de ser pesimista, en muy pocas ocasiones las encontramos en los servidores públicos. Ya hemos y seguimos teniendo la experiencia de los resultados a que orilla el paternalismo estatal, incompatible con la misma naturaleza humana y con la tradición de nuestro

24.- Luqui, Juan Carlos.- *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires Argentina, 1993, pag. 159.

ueblo. Y debemos tener en cuenta que este paternalismo, es el que más directamente influye en el aumento de atribuciones del Poder Ejecutivo por la vía de la delegación de legislativa, transformando ello en amplio dominio del Presidente de la República.

En otros países, dicho desplazamiento de funciones, del Poder Legislativo al Poder Ejecutivo, se le quiere explicar sosteniendo que este último se haya en condiciones técnicas más idóneas que el cuerpo legislativo; lo cual puede ocurrir en países en los cuales la administración tiene un alto grado de perfeccionamiento, pero aun así tal y como lo afirma Juan Carlos Luqui, "nada tiene que ver la "técnica" para la realización de funciones con atribuciones legislativas" (25), más aun cuando se debe considerar que todo ordenamiento jurídico cimentado en la División de Poderes, no puede ni debe transgredir la naturaleza jurídica de dicha división.

Bien es sabido por todos nosotros que en tratándose de nuestra administración pública, su índice de capacidad "técnica" para ejecutar las disposiciones jurídicas, deja mucho que desear, ya que tal parece, que la función que se debe desempeñar, se mueve al ritmo de intereses políticos y económicos en la mayoría de las veces.

Este desplazamiento del centro de gravedad del sistema constitucional, trae, entre otras, las siguientes consecuencias:

- Formación de una "burocracia" inepta e informal. lo cual rompe con el significado propio y merecedor de dicho término.
- Crecimiento paralelo de los gastos públicos para propaganda del sistema, en perjuicio del servicio público que por consecuencia se torna malo y caro.
- Aumento de la presión de los "Grupos de Poder", algunos de ellos injiriéndose en actividades incompatibles con sus funciones y con su capacidad técnica, pero sí con su economía.
- Ausencia de todo control del Poder Legislativo. especialmente a la regulación de las materias reservadas para el mismo.

25.- Luqui, Juan Carlos.- *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires Argentina, 1993, pag. 159.

- *Impunidad de los funcionarios públicos al cometer actos de corrupción.*
- *Florecimiento del “improvisado”, en la dirección y conducción de importantes y complejas funciones y servicios públicos y,*
- *Arbitrariedad en el manejo o conducción de los negocios públicos. debido a la supremacía de aquel que ostenta el lugar de titular del poder ejecutivo.*

Sobre lo manifestado, comparto a todas luces el argumento vertido por Juan Carlos Luqui, al afirmar: “por el procedimiento de las delegaciones. que es anticonstitucional, se han trastocado las bases del sistema con el resultado que está a la vista; la eficacia, la rapidez y, por sobre todo, la regularidad de la función y del servicio público no pasa de constituir una utopía, en muchos casos, que son los más” (26).

Así las cosas, no se trata por lo demás, de que los órganos en que está dividido el gobierno ejerzan o no las facultades relativas a las atribuciones que la Constitución les confiere. El sistema republicano es dinámico. más que ningún otro, pues se funda en el principio de la representación popular; esto significa que los mandatarios, cualquiera que sea el órgano desde que actúen, están obligados, por virtud del mandato, a su regular ejercicio. No depende de la voluntad de los funcionarios, como en la monarquía absoluta, sino del cumplimiento de funciones que hacen al ejercicio de facultades cuya base es la respectiva atribución. Tampoco para que uno de esos órganos ejerza su atribución, debe esperar a que el otro se la conceda, porque entonces la vigencia del sistema de división de poderes dependería de ese otro poder (órgano). Cada uno de esos órganos ejerce por sí mismo su atribución. se entiende que en la forma, modo y tiempo que la misma Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece, además, debe impedir que otro órgano la ejerza, modifique, altere o restrinja.

Luego entonces, podemos concluir de una manera muy sencilla, y no menos atinada que:

En estricto sentido no podemos hablar de división de poderes. sino de atribuciones.

Por su parte, legislar es la labor de reflexión originaria por iniciativas que se han de someter en asamblea parlamentaria, de integración plural en cuanto a ideologías políticas, muchas veces divergentes, para llegar a la creación, modificación derogación o abrogación, de normas generales y abstractas.

Así mismo, administrar es la labor que requiere celeridad y pragmatismo en las decisiones que se producen en la aplicación de las leyes a casos concretos, por órganos responsables del cumplimiento de programas o planes de afirmación y desarrollo del bienestar social en áreas tales como económica, educacional, cultural, sanitaria, política, etc.

Por último, juzgar es la labor a través de la cual se aplican las leyes para resolver controversias, desarrollada generalmente en más de una instancia, siendo su fin esencial, el mantener la paz en la colectividad, dando certeza y seguridad jurídica a las relaciones sociales mediante la emisión de sentencias apegadas a derecho.

Sobre el tema que nos ocupa el Dr. Ignacio Burgoa Orihuela, hace la no menos atinada reflexión: "Si las autoridades encargadas de la aplicación de las leyes fueran las mismas que las elaboran y si no existiese entre unas y otras ningún órgano que decidiese jurisdiccionalmente los conflictos surgidos con motivo de dicha aplicación y que velara por la observancia de la Constitución, en una palabra, si fuese un solo órgano del Estado el que concentrara las funciones legislativa, ejecutiva y judicial, no habría sistema democrático, que es de frenos y contrapesos recíprocos, sino autocracia, cualquiera que fuese el contenido ideológico del régimen respectivo" (27).

Por su parte Montesquieu, con sólo pocas palabras señaló la importancia que tiene para todo Estado el que sus órganos desempeñen su función con estricto apego a sus atribuciones consignadas en la Constitución, al puntualizar: "Todo estaría perdido si el mismo hombre, o el mismo cuerpo de príncipes o de nobles, tuviera el derecho de ejecutar las relaciones públicas y el de juzgar los crímenes o las diferencias entre los particulares" (28).

27.- Burgoa Orihuela, Ignacio.- *Derecho Constitucional Mexicano*, México 1985, pag. 579.

28.- de Secondat, Carlos. Barón de Montesquieu.- *El Espíritu de las Leyes*, libro XI, cap. VI. Edit. por la Universidad de Puerto Rico 1964.

Así las cosas, el olvido de los principios citados, ha traído como consecuencia la delegación de atribuciones, no ya de facultades, del Poder Legislativo a favor del Poder Ejecutivo o, en otras oportunidades, el ejercicio por parte de éste, de atribuciones que corresponden a aquel. A la vuelta de los años, en no más de medio siglo, el sistema constitucional ha sido tan desfigurado que a los constituyentes les costaría mucho trabajo reconocer, tan profundos y contradictorios cambios.

1.4 La Delegación de facultades.

Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, “Delegar es la acción de dar una persona a otra la jurisdicción que tiene por su dignidad u oficio, para que haga sus veces o conferirle su representación” (29).

Con un sentido jurídico y a la vez práctico, Bielsa ha sostenido que “hay delegación cuando a una persona o a un órgano se remite una atribución, misión o encargo, para hacer lo que el delegante debería hacer, pero que por razones de conveniencia o necesidad no hace” (30).

En este orden de ideas, es importante sostener que mediante la delegación para dictar disposiciones, que son materia de Ley, el Congreso no amplía ni disminuye la competencia del Poder Ejecutivo, pues ningún poder puede aumentar o disminuir las atribuciones constitucionales de otro. Y así acertadamente dice Horacio García Belsunce al citar a Bianchi, que “la delegación, para ser válida constitucionalmente, no debe acarrear pérdida de la competencia, pues ello implicaría de hecho una reforma a la distribución de competencia hecha por el Poder Constituyente” (31).

Una vez sabido y entendido el significado jurídico de “delegación”, para poder abordar con precisión el tema, es necesario precisar algunos conceptos relacionados con la división de poderes y la delegación de facultades, conceptos que han sido considerados hasta el momento y que a mi juicio es imprescindible puntualizar y aclarar antes de proseguir con cualquier señalamiento.

29.- Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española.

30.- Bielsa, Rafael.- Estudios de Derecho Público.- Argentina 1952, pag. 255.

31.- García Belsunce, Horacio A.- Estudios de Derecho Constitucional Tributario.- Buenos Aires Argentina, 1994, pag. 1.

Las "Atribuciones" que la Constitución confiere expresamente a cada uno de los órganos en que está dividido el "Supremo Poder de la Federación", no son lo mismo que facultades que éstos tienen para concretar esas atribuciones. Para mí, la atribución es aquella parte del "poder" que se ha confiado a un órgano del gobierno y que junto con las otras confiadas a los demás, forman todas ellas el "poder". Esas atribuciones le corresponden a cada órgano a título propio y originariamente, pues hacen a la misma estructura y esencia del sistema.

Las "Facultades", son los medios jurídicos para concretar el ejercicio de la atribución. De ahí la facultad jurisdiccional del Poder Ejecutivo, pues que accede a la atribución de "administrar", de "hacer recaudar las contribuciones", etc.

Así mismo, no debemos confundir las "Facultades" con las "Funciones" que deben cumplirse para hacer ciertas y poner en ejercicio dichas facultades, ni las "Funciones" con los "Actos" que es necesario realizar para el efectivo cumplimiento de las funciones.

Así las cosas, válido es afirmar que la "atribución" se tiene, la "facultad" se ejerce, la "función" se cumple y el "acto" se realiza o ejecuta.

Existe pues, la verdadera jerarquía de instituciones determinada por la propia competencia que cada órgano de gobierno tiene en razón de sus atribuciones. Cada una de esas categorías son, en sustancia, medios con que se cumple la categoría anterior. Así como el "poder" es uno, indivisible indelegable e irrenunciable, y es el pueblo quien lo tiene, de la misma manera cada grupo de atribuciones, conferidas a cada órgano del gobierno, es indivisible, irrenunciable indelegable. Así mismo los tres órganos de gobierno tampoco pueden unir sus atribuciones y reconstituir el "poder", porque el sistema se sustenta en el principio representativo en cuanto al ejercicio de gobierno, y por eso mismo aquellos órganos están desempeñados por representantes del pueblo; sus mandatos no contienen facultades para llevar a cabo esa reconstrucción del "poder".

La doctrina en general, ha admitido que para mejor comprensión pueden hacerse divisiones de cada uno de las atribuciones, lo cual también comparto, dicha división en esencia es la siguiente:

Atribuciones de naturaleza institucional: son aquellas que se cimientan en los principios básicos o estructurales de la Carta Magna. Estas atribuciones se conceden a los órganos de gobierno con el fundamental propósito de hacer ciertas las garantías creadas a favor de la libertad y asegurar los poderes reservados a los Estados. Se les llama institucionales, además, porque los principios republicanos-representativos encuentran en ellas su base de sustentación. Los principios a que nos referimos, como es sabido por todos son: a) soberanía del pueblo; b) responsabilidad de los funcionarios y mandatarios; c) periodicidad de los cargos electivos; d) publicidad de los actos públicos; e) división y equilibrio de los órganos de gobierno, y f) igualdad de todos los habitantes ante la Ley.

Atribuciones de naturaleza política: son aquellas que, no obstante de tener íntima vinculación con las primeras, se relacionan más con la eficacia del sistema que con su existencia. Son las que al constituir los órganos de gobierno, (especialmente los poderes ejecutivo y legislativo), derivan de la competencia a ellos asignada; atienden más a la función que dichos órganos deben cumplir, que a la estructura de la Constitución Suprema. Por lo anterior, es obvio que el poder judicial no aparezca con la suma de atribuciones de esta naturaleza que tienen los otros dos poderes, puesto que su función no es política, en el sentido de acción del gobierno. Pero siendo objetivos a la realidad de nuestro tiempo el actuar del poder judicial no escapa a la toma de decisiones de carácter político.

Atribuciones de naturaleza administrativa: son las que se relacionan directamente con el servicio público que es la obligación del Estado prestar y que, sin ninguna duda se concentran en el poder ejecutivo, el cual como es sabido por todos, es el poder administrador por antonomasia.

Todo lo expuesto hasta el momento, tiene importancia para llegar a saber si el acto dictado es o no válido, es decir si responde o no a una atribución conferida al órgano de gobierno del cual emana. Porque en esencia, tanto la Ley, el Decreto y la Sentencia, no son más que actos que dicta el poder legislativo, el poder ejecutivo y el poder judicial respectivamente. Si cualquiera de esos actos está dictado fuera de esa competencia que a cada órgano de gobierno le determinan sus atribuciones, el acto es nulo por ser emitido por la autoridad sin competencia para ello. Así las cosas, todo se reduce a la validez del acto, y esto porque el acto nulo no trae consecuencias jurídicas, ya que es el principio de libertad y solamente puede ésta quedar restringida a través de un acto válido, es decir, el dictado conforme a la

Constitución Suprema y no a leyes secundarias que lesionen los principios tutelados por aquella.

Conforme a lo expresado, Jéze pronunció no menos atinada frase al señalar: *“detrás del acto jurídico siempre se halla el poder jurídico, del cual el acto o es más que su ejercicio”* (32).

“si las cosas, se puede comprender además, lo importante que es este tipo de análisis, pues a parte de ser necesarios para conocer la validez de los actos jurídicos, también permiten indicarnos las bases de régimen jurídico que corresponde aplicar al órgano que tendrá a su cargo las funciones y, por su parte, el nexo de ese órgano con los otros órganos del gobierno del Estado. Sólo mediante un análisis prolijo y despojado de toda parcialidad se puede llegar a fijar ese régimen jurídico. Del olvido de esos principios es que nacen esos ojos que atribuyen a órganos administrativos (centralizados o descentralizados) funciones que no pueden constitucionalmente cumplir y, en consecuencia, esos órganos están produciendo actos jurídicos inconstitucionales.

A través de una consideración que comparto plenamente, Luqui afirma que *“Las atribuciones que la Constitución confiere a cada órgano del gobierno son indelegables, irrenunciables e indivisibles como lo es la parte del poder que ellas representan. Esto se explica a causa de que dichas atribuciones, así repartidas concretan el sistema de división de atribuciones (poderes); constituyen el ámbito o esfera de su competencia. Admitir la delegación, la renuncia o la división de esas atribuciones es desconocer, pues, la razón de su existencia y echar por tierra todo el sistema.”* (33).

No obstante lo anterior, la mayoría de autores coinciden en que la delegación puede darse, pero nunca de tal manera que con ella quede prácticamente delegada la atribución, y esto sujeto a que verse sobre materia puramente administrativa y nunca, sobre materia institucional o política. A su vez la Ley o el decreto (según sea el órgano delegante) puede dejar sin efecto la delegación, o modificar el plazo, el modo o la condición. Todo esto es así porque la atribución pertenece al órgano delegante, y no al órgano delegado.

32.- Citado por Luqui Juan Carlos.- *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires Argentina, 1993, pags. 176 y 177.

33.- Luqui, Juan Carlos.- *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires Argentina, 1993, pag. 178.

La atribución es la potestad que cada órgano de gobierno ha recibido al emitirse la Constitución. Es la delimitación de esa parte del poder que así queda dividido como una garantía formal de la libertad individual.

Luego entonces, la materia sobre la cual va operar la delegación de la facultad tiene que corresponder al órgano delegante (constituir una materia propia de sus atribuciones), y no pertenecer a otro órgano del gobierno, puesto que evidente es que, nadie puede delegar lo que no tiene.

Además, es importante repetirlo, la materia sobre la cual va actuar la delegación, no puede ser de naturaleza institucional o política, es decir de aquellas que la Constitución ha conferido a cada órgano en vista a la división de atribuciones.

Dicho argumento se sustenta, al considerar que cuando la Constitución Suprema ha querido que en ciertos casos excepcionales, una atribución institucional o política del Congreso pueda ser ejecutada por el poder ejecutivo, lo ha establecido expresamente.

Así las cosas, considero que es válida la delegación de facultades que hacen a atribuciones de carácter administrativa. Esto es así a causa de que, además de ser el sistema de división de atribuciones y no de poderes, como ya ha quedado precisado, domina en él un principio dinámico que alega toda concepción estática, es decir, que no se trata de un esquema encasillado que pueda tener vigencia sin los correspondientes y necesarios remedios legales para que sea real y efectivo. Esos remedios legales se aplican por la existencia de una coordinación o combinación de facultades o funciones.

Importante es tener presente que, como dicho sistema nace a causa de la necesidad de garantizar al individuo frente al Estado sus derechos naturales, y en consecuencia sus garantías individuales, (vida, libertad y propiedad), va de suyo que toda delegación de facultades que en nada altere esas garantías es admitida por la Carta Magna.

Ahora bien, la delegación de facultades, que corresponden a atribuciones de naturaleza administrativa, siempre lleva implícito el fundamento de afirmar las garantías de los derechos elementales del individuo, o propender a mejorar las condiciones de vida de los habitantes, pero en este último caso, sin desmedro de esas garantías.

En este orden de ideas, es evidente que invocando razones de mayor agilidad del sistema tributario y de mejor y más rápida adecuación de la acción administrativa a las necesidades en el campo económico y financiero, se ha ido paulatinamente subestimando el principio de legalidad tributaria para otorgar al poder administrador facultades normativas dentro del ejercicio del poder fiscal. Tal parece que la rigidez de las normas legales, consideradas como insuficientes para prever la infinita variedad de aspectos que la mudable realidad económica va ofreciendo con el transcurso del tiempo, la inmutabilidad y permanencia consiguiente de las mismas, cuando se hace más difícil obtener sus modificaciones o derogaciones, la lentitud y a veces la improbabilidad de obtener una norma legislativa para satisfacer una pretensión de la administración que la proyecta, especialmente cuando la mayoría del congreso no apoyan incondicionalmente al ejecutivo y la creencia de que el poder administrador por sus condiciones naturales de funcionamiento y administración, es quien está en mejores condiciones de apreciar las necesidades financieras del Estado, son todas circunstancias que van influyendo en la crisis del principio de legalidad tributaria, frente al auge de las facultades discrecionales de la administración en la materia.

Agreguemos que no son razones extrañas a esta orientación el intervencionismo y dirigismo que ha sustituido las fórmulas liberales de concepciones políticas y económicas, el conocido robustecimiento del poder ejecutivo, no sólo en función política o de gobierno, sino también en el despliegue de su actividad administrativa. invasora ésta en muchos casos, de la función legislativa.

Por lo manifestado, podemos concluir diciendo que: el resultado práctico que ha traído la delegación de facultades no aparece cumpliendo los objetivos que se tomaran en cuenta para otorgarlas, en consecuencia, es válido ir pensando en la necesidad de actuar con el criterio restrictivo que dejamos expuesto. Claro está que debemos partir de la necesidad, o mejor dicho de la urgencia, de que el órgano legislativo retorne el ejercicio permanente, profundo y activo de sus atribuciones, lo que si bien puede resultar un objetivo de muy largo alcance, es imprescindible forzar a ello.

CAPITULO II

La inconstitucionalidad de la Miscelánea Fiscal.

“La demarcación de los derechos públicos subjetivos, o sea, la fijación de las limitaciones que les impone la situación del gobernado como ente social, únicamente debe consignarse en los preceptos constitucionales que establezcan o regulen la garantía individual correspondiente o en otras disposiciones de la propia Ley Fundamental, pues siendo tales derechos de carácter constitucional, dentro de un sistema normativo organizado en una jerarquía de leyes, como el nuestro, en el que el ordenamiento supremo es la Constitución Federal, no es posible admitir que cuerpos legales secundarios, cualquiera que ellos sean, puedan alterar, reduciéndolo, el ámbito regulador de los mandamientos de ésta.” Ignacio Burgoa O. 1953.

2.1 Semblanza preliminar.

Efectuado el análisis más doctrinal que práctico de los temas tratados en el Capítulo I del presente trabajo, lo cual es indispensable para poderse adentrar a la legalidad y constitucionalidad de las disposiciones que vulneran el principio base del derecho tributario, esto es, la Reserva de la Ley, tutelada por nuestra Constitución Suprema en el artículo 31 fracción IV.

Así las cosas, estudiaremos primero a la llamada “Miscelánea Fiscal”, haciendo un esfuerzo por ser lo más objetivos posible, ya que sólo así podríamos emitir un juicio que no se viera contaminado por lo trascendentes que fueron para mi los años en que colabore para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o bien, la perspectiva que en la actualidad tengo de las actividades de dicha Institución, vistas como un contribuyente más, así como un incipiente conocedor del derecho fiscal debido a mi poca experiencia como pasante que labora en un despacho fiscal.

Dicho lo anterior, es preciso señalar desde este momento, que el tema en estudio se llevará a cabo entendiendo a la Miscelánea Fiscal, no como la generalidad de disposiciones que año con año emite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, entre las cuales se encuentran las modificaciones, derogaciones, y/o abrogaciones a algunas disposiciones, o en su caso, a las leyes que regulan la materia fiscal, sino como a la emisión de “REGLAS GENERALES” que emite dicha dependencia, con el propósito,

debiera ser, de facilitar la ejecución de las disposiciones contenidas en las Leyes Fiscales.

Así las cosas, debemos de considerar que fue a partir del año de 1981, cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público emitió por primera vez la llamada “Resolución que Establece Reglas Generales y Otras Disposiciones de Carácter General para el año de ...”, ésto a raíz de la entrada en vigor de la actual Ley del Impuesto Sobre la Renta, según artículo primero transitorio de dicha Ley, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de noviembre de 1980,

En su inicio la llamada miscelánea fiscal se ocupaba de emitir las disposiciones que facilitaban la aplicación de todas las disposiciones contenidas en el universo de leyes que regulaban la materia fiscal, siendo hasta el año de 1995 cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, estima pertinente realizar la división de su contenido, a fin de hacer más práctico y versátil su análisis y ejecución, y así nacen las siguientes denominaciones: “Resolución que establece para 1995 Reglas Fiscales de Carácter General relacionadas con el Comercio Exterior”, y “Resolución que establece para 1995 Reglas de Carácter General aplicables a los Impuestos y Derechos Federales”.

2.2 Su fundamento legal y su legalidad.

Ha sido una costumbre que en todos los años la miscelánea fiscal se emita en el mes de marzo a fin de que la gran mayoría de disposiciones contenidas en la misma entren en vigor a partir del primero de abril siguiente, lo cual tiene cierta justificación práctica más no jurídica, ya que si tomamos en consideración que es en los últimos días del mes de diciembre de cada año es cuando se publican en el Diario Oficial de la Federación las diversas modificaciones a las Leyes que regulan la materia fiscal, debiera ser que en la misma fecha se publicaran las Reglas Generales necesarias para su debida aplicación; sin embargo considero que está por demás comentar palabra alguna al respecto, ya que de hacerlo distraería el análisis principal del presente trabajo.

Dicho lo anterior, estudiaremos primero uno de los aspectos más importantes, sino es que el más importante, de la llamada Miscelánea Fiscal, esto es el fundamento legal en el cual se basa la Autoridad Fiscal para emitir dichas

Reglas Generales, lo cual nos permitirá apreciar que tan apegado a derecho es el actuar de los tres Poderes de la Unión.

Los preceptos legales en los cuales se basa la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para emitir año con año la llamada Miscelánea Fiscal son los siguientes:

- a).- Artículos 16 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal;*
- b).- Artículo 33 fracción I inciso g) del Código Fiscal de la Federación, y*
- c).- Artículo 6 fracciones XXXIV y XXXV del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.*

Para mejor comprensión, haremos la transcripción de cada uno de los preceptos legales citados, a fin de que inmediatamente después, lleguemos a una conclusión que nos permita saber si el fundamento legal utilizado por Hacienda Federal es idóneo para la emisión de dichas Reglas Generales.

El artículo 16 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal establece que:

“Corresponde originariamente a los titulares de las Secretarías de Estados 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, cualesquiera de sus facultades, excepto aquellas que por disposición de la ley o del reglamento interior respectivo, deban ser ejercidas precisamente por dichos titulares. En los casos en que la delegación de facultades recaiga en jefes de oficina, de sección y de mesa de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos, aquellos conservarán su calidad de trabajadores de base en los términos de la Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado

Los propios titulares de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos también podrán adscribir orgánicamente las unidades administrativas establecidas en el reglamento interior respectivo, a las Subsecretarías, Oficialía Mayor, y a las otras unidades de nivel administrativo equivalente que se precisen en el mismo reglamento interior. Los acuerdos por los cuales se deleguen facultades o se adscriban unidades administrativas se publicarán en el Diario Oficial de la Federación ”

Así mismo, el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal señala:

“A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

I Proyectar y coordinar la planeación nacional del desarrollo y elaborar, con la participación de los grupos sociales interesados, el Plan Nacional correspondiente,

II Proyectar y calcular los ingresos de la Federación, del Departamento del Distrito Federal y de las entidades paraestatales, considerando las necesidades del gasto público federal, la utilización razonable del gasto público y la sanidad financiera de la administración pública federal,

III Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal;

IV Derogada.

V Manejar la deuda pública de la Federación y del Departamento del Distrito Federal;

VI Realizar o autorizar todas las operaciones en que se haga uso del crédito público;

VII Planear, coordinar, evaluar y vigilar el sistema bancario del país que comprende el Banco Central, a la Banca Nacional de Desarrollo y a las demás instituciones encargadas de prestar el servicio de banca y crédito;

VIII Ejercer las atribuciones que le señalen las leyes en materia de seguros, fianzas, valores y de organizaciones y actividades auxiliares de crédito;

IX Determinar los criterios y montos globales de los estímulos fiscales, escuchando para ello a las dependencias responsables de los sectores correspondientes y administrar su aplicación en los casos en que no competa a otra Secretaría;

X Establecer y revisar los precios y tarifas de los bienes y servicio de la administración pública federal, o bien, las bases para fijarlos, escuchando a la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial y con la participación de las dependencias que corresponda;

XI Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales;

XII Organizar y dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera,

XIII Representar el interés de la Federación en controversias fiscales;

XIV Proyectar y calcular los egresos del gobierno federal y de la administración pública paraestatal, haciéndolos compatibles con la disponibilidad de recursos y en atención a las necesidades y políticas del desarrollo nacional;

XV Formular el programa del gasto público federal y el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación y presentarlos, junto con el del Departamento del Distrito Federal, a la consideración del Presidente de la República;

XVI Evaluar y autorizar los programas de inversión pública de las dependencias y entidades de la administración pública federal;

XVII Llevar a cabo las tramitaciones y registros que requiera la vigilancia y evaluación del ejercicio del gasto público federal y de los presupuestos de egresos;

XVIII Formular la cuenta anual de la Hacienda Pública Federal,

XIX Coordinar y desarrollar los servicios nacionales de estadística y de información geográfica, establecer las normas y procedimientos para la organización, funcionamiento y coordinación de los sistemas nacionales estadísticos y de información geográfica, así como normar y coordinar los servicios de informática de las dependencias y entidades de la administración pública federal;

XX Fijar los lineamientos que se deban seguir en la elaboración de la documentación necesaria para la formulación del informe Presidencial integrar dicha información;

XXI Opinar, previamente a su expedición, sobre los proyectos de normas y lineamientos en materia de adquisiciones, arrendamientos y desincorporación de activos, servicios y ejecución de obras públicas de la Administración Pública Federal,

XXII Derogada.

XXIII Vigilar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de las disposiciones en materia de planeación, así como de programación, presupuestación, contabilidad y evaluación;

XXIV Ejercer el control presupuestal de los servicios personales así como, en forma conjunta con la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, aprobar las estructuras orgánicas y ocupacionales de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y sus modificaciones, así como establecer normas y lineamientos en materia de administración de personal,

XXV Los demás que le atribuyan expresamente las leyes y reglamentos.”

Por su parte, el artículo 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación prevé:

“Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

I. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

a).. ..

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 limiten a periodos inferiores a un año ”

Por último, el artículo 6º, fracciones XXXIV y XXXV del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público dispone:

“El Secretario de Hacienda Y Crédito Público, tiene las siguientes facultades:

I.-

XXXIV.- Ejercer las facultades que las leyes y demás disposiciones legales confieren a la Secretaría, para dictar reglas de carácter general en las materias competencia de la misma.

XXXV.- Las demás que con este carácter se establezcan por la Ley, por reglamento o le confiera el Presidente de la República.

Ahora realizaremos el análisis de cada uno de los preceptos legales transcritos, para poder precisar su trascendencia en el tema que nos ocupa:

Primeramente nos referiremos al artículo 16 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, el cual, como se puede apreciar con su simple lectura, hace mención a la facultad que dicha Ley otorga a los titulares de las Secretarías de Estado para delegar en sus subordinados las facultades originariamente otorgadas a ellos, pero en nada se refiere a la facultad expresa del Secretario de Hacienda para emitir la Resolución Miscelánea.

Por su parte el artículo 31 de la citada Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en sus diferentes fracciones señala las atribuciones que tiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin que en alguna de ellas en específico y de manera expresa, atribuya a dicha unidad administrativa a emitir la mencionada Miscelánea Fiscal.

Ahora bien, el inciso g), de la fracción I, del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación establece a favor de todas las autoridades fiscales, la facultad de publicar anualmente las resoluciones dictadas por las mismas, que establezcan disposiciones de carácter general, con lo cual, a primera vista y sin realizar un análisis profundo del tema que nos ocupa, pareciera que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuenta con la facultad para emitir las Reglas Generales que año con año se publican en el Diario Oficial de la Federación, circunstancia que no es así, como más adelante lo demostraremos.

Por último, las fracciones XXXIV y XXXV del artículo 6 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, hacen mención a las facultades INDELEGABLES que el titular de dicha Secretaría tendrá para dictar reglas de carácter general en las materias competencia de la misma, con lo cual pareciera que la emisión de la Miscelánea Fiscal, vista como Reglas Generales, se encuentra apegada a derecho, legalmente hablando, lo cual no es así, como a continuación me permito demostrar:

Primero estudiaremos la legalidad en la emisión de dichas Reglas Generales, para posteriormente avocarnos a su análisis desde el punto de vista constitucional, tomando como referencia la emisión de dichas Reglas para los dos últimos ejercicios fiscales, es decir para los referentes a los años de 1999 y el actual 2000.

Primeramente estudiaremos si el funcionario que emitió dichas Reglas Generales es competente para realizar dicho acto jurídico, para ello, es indispensable transcribir el último párrafo de la Resolución Miscelánea Fiscal emitida para los dos últimos ejercicios:

Resolución Miscelánea Fiscal para 1999. último párrafo, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 3 de marzo de 1999.- “México, D.F., a 26 de febrero de 1999.- En ausencia del Secretario de Hacienda y Crédito Público y del Subsecretario del Ramo, y con fundamento en el artículo 105 del Reglamento Interior de esta Secretaría, el Subsecretario de Ingresos, Tomás Ruiz.- Rúbrica.”

Resolución Miscelánea Fiscal para el año 2000, último párrafo, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 6 de marzo del año 2000.- “México, D.F., a 26 de febrero de 1999.- En ausencia del Secretario de Hacienda y Crédito Público y del Subsecretario del Ramo, y con fundamento en el artículo 105 del Reglamento Interior de esta Secretaría, el Subsecretario de Ingresos, Manuel Ramos Francia.- Rúbrica.”

Como se aprecia con claridad, en ambos casos quien emite la Resolución Miscelánea es el Subsecretario de Ingresos en ausencia del Titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, fundando su actuar en lo previsto en el artículo 105 del Reglamento Interior de dicha Secretaría, el cual prevé que el Secretario de Hacienda podrá ser suplido en su ausencia por los Subsecretarios.

Así las cosas, de conformidad con lo previsto por el citado artículo 105 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es claro

que las Resoluciones Misceláneas para los ejercicios de 1999 y 2000, fueron emitidas de manera legal, no obstante que el artículo 6 del mismo Reglamento, establezca que: “**El Secretario tendrá las siguientes facultades no delegables:**”, entre las cuales se encuentra la prevista por la fracción XXXIV, en la que se señala que “**Ejercer las facultades que las leyes y demás disposiciones legales confieran a la Secretaría, para dictar reglas de carácter general en la materia competencia de la misma, y**”.

Lo anterior es así, ya que si bien es cierto existe precepto legal que señala de manera expresa que las facultades del Secretario no son delegables, también lo es que la dichosa figura de la “**suplencia**”, es decir cuando el funcionario jerárquicamente inferior firma por ausencia del superior, habilita de manera legal la ejecución del acto, circunstancia que particularmente no comparto, ya que a manera de ejemplo, la firma por ausencia permite que válidamente se emita la resolución Miscelánea no sólo por el Subsecretario, el Director General, el Director, el Subdirector, el Jefe del Departamento, sino además por el personal administrativo. de acuerdo a una correcta interpretación del artículo 105 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, lo cual, aunque es legal, es también un aberrante jurídico.

No obstante lo señalado, debemos puntualizar desde este momento, que constitucionalmente dicha emisión viola lo previsto por el artículo 16 de la Carta Magna, tal y como lo trataré de demostrar más adelante.

Ya analizamos la legalidad de la Miscelánea Fiscal por la persona que la emite, ahora profundizaremos un poco más sobre el tema. Para ello, analizaremos si el Secretario de Hacienda y Crédito Público, tiene o no la facultad de emitir dicha Miscelánea, de conformidad con lo dispuesto por la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Ya hemos señalado con anterioridad, que el titular de la Secretaría de Hacienda señala como fundamento legal suficiente para emitir las Reglas Generales los artículos 16 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal; también hemos señalado, incluso realizamos su transcripción para demostrar, que dichos preceptos no otorgan competencia a la Secretaría de Hacienda Y Crédito Público para la emisión de la Resolución Miscelánea.

Así las cosas, resulta evidente que el titular de dicha Unidad Administrativa carece de la competencia legal otorgada por la Ley que regula el actuar de la

Administración Pública Federal, para la emisión de dichas Reglas, siendo intrascendente que el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito prevea dicha facultad a favor del titular de dicha Secretaría, ya que es sabido por todos que el Reglamento emitido por el Presidente de la República a través de su facultad Reglamentaria, no puede ir más allá de lo dispuesto por la ley que es emitida por el Congreso de la Unión, toda vez que ésta es su justificación y medida.

En este orden de ideas, pudiera decirse entonces que la disposición legal prevista en Ley, que otorga la facultad a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para emitir dicha Resolución Miscelánea, es el artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, lo cual es inexacto de conformidad con el siguiente razonamiento:

Hemos dicho con anterioridad que el artículo 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación establece que :

“Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

II. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

a).. ...

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 limiten a periodos inferiores a un año.”

Así las cosas, pareciera que el citado inciso g) transcrito anteriormente, otorga a favor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la facultad de emitir la Miscelánea Fiscal, hipótesis que no comparto, ya que dicha disposición no es precisa en cuanto a la facultad que se otorga a la Dependencia, sin que sea trascendente para el caso que dicha autoridad haya dado el nombre de “Resolución Miscelánea Fiscal para ...”, toda vez que deberá estarse a su contenido y trascendencia en la esfera jurídica del gobernado, según la reserva de la ley en materia fiscal, y no a la denominación que pudiera tener.

Dicha afirmación se robustece, al considerar lo previsto por el artículo 39 fracción II del Código Fiscal de la Federación, el cual dispone que:

Artículo 39 fracción II del C.F.F - "El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

- I.
- 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, el 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 de los contribuyentes."***

Así las cosas, es evidente que el Poder Legislativo atendiendo a la facultad reglamentaria que tiene el Ejecutivo Federal de conformidad con lo previsto por el artículo 89 fracción I de la Constitución Suprema, otorgó a éste la facultad de emitir dichas disposiciones de carácter general, sin alterar los elementos esenciales de las contribuciones.

Luego entonces, al considerar que la facultad reglamentaria otorgada por el precepto constitucional citado a favor del Presidente de la República, es indelegable, resulta evidente que el fundamento legal sustentado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para emitir la Miscelánea Fiscal es aplicable a supuestos diferentes al hecho valer por la Dependencia.

En este orden de ideas, válido es afirmar que la emisión de las Reglas Generales no tienen sustento legal para establecer que su emisión se apega a las disposiciones legales aplicables al caso concreto, circunstancia que se robustecerá con la exposición que hagamos en relación a su constitucionalidad.

2.3 Su constitucionalidad.

Ahora estudiaremos la constitucionalidad de la Miscelánea Fiscal, para ello, al igual que lo hicimos para analizar su legalidad, comenzaremos dilucidando si la persona física que la emite se apega a lo dispuesto por los preceptos constitucionales aplicables.

Partiremos suponiendo que el titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito tiene la facultad legal y constitucional para emitir anualmente la emisión de

dichas reglas, lo cual adelanto desde este momento que no es así, pero para efectos prácticos y del siguiente estudio presumiremos que sí la tiene.

Hemos señalado que de conformidad con lo previsto por los artículos 18 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y 105 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, año tras año el Subsecretario de Ingresos es la persona que firma por ausencia del Secretario de Hacienda la emisión de la Miscelánea Fiscal, lo cual sería procedente si para ello se le otorga la competencia de manera expresa en el Reglamento Interior respectivo.

Lo anterior es así, ya que es infundado el afirmar que el Subsecretario sólo se limita a firmar la Resolución Miscelánea, pues evidentemente no lo hace por acuerdo del Titular de la Secretaría de Hacienda, sino en ejercicio de una competencia legal propia en los términos de la ley relativa, luego entonces la firma de la Resolución no impide vincularlo con la misma, pues tal firma no es una condición material que conduzca a dar eficacia a aquélla, sino la suscripción, como propia, de dicha resolución. Consecuentemente, debe concluirse que al actuar como suplente del titular del ramo, el Subsecretario es responsable de la Resolución si se impugna su emisión en el juicio de garantías, de conformidad con el artículo 11 de la Ley de Amparo, no obstante que firme por ausencia del Secretario.

Así las cosas, resulta inexcusable afirmar que la emisión que realiza el Subsecretario de Ingresos de la Miscelánea Fiscal, es violatoria del artículo 16 Constitucional, ya que no tendría razón de ser el hecho de que el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda establezca de manera expresa como indelegables las facultades del Secretario, si a través de la suplencia por ausencia del Secretario, dicho funcionario puede ejercer facultades que no le han sido otorgadas y que además son indelegables por el titular de las mismas.

Dicho razonamiento ha sido sustentado de manera unánime por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito al emitir la tesis que a continuación se transcribe:

Novena Epoca

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VII Marzo de 1998

Tesis: IIA 20 A

RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 1997. INCOMPETENCIA PARA EXPEDIRLA POR PARTE DEL SUBSECRETARIO DE INGRESOS DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. *La expedición de la resolución miscelánea fiscal, de conformidad con el artículo 6o., fracción XXXIV, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, compete exclusivamente al Secretario de Hacienda y Crédito Público, siendo una facultad indelegable, por lo que si la miscelánea fiscal para mil novecientos noventa y siete fue expedida por el Subsecretario de Ingresos de esa Secretaría, sustituyéndolo indebidamente y arrogándose una facultad que categóricamente se prevé como no delegable, se viola el artículo 16 constitucional.*

TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Amparo en revisión 174/97. Administrador Jurídico de Ingresos, en representación del Presidente del Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 30 de octubre de 1997. Unanimidad de votos Ponente: Darío Carlos Contreras Reyes. Secretaria: América Elizabeth Trejo de la Luz.

Concluimos entonces, que la emisión de la Miscelánea Fiscal emitida por el Subsecretario de Ingresos, viola lo previsto por el artículo 16 de la Constitución Suprema.

No esta por de más recordar que el artículo 16 Constitucional, establece en el primero de sus párrafos que:

Artículo 16 de la Constitucional, primer párrafo.- "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento."

Es notorio que la Miscelánea Fiscal al ser emitida por el Subsecretario de Ingresos al firmar en ausencia del Titular de la Dependencia, está haciendo suya una facultad indelegable de aquel, la cual además no se le ha otorgado de manera expresa para él, siendo en consecuencia, incompetente para la emisión de dicho acto, violando con ello la garantía de seguridad jurídica tutelada por el mencionado artículo 16 de la Carta Magna.

Ahora profundizaremos un poco más en nuestra exposición, para ello, analizaremos ahora si el Secretario de Hacienda y Crédito Público tiene o no la facultad para emitir dicha Resolución Miscelánea.

Partiremos de la afirmación de que el artículo 89 fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, otorga al Presidente de la República la facultad reglamentaria de conformidad con lo siguiente:

Artículo 89 fracción I de la Constitución Suprema.- "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."

Es correcto afirmar que el Presidente de la República actualiza la hipótesis prevista en la parte final de la fracción I del artículo 89 Constitucional, con la emisión de Reglamentos jerárquicamente subordinados en todos los casos a las Leyes, ya que lo previsto por el inciso a), de la fracción VIII, del artículo 107 de dicho Ordenamiento Legal lo confirma al prever:

Artículo 107, fracción VIII inciso a) de la Constitución Suprema.- "Todas las controversias de que habla el artículo 103 se sujetarán a los procedimientos y formas del orden jurídico que determine la Ley, de acuerdo a las bases siguientes:

I..

VIII. Contra las sentencias que pronuncien en amparo los Jueces de Distrito o los Tribunales Unitarios de Circuito, procede revisión. De ella conocerá la Suprema Corte de Justicia:

a) Cuando habiéndose impugnado en la demanda de amparo, por estimarlos violatorios de esta Constitución, leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Presidente de la República de acuerdo con la fracción I del artículo 89 de esta Constitución.. "

Siendo posible también que, en el caso que nos ocupa, dicha facultad se presente con la emisión de Reglas de Carácter General, de conformidad con lo previsto por el primero de los preceptos antes mencionados, en íntima concordancia con lo señalado en la fracción II del artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, siempre y cuando esto no implique variar la regulación de los elementos esenciales de las contribuciones, a saber, sujeto, objeto, base, cuota, tasa o tarifa, o bien, contrarién las disposiciones de las leyes fiscales, ya que la facultad para legislar sobre dicha materia es potestad exclusiva e indelegable del Poder Legislativo, según lo dispone el la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Suprema, disposición que ejemplifica y actualiza en toda su extensión la Reserva de la Ley en Materia Tributaria. Tal

opinión ha sido sostenida incluso por nuestros más altos tribunales, en la tesis que a continuación se transcribe:

Octava Epoca
Instancia: Cuarta Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: IX-Marzo
Tesis: 4a. IV/92
Página. 50

FACULTADES DEL EJECUTIVO PARA DICTAR RESOLUCIONES DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA FISCAL, ALCANCE DE LAS. El artículo 39, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, establece que el Ejecutivo Federal, mediante resoluciones de carácter general, podrá 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 el objeto, la base, la cuota, la tasa o tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de los mismos, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes. **AHORA BIEN, ES INEXACTO QUE ESTE PRECEPTO PERMITA AL EJECUTIVO FEDERAL VARIAR LAS DISPOSICIONES DE LAS LEYES FISCALES CUANDO NO SE RELACIONAN CON EL SUJETO, EL OBJETO, BASE, CUOTA, TASA O TARIFA DE LOS GRAVÁMENES, INFRACCIONES O SANCIONES DE LOS MISMOS, PUES EL PROPIO PRECEPTO DEBE INTERPRETARSE EN CONSONANCIA CON EL ARTÍCULO 89, FRACCIÓN I, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, DE MANERA QUE SI DE ACUERDO A ESTE ÚLTIMO PRECEPTO, LA FACULTAD REGLAMENTARIA DEL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA CONSISTE EN PROVEER EN LA ESFERA ADMINISTRATIVA A LA EXACTA OBSERVANCIA DE LAS LEYES, ES EVIDENTE QUE EN NINGÚN CASO ESTÁ FACULTADO PARA MODIFICAR O VARIAR SUS DISPOSICIONES A TÍTULO DE FACILITAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES, NI AUN EN EL SUPUESTO DE QUE ESAS DISPOSICIONES NO GUARDEN RELACIÓN CON EL SUJETO, OBJETO, BASE, CUOTA, TASA O TARIFA DE LOS GRAVÁMENES, O CON DICHAS INFRACCIONES O SANCIONES.**

Amparo en revisión 5418/91) Inmobiliaria Sar, S.A. de C.V. 3 de febrero de 1992. Cinco votos. Ponente. José Antonio LLanos Duarte. Secretario. Abraham S Marcos Valdés.

Así las cosas, la facultad otorgada por la fracción I del artículo 89 de la Carta Magna, permite al titular Ejecutivo Federal, emitir disposiciones generales y abstractas que trascienden en la esfera jurídica del gobernado, sin que dicha facultad pueda ser delegada en algún subordinado, pues la propia Constitución Suprema no estableció de manera expresa dicha posibilidad, a lo cual, resulta aplicable la Máxima Jurídica que establece: “La

AUTORIDAD SÓLO PUEDE REALIZAR, LO AUTORIZADO EXPRESAMENTE POR LA LEY”.

En este orden de ideas, resulta claro que la facultad de emitir Resoluciones Generales tendientes a facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, o bien que otorguen derechos a los mismos, es exclusiva del titular del Ejecutivo Federal, sin que exista la posibilidad de que éste la delegue a fin de facilitar su emisión o amparados en cualquier otro pretexto que en nada quita o salva dicha prohibición.

A mayor abundamiento, cabe señalar que, si bien es cierto la fracción XXXIV del artículo 6 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, establece que es facultad del Secretario titular de dicha Dependencia: “Ejercer las facultades que las leyes y demás disposiciones legales confieren a la Secretaría, para dictar reglas de carácter general en las materias competencia de la misma”, con lo cual pareciera que dicho funcionario cuenta con la facultad de emitir las Reglas Generales, también lo es que dicha disposición es parte de un ordenamiento legal que fue emitido por el Presidente de la República, en ejercicio a su facultad reglamentaria.

Luego entonces, resulta evidente que la facultad prevista en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a favor de su titular para emitir Reglas de Carácter General, es producto de la delegación que indebidamente realiza el Presidente de la República al titular de dicha dependencia, de su facultad reglamentaria, circunstancia que, como ha quedado expresado, es violatoria del artículo 89 fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por lo anterior, válidamente debe afirmarse, que las Reglas Generales o bien la Miscelánea Fiscal, al ser emitidas por la autoridad no facultada para ello, quebranta los artículos 16, 31 fracción IV y 89 fracción I de la llamada Ley de Leyes, sin que sea justificación válida o suficiente, el señalar que, debido al gran desarrollo de la actividad administrativa de los últimos años, ha sido necesaria la delegación de facultades a los Secretarios de Estado, para regular materia que escaparon a la regulación del Poder Legislativo, o bien, tienden a complementar dicha regulación, ya que de aceptar esto último, sería tanto como quebrantar los principios que sustenta nuestro marco legal, principalmente aplicados en materia fiscal, los cuales a saber son el “Principio de División de Poderes” y el “Principio de Reserva de la Ley”.

Es por ello, que en la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se ha sostenido en la jurisprudencia y tesis aisladas los razonamientos jurídicos que a continuación se transcriben, y que resultan aplicables al caso en estudio.

Quinta Epoca

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo III, Parte SCJN

Tesis: 157

Página: 107

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 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 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 esa Ley, fundada en el artículo 90 de la Constitución, deba 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 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 refrendo 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.*

Quinta Epoca:

Amparo en revisión 6303/42. Llaca Ramón. 25 de noviembre de 1942. Cinco votos

Amparo en revisión 7309/42. Rodríguez Eduardo. 2 de diciembre de 1942. Cinco votos.

Amparo en revisión 5813/42. Villaseca Bautista. 4 de febrero de 1943. Cinco votos.

Amparo en revisión 9722/42. González Salinas Félix y coags. 10 de febrero de 1943. Cinco votos.

Amparo en revisión 9637/42. Fernández Teodoro. 12 de febrero de 1943. Unanimidad de cuatro votos.

Séptima Epoca

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Informes

Tomo: Informe 1986, Parte III

Página: 127

SECRETARIOS DE ESTADO. SUS FACULTADES NORMATIVAS CUANDO SON AUTORIZADOS POR EL LEGISLADOR PARA CREAR NUEVAS REGLAS DE DERECHO. CLÁUSULAS 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 dotadas de ellas, en particular, de los secretarios de estado. Se esta 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 especifica, sea que esta haya sido objeto de regulación con anterioridad o que no la haya sido, de acuerdo con los principios y lineamientos contenidos en la propia norma habilitante. sin prejuzgar sobre la constitucionalidad de tales cláusulas habilitantes asunto ajeno a este fallo, parece claro que su adopción por parte del legislador ordinario tiene por efecto esencial y primario un fenómeno de ampliación de las atribuciones conferidas a la administración en sus relaciones con los gobernados, al permitirle actuar en materias que antes le 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 limites formales competencia, procedimiento y jerarquía o materiales principios generales de derecho, reserva de ley y garantías individuales de la propia habilitación.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

Amparo en Revisión 167/86. Upjohn, S. A. de C. V. 14 de octubre de 1986. Unanimidad de Votos. Ponente: Genaro David Gongora Pimentel. Secretaria: Adriana Leticia Campuzano Gallegos.

Resulta necesario precisar, que en el caso concreto al emitirse año con año la Miscelánea Fiscal por la autoridad no competente para ello, se viola en perjuicio de los gobernados, la garantía individual de seguridad jurídica, toda vez que se pretende dar validez a disposiciones con características de ley, es decir generales y abstractas, no obstante que se encuentran viciadas desde su origen, al carecer el Titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de facultad para realizar dicha emisión.

Ahora estudiaremos la constitucionalidad de la Miscelánea Fiscal por su contenido, para ello, es indispensable realizar el análisis de algunas disposiciones que a mi juicio vulneran el Principio de Reserva de la Ley en materia tributaria, ya que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 72, inciso f), de la Constitución Federal, en la reforma o derogación de las leyes o decretos se deberán observar los mismos trámites establecidos para su formación; es decir, una disposición administrativa, aún de carácter general, como lo es la Miscelánea Fiscal, no puede privar de vigencia a una ley, o bien hacer que cesen sus efectos, ya que de ser así sería violatorio de dicho precepto constitucional, así como de los artículos 31 fracción IV de la Constitución Federal, y 73 fracción XVI de la Ley de Amparo. Dicho criterio ha sido sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Unión en la jurisprudencia que a continuación se transcribe:

Octava Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo I, Parte SCJN

Tesis: 228

Página. 216

LEYES TRIBUTARIAS. CESACION DE SUS EFECTOS. *Debe estimarse que cesan los efectos de una ley tributaria expedida por el Congreso de la Unión cuando éste dicta otra que cancela la vigencia y consecuencias de la combatida en amparo, ya que de conformidad con lo establecido por el artículo 72, inciso f), de la Constitución Federal, en la reforma o derogación de las leyes o decretos, se deben observar los mismos trámites establecidos para su formación. Por lo tanto, una disposición administrativa, aun de carácter general, no puede privar de vigencia una ley ni, por ello, hacer que cesen sus efectos como tal, en términos de lo establecido por la fracción XVI del artículo 73 de la Ley de Amparo, a menos que el propio creador de la norma así lo hubiere dispuesto.*

Octava Epoca:

Amparo en revisión 5744/90 Enrique Quintana Yngelmo 10 de octubre de 1991

Unanimidad de dieciocho votos

Resolución Miscelánea es, según el párrafo tercero del capítulo relativo al CONSIDERANDO, permitir a los contribuyentes cumplir con sus obligaciones fiscales en forma oportuna y adecuada, sin que en ningún supuesto esto represente la imposición de obligaciones, así como la regulación inclusive de supuestos no contemplados en la Ley, y que estén relacionados o afecten los elementos esenciales de las contribuciones, ya que de ser así sería violatorio a la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Suprema.

Realizado dicho comentario, mismo que debemos tener presente en todo momento, iniciaremos el análisis de dicha regla señalando que el séptimo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, dispone que:

“Se aceptarán como medios de pago, los cheques certificados o de caja, los giros postales, telegráficos o bancarios y las transferencias de fondos reguladas por el Banco de México; los cheques personales únicamente se aceptarán en los casos y en las condiciones que establezca el Reglamento de este Código ..”

Considerando lo previsto en el párrafo transcrito, es claro que la Ley, (Código Fiscal de la Federación), prevé la posibilidad de que los contribuyentes cubran sus obligaciones fiscales mediante cheques, condicionando el pago, solamente en tratándose de cheques personales, a lo que disponga el Reglamento de la materia.

*Luego entonces, al establecer la regla 2.1.9 para el año de 2000, que los pagos realizados mediante cheques se entenderán realizados en diferentes fechas según la hora en que se presente, el banco a cuyo cargo fue librado, así como el banco en que sea presentado, es evidente que viola lo previsto por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, esta invadiendo la esfera jurídica del gobernado a través de una facultad exclusiva del Poder Legislativo, toda vez que dicha disposición va más allá de lo que establece la Ley sobre el caso concreto, considerando que el séptimo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, no prevé cuando se tendrá efectuado el pago realizado con cheque, siendo jurídicamente razonable que el pago efectuado de dicha forma se debe tener por realizado al momento de la presentación del cheque correspondiente, atentos a la máxima jurídica de que **“cuando la Ley no distingue, no debe establecerse distinción”**.*

En consecuencia, para que lo dispuesto en la regla en estudio respetara el principio de Reserva de la Ley en materia fiscal tutelado por la fracción IV

del artículo 31 de la Carta Magna, debiera de ser regulado por el Código Fiscal de la Federación.

Ejemplo 2

Resoluciones Misceláneas Fiscales para 1999 y 2000.

Regla 2.4.1 para los años de 1999 y 2000.- “Para efectos del artículo 29, segundo párrafo del Código, las facturas, las notas de crédito y de cargo, los recibos de honorarios, de arrendamiento y en general cualquier comprobante que se expida por las actividades realizadas, deberán ser impresos por personas autorizadas por el SAT.

Además de los datos señalados en el artículo 29-A del Código, dichos comprobantes deberán contener impreso lo siguiente:

- A. La cédula de identificación fiscal reproducida en 2,75 cm. Por 5 cm. Sobre la impresión de la cédula, no podrá efectuarse anotación alguna que impida su lectura.*
- B. La leyenda: “la reproducción no autorizada de este comprobante constituye un delito en términos de las disposiciones fiscales”, con letra menor de 3 puntos.*
- C. El RFC, nombre, domicilio y teléfono del impresor, así como la fecha de publicación en el DOF de la autorización, con letra menor de tres puntos.*
- D. La fecha de impresión.”.*

Como se aprecia con claridad, la regla 2.4.1 para los ejercicios de 1999 y 2000, al igual que la regla 2.1.9 para el presente año, establece a cargo de los contribuyentes, obligaciones que originariamente no previa el dispositivo legal que regula la hipótesis normativa.

Lo anterior es así, ya que el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, de manera expresa establece los requisitos que deberán contener los comprobantes fiscales que se expedirán por las operaciones comerciales que se realicen, sin que sea legal y constitucionalmente válido que a través de las Reglas Generales se establezcan requisitos adicionales a los señalados por la Ley de la Materia, ya que al presentarse este supuesto en la regla en estudio, se viola lo previsto por la fracción IV del mencionado artículo 31 Constitucional, toda vez que se impone a los contribuyentes obligaciones por parte de una autoridad que carece de competencia para ello, e invade con este acto facultades exclusivas del Poder Legislativo.

Ejemplo 3

Resoluciones Misceláneas Fiscales para 1999 y 2000.

Regla 2.9.1 para los años de 1999 y 2000.- “Para los efectos del artículo 30-A, cuarto párrafo del Código, las personas obligadas a proporcionar la información relacionada con la clave del R.F.C. de sus usuarios, son las siguientes:

- A. Prestadores de servicios telefónicos
- B. Prestadores de servicio de suministro de energía eléctrica.
- C. Casas de bolsa.”

En esta regla, a juicio del suscrito, se presenta una delegación de facultades que vulnera el principio que sostiene nuestro régimen constitucional, como lo es la División de Poderes.

Lo grave del caso es que no solamente se presenta por parte del Poder Ejecutivo, sino además por parte del Legislativo, al delegar una facultad que constitucionalmente le compete de manera exclusiva al Congreso de la Unión.

Dicha afirmación encuentra su sustento en lo dispuesto por el cuarto párrafo del artículo 30-A del Código Fiscal de la Federación, que ha saber dispone:

“Las personas que presten sus servicios que mediante reglas de carácter general determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, estarán obligadas a proporcionar a la citada dependencia la información a que se refiere este artículo, relacionada con la clave que la propia Secretaría determine en dichas reglas...”

En la transcripción anterior, se aprecia con claridad como el Poder Legislativo delega, no a favor del Titular del Ejecutivo Federal, sino a favor del Secretario de Hacienda y Crédito Público, la facultad de establecer una obligación sobre determinados contribuyentes, situación que es contraria al Principio de Reserva de la Ley, tutelado por nuestro ya mencionado artículo 31 constitucional en su fracción IV.

Dicha razonamiento se corrobora con la simple lectura de la regla 2.1.9 de la Miscelánea Fiscal, la cual establece la obligación solamente para los prestadores de servicios telefónicos, de servicio de suministro de energía eléctrica, así como para las casas de bolsa, de proporcionar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la información relacionada con el R.F.C., de sus usuarios, lo cual no sólo es inconstitucional, sino además un aberrante jurídico, siendo injustificable afirmar que disposiciones como la que se analiza se emiten para agilizar la regulación de los actos fiscales, ya que nada tiene que ver, con el hecho de facilitar el cumplimiento oportuno de las

obligaciones fiscales, como absurdamente se establece en el citado párrafo tercero del capítulo relativo a “considerando” de la Resolución Miscelánea Fiscal para 1999 y 2000.

Ejemplo 4

Resoluciones Misceláneas Fiscales para 1999 y 2000.

Regla 2.13.1 para el año de 1999 y 2.13.8 para el año 2000.- “Para efectuar los pagos correspondientes a las parcialidades segunda y sucesivas se deberá utilizar la forma oficial FMP-1.

El SAT determinará el importe de la segunda y siguientes parcialidades de conformidad con lo establecido por la fracción I del artículo 66 del Código. No se aceptarán pagos efectuados en formas diferentes a la forma oficial FMP-1.”

Sobre este último ejemplo, debemos traer al presente lo que ya en su oportunidad expusimos referente a la facultad, que a mi juicio solamente tiene el titular del Ejecutivo Federal para expedir las Reglas Generales relacionadas entre otras cosas, con la forma de pago de las contribuciones federales, según lo dispone el artículo 39 fracción II.

Luego entonces, al establecerse en la regla 2.13.1 para el año de 1999 y 2.13.8 para el año 2000, el formato a través del cual se deberán enterar la segunda y posteriores parcialidades de un adeudo sujeto a pago a plazos, y al señalarse además de manera absurda que “No se aceptarán pagos efectuados en formas diferentes a la forma oficial FMP-1”, resulta claro que dicha disposición resulta violatoria del mencionado artículo 29 fracción II, y en consecuencia del antes mencionado artículo 31 Constitucional en su fracción IV.

Cabe agregar a manera de comentario, que en “muchísimos” casos, y disculpen por la expresión pero así es, al acudir los contribuyentes al módulo de atención fiscal con el fin de solicitar él o los formatos correspondientes que les permita realizar de manera oportuna sus pagos parciales, se encuentran con la negligencia y/o torpeza de las autoridades hacendarias para expedir dichos recibos, teniendo que regresar en varias ocasiones a fin de que les sean proporcionados los mismos. Ahora bien, cuando el deudor del

fisco espera a que la autoridad le envíe por correo los recibos correspondientes, en la mayoría de los casos dicho envío jamás se realiza, y cuando se llega a dar, efectúa con varios meses de retraso.

Es por ello que resulta absurda, además de ilegal e inconstitucional la disposición contenida en la regla 2.13.8 para el año 2000, ya que la misma en nada facilita en la práctica el pago de las contribuciones federales, tal pareciera que si los contribuyentes realizaran pagos en diferente formato, las cantidades pagadas irían a cuentas diferentes a la de la Tesorería de la Federación.

No pretendo abundar mas en el presente tema, ya que si analizamos cuidadosamente cada una de las Reglas de la Resolución Miscelánea, nos percataremos que la gran mayoría de ellas, por su contenido, son violatorias del artículo 31 fracción IV, o en su caso del artículo 89 fracción I, ambos preceptos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

2.4 Consideraciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Ahora tocaremos el punto de vista de algunas autoridades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, respecto a la Miscelánea Fiscal, los cuales nos ayudarán en mucho para comprender él porque año con año se cometen los mismos errores al emitir dichas disposiciones.

No omito comentar, que en la emisión de los documentos que a continuación en copia anexaremos, participé de manera directa, al elaborar el oficio a través del cual se solicitó la retroalimentación a diversas autoridades, toda vez que la inquietud de saber el punto de vista de las mismas sobre las disposiciones de la Miscelánea Fiscal, estaba presente en mi desde aquel entonces.

Así las cosas, primero nos referiremos al oficio Para-De emitido el 10 de septiembre de 1997 por la Administración Central de Normatividad de Impuestos Internos de la Administración General Jurídica de Ingresos, máximo órgano jurídico de la Subsecretaria de Ingresos de aquella fecha.

República es indelegable, ya que no existe precepto legal de la Constitución Suprema que establezca tal delegación.

Deberá considerarse además, que respecto a los Secretarios de Estado no es predicable la facultad reglamentaria, dado que ésta, está reservada de manera exclusiva al Presidente de la República, como único titular del Poder Ejecutivo Federal, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 80 de la Constitución Suprema; sin embargo, cierto es que los Secretarios de Estado gozan de un poder de mandato natural sobre sus inferiores y de organización en el ámbito interno de su dependencias, sin que ello quiera decir que los efectos de éste ejercicio puedan trascender a los gobernados, en virtud de que dichos funcionarios son simplemente servidores públicos no dotados de supremacía general otorgada por el pueblo, característica que si reúne el titular del Ejecutivo Federal.

Por último, nos referiremos a lo asentado sobre el tema en estudio, por el Administrador Central de Normatividad de la Administración General de Recaudación en el oficio No. 322-SAT-III-SNTJC-97-0327 de fecha 5 de agosto de 1997, el cual a continuación presento en copia:

VOL. A-131

ADMINISTRACIÓN GENERAL DE RECAUDACIÓN
ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE NORMATIVIDAD
ADMINISTRACIÓN DE LA FISCALÍA, SUBSECRETARÍA DE NORMATIVIDAD FISCAL Y DE LOS CONTRIBUYENTES
SUBSECRETARÍA

ASUNTO: Consultas sobre nota informativa relativa a Impuestos Pagar.

México, D.F. 05 ABO 1997

ACT. SECRETARÍA DE HACIENDA
ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE
PLANEACIÓN Y SISTEMAS
INFORMATICA, S. DE CV
MÓDULO 1, P. 750

En atención a su oficio No. 322 SAT (ASAR, 97) 0147 del 14 de julio del 97, se certifica que el contenido de la Nota Informativa que se adjunta en copia es el que se encuentra en el expediente que se indica en el encabezado del presente documento.

Sobre el particular, esta Administración le manifiesta que sus vez invocadas sus obligaciones a las personas físicas inscritas en el padrón de contribuyentes, se encuentran vigentes y aplicables por lo que se reitera a las Reglas Generales de modificación a las cuentas, el deber de cumplir el pago de los impuestos de los contribuyentes, a fin de ser un activo de contribuciones para los presupuestos federales, estatales y municipales de México. Por lo tanto, se reitera que los contribuyentes, así como los que no se encuentran inscritos en el padrón de contribuyentes, no están obligados a pagar los impuestos, cuando no se encuentran inscritos en el padrón de contribuyentes, puede ser impugnada de manera sencilla ante los tribunales judiciales competentes.

ADMINISTRACIÓN GENERAL DE RECAUDACIÓN
AGL. 3 200 3
SUBSECRETARÍA DE NORMATIVIDAD FISCAL Y DE LOS CONTRIBUYENTES

SUPLENTE EFECTIVO NO REELECCIÓN
EL ADMINISTRADOR CENTRAL

AGL. 3 200 3
AGL. 3 200 3
AGL. 3 200 3

SECRETARÍA DE HACIENDA

SECRETARÍA DE HACIENDA, Administración General de Recaudación - Módulo 1 P. 5. Ciudad de México, D.F. en el momento.

Realizado el análisis del contenido del oficio citado, podemos concluir válidamente que, si bien es cierto el funcionario que emite dicho documento reconoce que en las Reglas Generales no pueden establecerse obligaciones para los contribuyentes, y que de ser así pueden ser impugnadas de manera sencilla por los contribuyentes, también lo es que en ningún momento la

vidad realiza un análisis detallado y profundo de la legalidad o constitucionalidad de la Miscelánea Fiscal, debido a que, según deduzco, no porque lo desconozca, ya que a través del comentario que realiza, se sabe con claridad que sabe perfectamente de lo que está hablando, más creo que es por la natural reserva que guardan algunos funcionarios en las cosas que en un momento dado pueden afectar a la Secretaría de Hacienda.

Finalmente podemos concluir que de los tres ejemplos expuestos se aprecia con claridad como en la mayoría de los casos, funcionarios de alto nivel no perciben la trascendencia que tiene la emisión de las Reglas Generales desde el punto de vista de su legalidad o inconstitucionalidad, y no porque, como en el tercer caso, traten de no omitir comentarios sobre temas que consideran delicados por el perjuicio que se puede ocasionar a la Institución, al señalar las limitaciones y las violaciones que se presentan en la emisión de dichas Reglas Generales, sino porque realmente el nivel de desconocimiento de muchos funcionarios deja mucho que desear.

CAPITULO III

La inconstitucionalidad de disposiciones reglamentarias.

Lo que les disgusta del derecho es precisamente su desusada exactitud que retiene la imaginación. Todo economista es un sabio, pero es también un idealista que se ignora o un profeta que se afirma. Por eso le disgusta que le inviten a precisar los contornos de su sueño o a dar sentido claro a sus profecías. Gerges Ripert, Aspectos Jurídicos del Capitalismo Moderno. Buenos Aires 1950.

3.1 Semblanza preliminar.

Ahora enfocaremos nuestro estudio a las disposiciones contenidas en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, a fin de poder constatar si dicho ordenamiento legal descansa en las normas constitucionales que prevén su razón de ser, así como su debido respeto al principio de reserva de la Ley que rige la materia fiscal.

En la Constitución Mexicana, como sucede en otros sistemas jurídicos, se reconocen dos niveles de actuación normativa de alcance general:

- a) La facultad de legislar propia del Congreso de la Unión (en materia federal) y*
- b) La facultad de reglamentar exclusiva del Presidente de la República.*

Al Congreso de la Unión corresponde innovar el ordenamiento jurídico (novum normativo), es decir, crear nuevas reglas de derecho generales, abstractas e impersonales, cuya eficacia jurídica es absoluta e incondicionada.

Al presidente de la República (titular único del Poder Ejecutivo Federal), corresponde la potestad reglamentaria por virtud del artículo 89, fracción I, de la Carta Fundamental, para proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes. Su función es desarrollar, particularizar y

complementar las leyes administrativas, pero no suplirlas, limitarlas o rectificirlas.

La distinción entre las normas producto de una y otra potestades atiende tanto a su fuente de legitimación como a su eficacia normativa: mientras la ley constituye la manifestación de la voluntad soberana de la comunidad que dispone sobre sí misma por conducto de sus representantes en la Cámara, el Reglamento sólo expresa la intención no de la colectividad sino de un ente singular a su servicio, quien tiene la necesidad constante de explicar su actuación, y cuyas normas hallan su medida y justificación en la ley, según criterio sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en repetidas ocasiones, de allí que la norma reglamentaria sea calificada frecuentemente como secundaria y subordinada. Esta clásica distribución de funciones entre los Poderes Legislativo y Ejecutivo encuentra pocas excepciones en nuestro régimen fundamental.

Debemos considerar al respecto, que ninguna de estas potestades es conferida por la Constitución a otros órganos estatales distintos de los nombrados, como sería los Secretarios de Estado, de quienes ni siquiera es predicable la facultad reglamentaria dado que está reservada en exclusiva al presidente de la República, como único titular del Poder Ejecutivo Federal con arreglo al artículo 80 de la propia Constitución; en realidad, los encargados de despacho son auxiliares del presidente en el ejercicio de sus atribuciones, a la vez que integrantes de la Administración Pública Federal conforme a lo preceptuado por el artículo 90 del ordenamiento fundamental.

Ahora bien, los efectos del ejercicio del poder ejercido por los Secretarios de Estado, no pueden trascender a los gobernados, en virtud de que estos funcionarios son simplemente servidores públicos, no dotados de supremacía general sobre el pueblo.

3.2 Su naturaleza jurídica y su diferencia con las leyes.

En este orden de ideas, la naturaleza jurídica del Reglamento, bien puede considerarse desde dos puntos de vista:

- Es un acto formalmente administrativo, ya que emana del Poder ejecutivo en ejercicio de su facultad reglamentaria prevista por la fracción I del artículo 89 Constitucional.

- Es un acto materialmente legislativo, toda vez que participa de los atributos de la Ley, considerando que al igual que ésta, las disposiciones contenidas en el reglamento son de carácter impersonal, general y abstractas.

Al respecto, nuestros más altos tribunales han emitido la jurisprudencia que a continuación transcribimos:

*Séptima Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: 60 Tercera Parte
Página: 49*

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 sólo 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 aun en lo 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 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.*

Volumen 51, pág. 81. Amparo en revisión 1409/72. Creaciones Raklin, S. A. 22 de marzo de 1973. 5 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volumen 52, pág. 78. Amparo en revisión 1137/72. Manuel Alvarez Fernández, 25 de abril de 1973. 5 votos. Ponente: Alberto Jiménez Castro.

Volumen 53, pág. 27. Amparo en revisión 1608/72. Blusas y Confecciones, S. A. 3 de mayo de 1973. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Pedro Guerrero Martínez.

Volumen 54, pág. 31. Amparo en revisión 1017/72. Yosam, S. A. 21 de junio de 1973. 5 votos. Ponente: Jorge Iñárritu.

Volumen 55, pág. 39. Amparo en revisión 1346/72. Embotelladora Potosí, S. A. de C. V. 9 de julio de 1973. 5 votos. Ponente: Jorge Saracho Alvarez.

NOTA: esta tesis también aparece en: Apéndice 1917-1985, Tercera Parte. Segunda Sala, tests 404, pág. 709

En este orden de ideas, el carácter propio de la ley, aunque no reside en su generalidad ni en la impersonalidad de las ordenes que da, ya que ese carácter puede tenerlo también los reglamentos, si consiste en el hecho de que la ley es una expresión de la voluntad nacional, manifestada mediante los congresos, lo que no puede decirse de un reglamento, que es la expresión de la voluntad del poder administrativo.

Los reglamentos deben estar sujetos a una ley cuyos preceptos no pueden modificar, así como las leyes deben circunscribirse a la esfera que la constitución les señala, la misma relación debe guardar el reglamento en relación con la ley respectiva, según nuestro régimen constitucional.

Así las cosas, cuando mucho se podrá admitir que el reglamento, desde el punto de vista material, es un acto legislativo, pero nunca puede serlo bajo el aspecto formal, ni con tener materias que están reservadas a la ley, o sea actos que puedan emanar de la facultad que corresponde al poder legislativo, porque desaparecería el régimen constitucional de separación de funciones (división de poderes).

Luego entonces, la ley tiene cierta preferencia, que consiste en que sus disposiciones no pueden ser modificadas por un reglamento. este principio es reconocido en el inciso f) del artículo 72 de la constitución, que previene que en la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos, se observaran los mismos trámites establecidos para su formación.

Conforme a la misma Constitución, hay materias como la relacionada con las contribuciones que sólo pueden ser reguladas por una ley, (leyes fiscales). La reglamentación de las garantías individuales únicamente puede hacerse, salvo casos excepcionales, por medio de una ley, en sentido formal; del mismo modo que se necesita una ley para imponer contribuciones y penas para organizar la guardia nacional, etc., de modo que si bien existen algunas relaciones entre el reglamento y la ley, no pueden tener ambos el mismo alcance, ni por razón del órgano que los expide, ni por razón de la materia que consignan, ni por la fuerza y autonomía que en si tienen, ya que el reglamento tiene que estar necesariamente subordinado a la ley, de lo cual depende su validez, no pudiendo derogar, modificar, ampliar y restringir el contenido de la misma, ya que solo tiene por objeto proveer a la exacta observancia las leyes que expide el congreso de la unión.

Es conveniente precisar, que la relación de subordinación que puede existir entre dos cuerpos normativos generales resulta, como consecuencia lógica, de la posibilidad de creación con que cuente cada uno de ellos, así, la norma que prevé y determina en sus disposiciones la creación de otra, es superior a esta última; la creada de acuerdo con tal regulación, inferior a la primera.

El orden jurídico, especialmente aquél cuya personificación constituye el estado, no es, por tanto, una dispersión de ordenamientos anárquicamente subordinados entre sí, y a gusto de los gobernantes, sino que es indudablemente, una verdadera jerarquía que se integra con base en diversos niveles. La unidad de esas normas hállase constituida por el hecho de que la creación de las de grado más bajo, se encuentran determinadas por otras de nivel superior, cuya creación es prevista a su vez, por otra todavía más alta, hasta llegar a la norma primaria o fundamental que representa, siempre, la suprema razón de validez de todo orden jurídico.

Luego entonces, las normas generales creadas por órganos legislativos constituidos, representan un nivel inmediatamente inferior al de la Constitución de la República en el orden jerárquico del derecho. Esa es precisamente la intención del constituyente manifiestamente expresada en el texto del artículo 133 constitucional, al señalar específicamente la frase "...las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella..." así, tales ordenamientos guardan, frente a la misma, una distancia de subordinación natural, lo cual no acontece como regla general, entre las distintas especies de leyes creadas por el Congreso de la Unión, pues para que eso existiera sería menester, como sucede en el caso de la norma fundamental, que una ley secundaria determinara en su articulado, la creación de otro ordenamiento, cualquiera que sea su denominación (ley orgánica, ley ordinaria, ley reglamentaria o código), para estar entonces en la posibilidad de hablar de una verdadera relación jerárquica de superior a inferior entre dos distintos tipos de cuerpos normativos generales, situación que sí se presenta en tratándose del Reglamento en comparación con cualquiera de los ordenamientos legales antes referidos.

En otras palabras, en observancia del principio instituido por el constituyente en el texto del artículo 133 de la Carta Magna, las disposiciones contenidas en los Reglamentos no pueden válidamente modificar, alterar o contravenir lo previsto por las Leyes reglamentarias de la Constitución, sea cual fuere la denominación o nombre que el Poder Legislativo les de.

3.3 Principios que regulan la facultad reglamentaria.

Así las cosas, 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 emitirlas no expresa la voluntad general, sino que está instituido para acatarla en cuanto 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 a saber:

- El de reserva de ley en materia fiscal; 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 lo es la relativa a la determinación de los elementos de los tributos.*
- El de subordinación jerárquica a la misma (Ley); el cual exige que el reglamento esté precedido por una ley cuyas disposiciones desarrolle, complemente o pormenore y en las que encuentre su justificación y medida.*

De manera notable y extraordinaria diría yo, ha establecido el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en la jurisprudencia No. 1.3°-A-j/25, los límites del Reglamento Administrativo, al señalar que, es competencia exclusiva de la Ley la determinación de qué, quién, dónde y cuándo de una situación jurídica general, hipotética y abstracta, correspondiéndole en consecuencia al Reglamento el cómo de esos mismos supuestos. Luego entonces las disposiciones de éste, sólo podrán referirse a las preguntas (qué, quién, dónde y cuándo), siempre que éstas ya estén contestadas por la Ley, limitando, o mejor dicho eliminando con ello la posibilidad, de que las disposiciones del Reglamento vayan más allá que las de la Ley, sin que exista la posibilidad de que el Reglamento llene las lagunas de la Ley, imponiendo obligaciones a cargo de los gobernados o regulando su conducta en cuestiones y supuestos no previstos por aquella.

Por lo importante de su contenido, sería imperdonable no insertar en el presente trabajo, la transcripción de tan trascendente Tesis jurisprudencial, lo cual me permito realizar a continuación:

Octava Epoca

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo. VII-Enero

Tesis: I. 3o. A J/25

Página: 83

REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS. SUS LIMITES. *Mediante el ejercicio de la facultad reglamentaria, el titular del Ejecutivo Federal puede, para mejor proveer en la esfera administrativa el cumplimiento de las leyes, dictar ordenamientos que faciliten a los destinatarios la observancia de las mismas, a través de disposiciones generales, imperativas y abstractas que detallen sus hipótesis y supuestos normativos de aplicación. Sin embargo, tal facultad (que no sólo se deduce de la fracción I del artículo 89 constitucional, sino que a la vez se confirma expresamente el contenido de la fracción VIII, inciso a), del artículo 107 de la propia Carta Suprema), por útil y necesaria que sea, debe realizarse única y exclusivamente dentro de la esfera de atribuciones propia del Poder Ejecutivo, esto es, la norma reglamentaria actúa por facultades explícitas o implícitas que se precisan en la ley, siendo únicamente esa zona donde pueden y deben expedirse reglamentos que provean a la exacta observancia de aquélla y que, por ello, compartan además su obligatoriedad. De ahí que, siendo competencia exclusiva de la ley la determinación del qué, quién, dónde y cuándo de una situación jurídica general, hipotética y abstracta, al reglamento de ejecución competará, por consecuencia, el cómo de esos mismos supuestos, por tal virtud, si el reglamento sólo encuentra operatividad en el renglón del cómo, sus disposiciones sólo podrán referirse a las otras preguntas (qué, quién, dónde y cuándo), siempre que éstas ya estén contestadas por la ley, es decir, el reglamento desenvuelve su obligatoriedad a partir de un principio definido por la ley y, por tanto, no puede ir más allá de ella, ni extenderla a supuestos distintos, ni mucho menos, contradecirla; 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. Por tal motivo, si el reglamento debe contraerse a indicar los medios para cumplir la ley, no está entonces permitido que a través de dicha facultad, una disposición de tal naturaleza otorgue mayores alcances o imponga diversas limitantes que la propia norma que busca reglamentar, por ejemplo, creando y obligando a los particulares a agotar un recurso administrativo, cuando la ley que reglamenta nada previene a ese respecto.*

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1113/88. Constructora Inversionista, S. A. 2 de agosto de 1988 Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Alberto Pérez Dayán.

Amparo directo 343/89. Productos San Cristóbal, S. A. de C. V. 4 de abril de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Fernando Lanz Cárdenas. Secretaria: Norma Lucía Piña Hernández.

Amparo directo 793/89. Méx-Bestos, S. A. 7 de junio de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Adriana Leticia Campuzano Gallegos.

Amparo directo 763/89. Fundición y Maquinado de Metales, S. A. 7 de junio de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Alberto Pérez Dayán

Amparo en revisión 1733/90. Decoraciones Barcel, S. A de C. V. 22 de agosto de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Alberto Pérez Dayán

NOTA: Esta tesis también aparece publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación número 37 Enero de 1991, página 87.

A mayor abundamiento, es preciso señalar que particularmente en materia fiscal, conforme al artículo 31, fracción IV, constitucional, todos los cobros de impuestos deben estar fijados, en su hipótesis de causación y en su monto, por una ley, que para serlo debe emanar del Congreso, que es el órgano facultado para crear impuestos para cubrir el presupuesto federal, en términos del artículo 73, fracción VII, de la Constitución Federal.

Así mismo, conforme al artículo 16 constitucional todo acto de molestia a un particular, y evidentemente lo es un cobro fiscal, debe estar fundado y motivado, donde por fundamento formal se entiende que debe señalar el precepto legal en que se funda el acto, y por motivación formal la exposición de los hechos que hacen que el caso caiga dentro de las hipótesis de la norma.

En tales condiciones, para cobrar un impuesto es necesario que se dé el fundamento legal sustantivo del cobro. Es decir, que se señale la norma sustantiva que crea el impuesto y lo hace aplicable al afectado ya que el solo hecho de mencionar preceptos adjetivos, que otorgan a las autoridades facultades procesales administrativas para revisar declaraciones y para formular liquidaciones no puede ser considerado un fundamento bastante para justificar el acto de molestia en términos del artículo 16 constitucional, ya que aunque se funden las facultades procesales para efectuar el cobro, no se habrá fundado la obligación de pagar que se imputa al causante.

Así, si en la resolución que finca un crédito fiscal no se señala ningún precepto sustantivo que sea precisamente de una ley del Congreso, de ninguna manera bastará mencionar un artículo de un reglamento expedido por el Presidente de la República, ya que como se vió los impuestos deben estar determinados precisamente en una ley que emane del Congreso.

3.4 El Reglamento y la Reserva de la Ley.

El Principio de Reserva de la Ley, 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 de Ingresos de la Federación, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca.

Por otra parte, examinando atentamente el principio de Reserva de la Ley, 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 solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, 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 determinen las cargas fiscales 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 pueda, 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.

Lo anterior, es consecuencia del Principio de Reserva de la Ley que en materia tributaria rige, también conocido como Principio de legalidad, visto de manera universal para todas las materias, 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.

En este orden de ideas, 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 con que pretenda justificárseles.

Por lo anterior, es que nuestros más altos Tribunales han sostenido en las jurisprudencias que a continuación transcribiremos, la necesidad de que los elementos esenciales de las contribuciones estén regulados de manera exclusiva por la Ley, sin que sea justificación suficiente para violar el principio de Reserva de la Ley, el afirmar que la materia fiscal reviste tal dinámica, que implica la modificación constante de sus disposiciones, lo cual se lleva a cabo desde ya hace algunos años, no por el órgano competente para ello (Poder Legislativo), sino por el Ejecutivo Federal a través de diferentes disposiciones, lo cual es inadmisibles, como ya en repetidas ocasiones lo he manifestado, en un Estado, donde la Constitución Suprema regula de manera expresa la separación de funciones en los tres Poderes de la Unión.

Octava Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: VII-Junio

Tesis: P.J. 29/91

Página: 62

REGLAMENTOS EN MATERIA FISCAL. CARACTERISTICAS DE LOS MISMOS. En relación con la facultad reglamentaria conferida por el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos al Presidente de la República, se debe tomar en cuenta que los artículos 28 y 31, fracción IV, constitucionales, reservan a las leyes entendidas desde los puntos de vista formal y material, la exclusiva determinación de los elementos esenciales de las contribuciones. Por ello, la expedición de una norma reglamentaria, además de que no debe contrariar o alterar la ley que reglamenta, por ser tal ordenamiento su medida y justificación, tampoco debe establecer alguno o algunos de los mencionados elementos esenciales de las contribuciones, dado que éstos, por mandato constitucional, deben estar en un acto formal y materialmente legislativo y no en una norma reglamentaria.

Amparo en revisión 1795/90. Algo para Recordar, S.A de C.V. 15 de mayo de 1991. Ponente: Juan Díaz Romero.

Amparo en revisión 3423/90. Tempo Internacional, S.A 15 de mayo de 1991. Ponente. Juan Díaz Romero.

Amparo en revisión 4125/90 - Selecciones Mercantiles, S.A. de C.V 15 de mayo de 1991. Ponente. Juan Díaz Romero.

Amparo en revisión 4206/90 - Premix de México, S.A. de C V 15 de mayo de 1991 Ponente: Juan Díaz Romero.

Tesis de jurisprudencia 29/91 aprobada por el Tribunal en Pleno en Sesión Privada celebrada el miércoles cinco de junio de mil novecientos noventa y uno

Unanimidad de veinte votos de los señores ministros: Presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de Silva Nava, Ignacio Magaña Cárdenas, Salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Guttrón, Samuel Alba Leyva, Noé Castañón León, Felipe López Contreras, José Antonio Llanos Duarte, Victoria Adato Green, Santiago Rodríguez Roldán, Clementina Gil de Lester, Atanasio González Martínez, José Manuel Villagordo Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, José Trinidad Lanz Cárdenas, Juan Díaz Romero y Sergio Hugo Chapual Gutiérrez y Luis Fernández Doblado. México, D. F., a 19 de junio de 1991

NOTA: Esta tesis también aparece publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, número 42, Junio de 1991, pág. 50

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo I, Parte SCJN

Tesis: 162

Página: 165

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 imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede 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 momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

Séptima Época.

Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos

Amparo en revisión 5888/75 Inmobiliaria Havre. S. A. 3 de agosto de 1976 Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 3 de agosto de 1976 Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 3 de agosto de 1976 Unanimidad de quince votos

considerando que el análisis realizado hasta el momento sin citar algunos ejemplos sería tanto como afirmar que se comete un delito sin que exista certeza, a continuación haremos mención a algunas hipótesis que se adecuan al caso argumentado en líneas anteriores:

Ejemplo 1

Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente.

Artículo 55 fracciones I, II y III, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.- “cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen y demás información a que se refiere el artículo 52 del Código y 50, 51, 51-A y 51-B de este Reglamento, podrán requerir indistintamente.

- I. Al contador público que haya formulado el dictamen, lo siguiente: .
- II. Al contribuyente... ..
- III. A terceros relacionados con los contribuyentes o responsables solidarios...”

En relación a lo anterior, el inicio del párrafo primero y la parte final del párrafo antepenúltimo del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación disponen que:

Primer párrafo - Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos y afirmaciones ..

Antepenúltimo párrafo.- “Las opiniones... .. La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.”

Hechas las citadas transcripciones, podemos realizar el siguiente razonamiento:

El antepenúltimo párrafo del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, establece una limitante a la autoridad cuando pretenda ejercitar sus facultades de comprobación a los contribuyentes que dictaminan sus estados financieros, debido a la presunción de certeza que prevé el primer párrafo de dicho precepto legal, estableciendo en consecuencia que la revisión de los dictámenes tendrá que realizarse de manera previa (antes) o simultáneamente (al mismo tiempo), a ejercicio de las facultades de comprobación de manera directa sobre los contribuyentes; circunstancia que se justifica plenamente y que garantiza a los gobernados la posibilidad de no verse afectados en su

esfera jurídica hasta en tanto la autoridad no revise antes, o cuando menos al mismo tiempo, el dictamen presentado.

No obstante lo anterior, al disponer el artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, la facultad a favor de la autoridad de requerir información indistintamente al contador público que formuló el dictamen, al contribuyente o a los terceros relacionados con éste, cuando las autoridades fiscales solamente revisen alguna de la información a que se refiere el artículo 52 del ya mencionado Código, lo cual no implica necesariamente la revisión del dictamen, hace que la disposición de la norma inferior (Reglamento del Código), rebase lo regulado por la norma superior (Código), violando en consecuencia el Principio de Reserva de la Ley tutelado por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal.

Lo anterior es así, cuando la autoridad requiere información al contribuyente relacionada con un ejercicio dictaminado, sin que previa o simultáneamente revise el dictamen, y solamente se concrete a revisar, por ejemplo, una aclaración de forma realizada por el dictaminador, que en nada tiene que ver con la revisión del dictamen en sí mismo. O bien, como en muchas ocasiones se da en la práctica, la autoridad señala expresamente en el requerimiento de información dirigido al contribuyente que: “por ser necesario para la revisión del dictamen presentado por el C.P. xxx se requiere exhiba la siguiente información xxxx de conformidad con lo dispuesto por el artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación”, lo cual a todas luces es violatorio del antepenúltimo párrafo del artículo 52 del referido Código.

Ejemplo 2

Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente.

Artículo 37 fracción I del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.- “Los contribuyentes que realicen enajenaciones o presten servicios, al público en general y siempre que en la documentación comprobatoria no se haga la separación expresa entre el valor de la contraprestación pactada y el monto del impuesto al valor agregado que se tenga que pagar con motivo de dicha operación, podrán expedir su documentación comprobatoria en los términos del artículo 29-A del Código, o bien optar por hacerlo en alguna de las formas siguientes

I Expedir comprobantes cuyo único contenido serán los requisitos a que se refieren las fracciones I, II y III del artículo 29-A del Código y que señalen además el importe total consignado con número y letra.”

La anterior disposición, a mi juicio, al señalar la obligatoriedad de asentar el importe total con número y letra, va más haya de lo dispuesto por la fracción VI del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, ya que este precepto legal, establece la obligación de consignar el importe total en número o letra.

Es decir, si bien es cierto el artículo 37 en su fracción I del Reglamento del Código, pretende establecer una facilidad o beneficio a favor del contribuyente, también lo es que dicha disposición no puede ir más haya de lo previsto en la ley (Código), circunstancia que sí se presenta en el caso que nos ocupa, y que evidentemente quebranta la garantía de seguridad jurídica, y principio de reserva de la Ley, tuteladas por el ya antes mencionado artículo 31 fracción IV de la Constitución Suprema.

Ejemplo 3

Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente.

Artículo 76 última parte del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.- “Para los efectos de los artículos 180 y 192 del Código, la autoridad recaudadora podrá enajenar a plazos los bienes embargados cuando no haya postura legal para adquirirse de contado y siempre que el comprador garantice el saldo del adeudo más los intereses que correspondan en alguna de las formas señaladas en el artículo 141 del Código. Durante los plazos concedidos se causarán intereses iguales a los recargos exigibles para el caso de pago a plazo de los créditos fiscales.”

Por su parte el tercer párrafo del artículo 180 del Código Fiscal de la Federación dispone que:

“La autoridad exactora podrá enajenar a plazos los bienes embargados en los casos y condiciones que establezca el Reglamento de este Código...”

De las transcripciones realizadas, podemos concluir que el artículo 76 del Reglamento del Código establece la obligación a cargo del adquiriente de un bien mediante el pago a plazos, de realizar el pago de intereses por dicha compra, supuesto no regulado de manera expresa por algún precepto de la Ley de la Materia (Código Fiscal), lo cual hace que se viole en su perjuicio la garantía tutelada en el ya citado artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo anterior es así, no obstante que el tercer párrafo del artículo 180 del Código Fiscal, establezca que se podrá enajenar un bien a plazos en los casos

‘iciones que establezca el Reglamento del Código, ya que de argumentar oridad que al cobro de los intereses lo realiza como una condición zada por dicho dispositivo legal, sería tanto como permitir o delegar al tivo Federal, las facultades exclusivas que tiene el Congreso de la Unión és de la Ley de imponer cargas a cargas de los contribuyentes.

Ejemplo 4

Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente.

Artículo 72 primer párrafo del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.-
“Para los efectos del último párrafo del artículo 137 del Código, los honorarios por las notificaciones de requerimientos de requerimientos para el cumplimiento de las obligaciones no satisfechas dentro de los plazos legales, se cobrará a quien incurrió en el incumplimiento la cantidad de \$30,000.00.”

último párrafo del artículo 137 del Código Fiscal de la Federación dispone

“:

“Si las notificaciones se refieren a requerimientos para el cumplimiento de obligaciones no satisfechas dentro de los plazos legales, se causarán a cargo de quien incurrió en el incumplimiento los honorarios que establezca el Reglamento de este Código.”

uevamente se aprecia con claridad, como la disposición contenida en el reglamento vulnera lo dispuesto por el artículo 31 fracción IV, al regular uno de los accesorios de las contribuciones, como lo es el monto de los gastos de ejecución, ya que como en los otros ejemplos, en el precepto legal señalado el Ejecutivo Federal, a hecho suya una facultad indelegable por mandato constitucional.

ostener que es procedente dicha delegación, es tanto como desconocer la separación de funciones (división de poderes) del supremo poder de la Unión, lo cual en un Estado como el nuestro, no es permitido si se hace valer dicha inconstitucionalidad a través del Juicio de Amparo.

CAPITULO IV

Violación del artículo 31 fracción IV Constitucional a través de disposiciones administrativas y el control de constitucionalidad.

Ante una ordenanza o decreto injusto, la primera reflexión que aconseja cierto sentido práctico es la de recurrir a la caña política, cuando no a la dádiva. La corrupción de funcionarios es posible en una jerarquía cerrada y tratada por el espíritu de partido o por conveniencias electorales. En un sistema de garantías jurisdiccionales, el ciudadano colocado en posición irreducible, espera a veces la caída de un gobierno o el advenimiento de un comité influyente para lograr lo que en derecho no puede lograr. Pero el administrado debe saber que tiene derechos subjetivos e intereses legítimos y que éstos deben ser defendidos como el derecho lo requiere, y no con sucedáneos repudiados por la moral y la justicia. Cuando existen recursos jurisdiccionales, todo aquel que tiene conciencia de su derecho, debe repudiar todo medio que pretenda sustituir al recurso jurídico. Bielsa.- Las Garantías jurisdiccionales de los administrados y de los contribuyentes.- Buenos Aires 1939.

4.1 Las Circulares.

Ahora nos referiremos a un tema que para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cada vez lo aplica con mayor frecuencia, teniendo solamente como límite la voluntad de los funcionarios de dicha dependencia, lo cual, en muchas ocasiones hace que se vulnere el tema toral de nuestro trabajo. esto es, la garantía tutelada por la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

Así las cosas, estimo pertinente iniciar el estudio referente a las circulares, partiendo de su definición, misma que a continuación exponemos:

Rafael de Pina Vara en su obra Diccionario de Derecho define a la circular como: "Instrucción que un órgano superior de la administración pública dirige a sus subordinados en relación con los servicios que le están encomendados" (34).

34.- de Pina Vara, Rafael.- Diccionario de Derecho.- México 1991, pag. 157.

Por su parte el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, en su obra Diccionario Jurídico Mexicano, estima que circulares: "Son comunicaciones internas de la administración pública, expedidas por autoridades superiores para dar a conocer a sus inferiores, instrucciones, órdenes, avisos o la interpretación de disposiciones legales" (35).

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público utiliza como fundamento legal para expedir circulares lo dispuesto por el penúltimo párrafo del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, el cual, para mejor comprensión a continuación transcribimos:

Párrafo penúltimo del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación.- "Asimismo, las autoridades fiscales darán a conocer a los contribuyentes a través de los medios de difusión que se señalen en reglas de carácter general, los criterios de carácter interno que emitan para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, salvo aquellos que a juicio de la propia autoridad, tengan el carácter de confidenciales sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente deriven derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación."

De la transcripción realizada, se puede apreciar con claridad como el Legislador, señaló con precisión la posibilidad de que con la expedición de dichas circulares o criterios solamente nacieran a favor de los contribuyentes derechos, sin que por ningún motivo pudieran derivarse de las mismas, obligaciones a su cargo.

Con lo anterior, se trató de transmitir a los gobernados que la autoridad tiene la obligación de respetar en la emisión de las circulares el Principio de Reserva de la Ley, ya que la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la Jurisprudencia que a continuación se transcribe, en la cual, interpretada a contrario sensu, se aceptaba la interposición del amparo cuando una disposición como la que estudiamos, previene obligaciones a cargo de los contribuyentes. Debemos considerar, que no obstante que dicho criterio fue emitido en 1947, resulta aplicable a los casos análogos, no obstante que el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación vigente, regule cuestiones diferentes.

*Quinta Época
Instancia Segunda Sala
Fuente: Apéndice de 1995*

35.- Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M.- Diccionario Jurídico Mexicano.- México 1991, pag. 461.

Tomos: Tomo III, Parte SCJN
Tesis: 411
Página: 303

CIRCULARES DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA. 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 expedita la facultad de someterse o no a ella en las 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 alguna sanción por inobservancia de dicha circular.

Quinta Época.

Amparo en revisión 171/47. Stephens de Villalbaz Esther. 28 de abril de 1947. Cinco votos.

Amparo en revisión 1895/47. Bello Andrés. 2 de julio de 1947. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 7046/46. Galicia Ortega Porfirio. 3 de julio de 1947. Cinco votos.

Amparo en revisión 7047/46. Piña Castro Juan. 3 de julio de 1947. Cinco votos.

Amparo en revisión 6731/47. Cervecería Moctezuma, S. A. 6 de noviembre de 1947. Unanimidad de cuatro votos.

Ya hemos dicho que conforme al artículo 31, fracción IV constitucional, en relación con el artículo 73 fracción VII, los impuestos y cargas fiscales o cualesquiera otros créditos que se pretenda cobrar por la vía económico-coactiva, sin acudir a los tribunales previamente establecidos como lo ordena el artículo 14 constitucional, que tienen que estar determinados con toda precisión en una Ley del Congreso, su monto e hipótesis de causación, con todas las circunstancias relativas, sin que el poder ejecutivo pueda, ni a través de Reglamentos (artículo 89 fracción I Constitucional), ni menos a través de circulares o criterios de la Secretaría de Hacienda basadas en el Código Fiscal de la Federación, establecer hipótesis relacionadas con los elementos esenciales de las contribuciones.

Sexta Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomos: LXVIII, Tercera Parte

Página: 51

CIRCULARES Y ACTOS DEL EJECUTIVO. SU CONCEPTO. Entre las circulares y los actos del C. Presidente de la República efectuados en ejercicio de la facultad reglamentaria constitucional, existe una diferencia, ya que las

circulares se dirigen por la autoridad a sus subalternos para el buen gobierno interior de una rama de la administración y, en cambio, los actos del Ejecutivo Federal efectuados en ejercicio de la facultad reglamentaria constitucional, son leyes en el sentido material inconstreñido de esa palabra.

Amparo en revisión 2431/52. Compañía Carbonífera de Sabinas, S. A. y coags. 8 de febrero de 1963. 5 votos. Ponente. José Rivera Pérez Campos.

Las circulares sólo contienen la interpretación que de las leyes fiscales hacen las autoridades hacendarias para regir su propia actuación, pero fuera de eso, es decir, de ser simples interpretaciones de una de las partes en el juicio fiscal, sin más validez intrínseca que las interpretaciones del causante, no pueden tomarse como disposiciones legales válidas para fundar un cobro fiscal, y mucho menos una sentencia en juicio fiscal.

Séptima Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 35 Sexta Parte

Página: 25

CIRCULARES, ALCANCE DE LAS. Conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, los impuestos y créditos fiscales en general sólo 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 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.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión RA-547/71. (542/61). Compañía de Luz y Fuerza de Pachuca, S. A. y coags. 8 de noviembre de 1971. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

Por último, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del primer Circuito ha sostenido en la Tesis aislada denominada "Circulares de la Secretaría de Hacienda", publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima época, Tomo 145-150 Sexta Parte, pag 67, que un contribuyente no puede impugnar solamente la parte de la circular que afecta sus derechos al imponer una obligación a su cargo, pretendiendo acogerse a

la otra parte que le otorga beneficios; opinión que comparto parcialmente, ya que el mismo artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, como anteriormente lo señalamos, establece la posibilidad que de la emisión de los criterios o circulares, puedan derivarse derechos a favor de los gobernados.

No obstante lo anterior, tendría que analizarse caso por caso, a fin de estar en posibilidad de sostener si en un momento dado puede interponerse amparo en contra de una circular que impone una obligación a cargo del contribuyente, y al mismo tiempo acogerse a un beneficio que se prevé a favor del mismo.

Por otra parte, debemos considerar que en la actualidad, no se presentan casos en los cuales la Secretaría de Hacienda Y Crédito Público publique en el Diario Oficial de la Federación circulares que otorguen derechos a los contribuyentes, y mucho menos impongan obligaciones a los mismos, debido a la ya estudiada emisión de las Reglas Generales, limitándose en consecuencia, a la emisión de dichas circulares de manera interna entre las diferentes Unidades Administrativas que integran dichas dependencias.

No obstante ello, en muchas ocasiones las disposiciones contenidas en las circulares, trascienden en la esfera jurídica del gobernado, al limitar los beneficios que la Ley otorga a su favor, lo cual viola en su perjuicio lo dispuesto por los artículos del Código Fiscal de la Federación aplicables al caso concreto, así como los artículos 14, 16 y 31 fracción IV de la Constitución Federal, tal y como podemos apreciar con la simple lectura de los oficios-circulares que a continuación en copia se adjuntan al presente trabajo.

ADMINISTRACIÓN GENERAL DE RECADACIÓN, TRIBUTARIA Y NORMATIVA DE LA SUBADMINISTRACIÓN NORMATIVA DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Asunto: Se envían Resoluciones referentes a la fracción VI del artículo 141 del Código de la Federación.

OFICIO CIRCULAR

México, D.F. de 3 de mayo de 1958

CC ADMINISTRADORES REGIONALES RECAUDACIÓN Y LOCALES DE RECADACIÓN

RECAUDACIÓN Y LOCALES DE RECADACIÓN

SUFRAGIO EFECTIVO NO REELECCIÓN EL ADMINISTRADOR

ANDRÉS SÁNCHEZ GONZÁLEZ

C-2 No. Ángel Ramírez Cuatrecasas, Administrador General de Recaudación - Av. 16 de Mayo No. 77 - Mód. 1-P-B, Col. Guerrero, 90190 - México D.F. - Para su conocimiento

C-3 No. Sr. Juan Vega, Administrador General de Normativa y Evaluación - Legajo - Mód. 5-20 - patio-Educación - México D.F.

ADMINISTRACIÓN GENERAL DE RECADACIÓN, TRIBUTARIA Y NORMATIVA DE LA SUBADMINISTRACIÓN NORMATIVA DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Asunto: Se envían Resoluciones sobre devoluciones del IPT.

OFICIO CIRCULAR

México, D.F. de 30 de mayo de 1958

CC ADMINISTRADORES REGIONALES RECAUDACIÓN Y LOCALES DE RECADACIÓN

RECAUDACIÓN Y LOCALES DE RECADACIÓN

SUFRAGIO EFECTIVO NO REELECCIÓN EL ADMINISTRADOR

ANDRÉS SÁNCHEZ GONZÁLEZ

RECEBIDO

ESTADO DE GUERRERO

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

77

Como se aprecia con claridad, en ambos oficios-circulares se limita de manera injustificable derechos otorgados a los contribuyentes por los artículos 141 y 22 del Código Fiscal de la Federación respectivamente, dejando en muchas ocasiones a los gobernados en completo estado de indefensión, al tener que recurrir a medios de defensa para hacer valer sus derechos, circunstancia que no está al alcance de todos.

4.2 La Normatividad.

Mucho del estado actual de las cosas, es debido a la ausencia de verdaderos estadistas y, paralelamente, a la cada vez más preponderante y prepotente acción de la burocracia. Antes, cuando los hombres de gobierno llegaban a los cargos superiores después de cumplido el cursus honorum, esa burocracia –ilustrada y todavía no traumatizada- era dirigida. Ahora ella es la que dirige. Capacitados intelectuales no nos faltan; falta, sí, el arrojo para actuar en política (seria) y desempeñar cargos públicos, sin otro interés ni ambición que servir al país.- Juan Carlos Luqui.- Derecho Constitucional Tributario.- Buenos Aires 1993.

La mayoría de juristas han hecho referencia a la normatividad, como el conjunto de disposiciones que regulan un caso concreto, sea cual fuere la materia en la cual se presente, así por ejemplo, la normatividad aplicable para el caso de una compraventa, son las disposiciones relacionadas con el mismo, previstas en el Código Civil correspondiente a la jurisdicción en que se realice el acto, o bien, a la jurisdicción de las disposiciones legales a que se sometan de común acuerdo las partes.

*No obstante lo anterior, en materia administrativa, y en el caso concreto en tratándose de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, desde hace ya algunos años, los Administradores Generales de Recaudación, Jurídica de Ingresos y/o auditoría, emiten a través de diferentes cuerpos legales, criterios por medio de los cuales se indica a las Unidades Administrativas dependientes de los mismos, las directrices que deberán seguir en el tratamiento de casos concretos, criterios a sobre los cuales nos ocuparemos en el presente estudio y a los cuales se les ha dado el nombre de **Normatividad**”,*

Así las cosas, las áreas normativas de dichas dependencias, emiten por ejemplo: manuales, circulares, boletines, memorándum, etc., que no son más que una especie del genero denominado Normatividad, la cual se presenta principalmente a través de las dos primeras figuras citadas.

En este orden de ideas, la Administración General de Recaudación ha emitido por ejemplo el Manual de Cobranza, de Devoluciones y Compensaciones, de Control de Obligaciones y de Garantías, por mencionar algunos, amparando su actuar en el artículo 52 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigente en 1996, ahora el fundamento ha cambiado debido a la creación del Servicio de Administración Tributaria (SAT), siendo en consecuencia el artículo 14 del Reglamento Interior de dicha dependencia descentralizada el precepto que sirve como fundamento para la emisión de dicha Normatividad.

Los manuales se diferencian de las otras figuras ya mencionadas (circulares, boletines, memorándum), ya que a través de los primeros se pretende regular todo el actuar de una área en particular, a diferencia de las otras figuras en las cuales se regula el criterio que deberán seguir las Unidas Administrativas sobre un caso concreto.

Para mejor comprensión, a continuación anexamos al presente trabajo copia de las figuras ya mencionadas:

FORMATO DE EMISIÓN DE NORMATIVIDAD

ÁREA (RUSTRO)	RELAVE	FECHA
ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE RECAUDACIÓN		
ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE RECAUDACIÓN	SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO	
CONTENIDO	FECHA DE EMISIÓN	
SE INCLUYE SOBRE ULTIMO PARÁGRAFO ARTÍCULO DEL REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, PUBLICADO EN EL DOG DE LA Ley de 2 DO, JUNIO DE 1997	DD	MM
	21	06
FECHA	DD	MM
	21	06

NORMATIVIDAD

ANTECEDENTES:

Con motivo de la publicación de las reformas al artículo 50 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, se eliminó de la Resolución Excmo. Fiscal para 1997 la regla 1.2 de la cual se dedujo la forma en que se deben presentar las solicitudes para el pago de contribuciones federales, a saber a favor de la Secretaría de la Federación a cargo de autoridades federales, como el IMES, INFONAVIT y autoridades federales de los Estados Unidos Mexicanos.

Que el último párrafo de dicho artículo se eliminó que fue incorporado en la nueva redacción, ya que se hace necesario ya que el mismo ya estaba contenido en el artículo anterior, en el cual actualizarse en forma oportuna con autoridades federales para el pago de las contribuciones de su competencia que son objeto de recaudación.

A su vez, la autoridad de recaudación por medio de las autoridades de recaudación, quedó eliminado el artículo de que se trata con las autoridades federales del País, que los la autoridad se deduce por medio de la redacción, actualización que queda reflejada en el presente en la Oficina Federal de Recaudación y documenta el uso de ambos artículos a través de los cuales se puede acreditar el pago de contribuciones que se acredite en forma oportuna por medio de las autoridades, con lo que además, se eliminó la posibilidad de que se comparen penalizaciones que no se aplican a los sujetos del crédito fiscal, al no haberse pagado por medio de dichas personas.

NORMATIVIDAD

De acuerdo con lo anterior, se le ampara en el artículo de que se refiere a las contribuciones, que por medio de medio de aplicación de dicho párrafo de pago, ya que actualizándose los pagos de las contribuciones mediante aplicación de los términos de dicho artículo con el artículo anterior, se debe elevar con los datos que se indican en las reglas 1.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.6, 1.7, 1.8, 1.9, 2.0, 2.1, 2.2, 2.3, 2.4, 2.5, 2.6, 2.7, 2.8, 2.9, 3.0, 3.1, 3.2, 3.3, 3.4, 3.5, 3.6, 3.7, 3.8, 3.9, 4.0, 4.1, 4.2, 4.3, 4.4, 4.5, 4.6, 4.7, 4.8, 4.9, 5.0, 5.1, 5.2, 5.3, 5.4, 5.5, 5.6, 5.7, 5.8, 5.9, 6.0, 6.1, 6.2, 6.3, 6.4, 6.5, 6.6, 6.7, 6.8, 6.9, 7.0, 7.1, 7.2, 7.3, 7.4, 7.5, 7.6, 7.7, 7.8, 7.9, 8.0, 8.1, 8.2, 8.3, 8.4, 8.5, 8.6, 8.7, 8.8, 8.9, 9.0, 9.1, 9.2, 9.3, 9.4, 9.5, 9.6, 9.7, 9.8, 9.9, 10.0, 10.1, 10.2, 10.3, 10.4, 10.5, 10.6, 10.7, 10.8, 10.9, 11.0, 11.1, 11.2, 11.3, 11.4, 11.5, 11.6, 11.7, 11.8, 11.9, 12.0, 12.1, 12.2, 12.3, 12.4, 12.5, 12.6, 12.7, 12.8, 12.9, 13.0, 13.1, 13.2, 13.3, 13.4, 13.5, 13.6, 13.7, 13.8, 13.9, 14.0, 14.1, 14.2, 14.3, 14.4, 14.5, 14.6, 14.7, 14.8, 14.9, 15.0, 15.1, 15.2, 15.3, 15.4, 15.5, 15.6, 15.7, 15.8, 15.9, 16.0, 16.1, 16.2, 16.3, 16.4, 16.5, 16.6, 16.7, 16.8, 16.9, 17.0, 17.1, 17.2, 17.3, 17.4, 17.5, 17.6, 17.7, 17.8, 17.9, 18.0, 18.1, 18.2, 18.3, 18.4, 18.5, 18.6, 18.7, 18.8, 18.9, 19.0, 19.1, 19.2, 19.3, 19.4, 19.5, 19.6, 19.7, 19.8, 19.9, 20.0, 20.1, 20.2, 20.3, 20.4, 20.5, 20.6, 20.7, 20.8, 20.9, 21.0, 21.1, 21.2, 21.3, 21.4, 21.5, 21.6, 21.7, 21.8, 21.9, 22.0, 22.1, 22.2, 22.3, 22.4, 22.5, 22.6, 22.7, 22.8, 22.9, 23.0, 23.1, 23.2, 23.3, 23.4, 23.5, 23.6, 23.7, 23.8, 23.9, 24.0, 24.1, 24.2, 24.3, 24.4, 24.5, 24.6, 24.7, 24.8, 24.9, 25.0, 25.1, 25.2, 25.3, 25.4, 25.5, 25.6, 25.7, 25.8, 25.9, 26.0, 26.1, 26.2, 26.3, 26.4, 26.5, 26.6, 26.7, 26.8, 26.9, 27.0, 27.1, 27.2, 27.3, 27.4, 27.5, 27.6, 27.7, 27.8, 27.9, 28.0, 28.1, 28.2, 28.3, 28.4, 28.5, 28.6, 28.7, 28.8, 28.9, 29.0, 29.1, 29.2, 29.3, 29.4, 29.5, 29.6, 29.7, 29.8, 29.9, 30.0, 30.1, 30.2, 30.3, 30.4, 30.5, 30.6, 30.7, 30.8, 30.9, 31.0, 31.1, 31.2, 31.3, 31.4, 31.5, 31.6, 31.7, 31.8, 31.9, 32.0, 32.1, 32.2, 32.3, 32.4, 32.5, 32.6, 32.7, 32.8, 32.9, 33.0, 33.1, 33.2, 33.3, 33.4, 33.5, 33.6, 33.7, 33.8, 33.9, 34.0, 34.1, 34.2, 34.3, 34.4, 34.5, 34.6, 34.7, 34.8, 34.9, 35.0, 35.1, 35.2, 35.3, 35.4, 35.5, 35.6, 35.7, 35.8, 35.9, 36.0, 36.1, 36.2, 36.3, 36.4, 36.5, 36.6, 36.7, 36.8, 36.9, 37.0, 37.1, 37.2, 37.3, 37.4, 37.5, 37.6, 37.7, 37.8, 37.9, 38.0, 38.1, 38.2, 38.3, 38.4, 38.5, 38.6, 38.7, 38.8, 38.9, 39.0, 39.1, 39.2, 39.3, 39.4, 39.5, 39.6, 39.7, 39.8, 39.9, 40.0, 40.1, 40.2, 40.3, 40.4, 40.5, 40.6, 40.7, 40.8, 40.9, 41.0, 41.1, 41.2, 41.3, 41.4, 41.5, 41.6, 41.7, 41.8, 41.9, 42.0, 42.1, 42.2, 42.3, 42.4, 42.5, 42.6, 42.7, 42.8, 42.9, 43.0, 43.1, 43.2, 43.3, 43.4, 43.5, 43.6, 43.7, 43.8, 43.9, 44.0, 44.1, 44.2, 44.3, 44.4, 44.5, 44.6, 44.7, 44.8, 44.9, 45.0, 45.1, 45.2, 45.3, 45.4, 45.5, 45.6, 45.7, 45.8, 45.9, 46.0, 46.1, 46.2, 46.3, 46.4, 46.5, 46.6, 46.7, 46.8, 46.9, 47.0, 47.1, 47.2, 47.3, 47.4, 47.5, 47.6, 47.7, 47.8, 47.9, 48.0, 48.1, 48.2, 48.3, 48.4, 48.5, 48.6, 48.7, 48.8, 48.9, 49.0, 49.1, 49.2, 49.3, 49.4, 49.5, 49.6, 49.7, 49.8, 49.9, 50.0, 50.1, 50.2, 50.3, 50.4, 50.5, 50.6, 50.7, 50.8, 50.9, 51.0, 51.1, 51.2, 51.3, 51.4, 51.5, 51.6, 51.7, 51.8, 51.9, 52.0, 52.1, 52.2, 52.3, 52.4, 52.5, 52.6, 52.7, 52.8, 52.9, 53.0, 53.1, 53.2, 53.3, 53.4, 53.5, 53.6, 53.7, 53.8, 53.9, 54.0, 54.1, 54.2, 54.3, 54.4, 54.5, 54.6, 54.7, 54.8, 54.9, 55.0, 55.1, 55.2, 55.3, 55.4, 55.5, 55.6, 55.7, 55.8, 55.9, 56.0, 56.1, 56.2, 56.3, 56.4, 56.5, 56.6, 56.7, 56.8, 56.9, 57.0, 57.1, 57.2, 57.3, 57.4, 57.5, 57.6, 57.7, 57.8, 57.9, 58.0, 58.1, 58.2, 58.3, 58.4, 58.5, 58.6, 58.7, 58.8, 58.9, 59.0, 59.1, 59.2, 59.3, 59.4, 59.5, 59.6, 59.7, 59.8, 59.9, 60.0, 60.1, 60.2, 60.3, 60.4, 60.5, 60.6, 60.7, 60.8, 60.9, 61.0, 61.1, 61.2, 61.3, 61.4, 61.5, 61.6, 61.7, 61.8, 61.9, 62.0, 62.1, 62.2, 62.3, 62.4, 62.5, 62.6, 62.7, 62.8, 62.9, 63.0, 63.1, 63.2, 63.3, 63.4, 63.5, 63.6, 63.7, 63.8, 63.9, 64.0, 64.1, 64.2, 64.3, 64.4, 64.5, 64.6, 64.7, 64.8, 64.9, 65.0, 65.1, 65.2, 65.3, 65.4, 65.5, 65.6, 65.7, 65.8, 65.9, 66.0, 66.1, 66.2, 66.3, 66.4, 66.5, 66.6, 66.7, 66.8, 66.9, 67.0, 67.1, 67.2, 67.3, 67.4, 67.5, 67.6, 67.7, 67.8, 67.9, 68.0, 68.1, 68.2, 68.3, 68.4, 68.5, 68.6, 68.7, 68.8, 68.9, 69.0, 69.1, 69.2, 69.3, 69.4, 69.5, 69.6, 69.7, 69.8, 69.9, 70.0, 70.1, 70.2, 70.3, 70.4, 70.5, 70.6, 70.7, 70.8, 70.9, 71.0, 71.1, 71.2, 71.3, 71.4, 71.5, 71.6, 71.7, 71.8, 71.9, 72.0, 72.1, 72.2, 72.3, 72.4, 72.5, 72.6, 72.7, 72.8, 72.9, 73.0, 73.1, 73.2, 73.3, 73.4, 73.5, 73.6, 73.7, 73.8, 73.9, 74.0, 74.1, 74.2, 74.3, 74.4, 74.5, 74.6, 74.7, 74.8, 74.9, 75.0, 75.1, 75.2, 75.3, 75.4, 75.5, 75.6, 75.7, 75.8, 75.9, 76.0, 76.1, 76.2, 76.3, 76.4, 76.5, 76.6, 76.7, 76.8, 76.9, 77.0, 77.1, 77.2, 77.3, 77.4, 77.5, 77.6, 77.7, 77.8, 77.9, 78.0, 78.1, 78.2, 78.3, 78.4, 78.5, 78.6, 78.7, 78.8, 78.9, 79.0, 79.1, 79.2, 79.3, 79.4, 79.5, 79.6, 79.7, 79.8, 79.9, 80.0, 80.1, 80.2, 80.3, 80.4, 80.5, 80.6, 80.7, 80.8, 80.9, 81.0, 81.1, 81.2, 81.3, 81.4, 81.5, 81.6, 81.7, 81.8, 81.9, 82.0, 82.1, 82.2, 82.3, 82.4, 82.5, 82.6, 82.7, 82.8, 82.9, 83.0, 83.1, 83.2, 83.3, 83.4, 83.5, 83.6, 83.7, 83.8, 83.9, 84.0, 84.1, 84.2, 84.3, 84.4, 84.5, 84.6, 84.7, 84.8, 84.9, 85.0, 85.1, 85.2, 85.3, 85.4, 85.5, 85.6, 85.7, 85.8, 85.9, 86.0, 86.1, 86.2, 86.3, 86.4, 86.5, 86.6, 86.7, 86.8, 86.9, 87.0, 87.1, 87.2, 87.3, 87.4, 87.5, 87.6, 87.7, 87.8, 87.9, 88.0, 88.1, 88.2, 88.3, 88.4, 88.5, 88.6, 88.7, 88.8, 88.9, 89.0, 89.1, 89.2, 89.3, 89.4, 89.5, 89.6, 89.7, 89.8, 89.9, 90.0, 90.1, 90.2, 90.3, 90.4, 90.5, 90.6, 90.7, 90.8, 90.9, 91.0, 91.1, 91.2, 91.3, 91.4, 91.5, 91.6, 91.7, 91.8, 91.9, 92.0, 92.1, 92.2, 92.3, 92.4, 92.5, 92.6, 92.7, 92.8, 92.9, 93.0, 93.1, 93.2, 93.3, 93.4, 93.5, 93.6, 93.7, 93.8, 93.9, 94.0, 94.1, 94.2, 94.3, 94.4, 94.5, 94.6, 94.7, 94.8, 94.9, 95.0, 95.1, 95.2, 95.3, 95.4, 95.5, 95.6, 95.7, 95.8, 95.9, 96.0, 96.1, 96.2, 96.3, 96.4, 96.5, 96.6, 96.7, 96.8, 96.9, 97.0, 97.1, 97.2, 97.3, 97.4, 97.5, 97.6, 97.7, 97.8, 97.9, 98.0, 98.1, 98.2, 98.3, 98.4, 98.5, 98.6, 98.7, 98.8, 98.9, 99.0, 99.1, 99.2, 99.3, 99.4, 99.5, 99.6, 99.7, 99.8, 99.9, 100.0, 100.1, 100.2, 100.3, 100.4, 100.5, 100.6, 100.7, 100.8, 100.9, 101.0, 101.1, 101.2, 101.3, 101.4, 101.5, 101.6, 101.7, 101.8, 101.9, 102.0, 102.1, 102.2, 102.3, 102.4, 102.5, 102.6, 102.7, 102.8, 102.9, 103.0, 103.1, 103.2, 103.3, 103.4, 103.5, 103.6, 103.7, 103.8, 103.9, 104.0, 104.1, 104.2, 104.3, 104.4, 104.5, 104.6, 104.7, 104.8, 104.9, 105.0, 105.1, 105.2, 105.3, 105.4, 105.5, 105.6, 105.7, 105.8, 105.9, 106.0, 106.1, 106.2, 106.3, 106.4, 106.5, 106.6, 106.7, 106.8, 106.9, 107.0, 107.1, 107.2, 107.3, 107.4, 107.5, 107.6, 107.7, 107.8, 107.9, 108.0, 108.1, 108.2, 108.3, 108.4, 108.5, 108.6, 108.7, 108.8, 108.9, 109.0, 109.1, 109.2, 109.3, 109.4, 109.5, 109.6, 109.7, 109.8, 109.9, 110.0, 110.1, 110.2, 110.3, 110.4, 110.5, 110.6, 110.7, 110.8, 110.9, 111.0, 111.1, 111.2, 111.3, 111.4, 111.5, 111.6, 111.7, 111.8, 111.9, 112.0, 112.1, 112.2, 112.3, 112.4, 112.5, 112.6, 112.7, 112.8, 112.9, 113.0, 113.1, 113.2, 113.3, 113.4, 113.5, 113.6, 113.7, 113.8, 113.9, 114.0, 114.1, 114.2, 114.3, 114.4, 114.5, 114.6, 114.7, 114.8, 114.9, 115.0, 115.1, 115.2, 115.3, 115.4, 115.5, 115.6, 115.7, 115.8, 115.9, 116.0, 116.1, 116.2, 116.3, 116.4, 116.5, 116.6, 116.7, 116.8, 116.9, 117.0, 117.1, 117.2, 117.3, 117.4, 117.5, 117.6, 117.7, 117.8, 117.9, 118.0, 118.1, 118.2, 118.3, 118.4, 118.5, 118.6, 118.7, 118.8, 118.9, 119.0, 119.1, 119.2, 119.3, 119.4, 119.5, 119.6, 119.7, 119.8, 119.9, 120.0, 120.1, 120.2, 120.3, 120.4, 120.5, 120.6, 120.7, 120.8, 120.9, 121.0, 121.1, 121.2, 121.3, 121.4, 121.5, 121.6, 121.7, 121.8, 121.9, 122.0, 122.1, 122.2, 122.3, 122.4, 122.5, 122.6, 122.7, 122.8, 122.9, 123.0, 123.1, 123.2, 123.3, 123.4, 123.5, 123.6, 123.7, 123.8, 123.9, 124.0, 124.1, 124.2, 124.3, 124.4, 124.5, 124.6, 124.7, 124.8, 124.9, 125.0, 125.1, 125.2, 125.3, 125.4, 125.5, 125.6, 125.7, 125.8, 125.9, 126.0, 126.1, 126.2, 126.3, 126.4, 126.5, 126.6, 126.7, 126.8, 126.9, 127.0, 127.1, 127.2, 127.3, 127.4, 127.5, 127.6, 127.7, 127.8, 127.9, 128.0, 128.1, 128.2, 128.3, 128.4, 128.5, 128.6, 128.7, 128.8, 128.9, 129.0, 129.1, 129.2, 129.3, 129.4, 129.5, 129.6, 129.7, 129.8, 129.9, 130.0, 130.1, 130.2, 130.3, 130.4, 130.5, 130.6, 130.7, 130.8, 130.9, 131.0, 131.1, 131.2, 131.3, 131.4, 131.5, 131.6, 131.7, 131.8, 131.9, 132.0, 132.1, 132.2, 132.3, 132.4, 132.5, 132.6, 132.7, 132.8, 132.9, 133.0, 133.1, 133.2, 133.3, 133.4, 133.5, 133.6, 133.7, 133.8, 133.9, 134.0, 134.1, 134.2, 134.3, 134.4, 134.5, 134.6, 134.7, 134.8, 134.9, 135.0, 135.1, 135.2, 135.3, 135.4, 135.5, 135.6, 135.7, 135.8, 135.9, 136.0, 136.1, 136.2, 136.3, 136.4, 136.5, 136.6, 136.7, 136.8, 136.9, 137.0, 137.1, 137.2, 137.3, 137.4, 137.5, 137.6, 137.7, 137.8, 137.9, 138.0, 138.1, 138.2, 138.3, 138.4, 138.5, 138.6, 138.7, 138.8, 138.9, 139.0, 139.1, 139.2, 139.3, 139.4, 139.5, 139.6, 139.7, 139.8, 139.9, 140.0, 140.1, 140.2, 140.3, 140.4, 140.5, 140.6, 140.7, 140.8, 140.9, 141.0, 141.1, 141.2, 141.3, 141.4, 141.5, 141.6, 141.7, 141.8, 141.9, 142.0, 142.1, 142.2, 142.3, 142.4, 142.5, 142.6, 142.7, 142.8, 142.9, 143.0, 143.1, 143.2, 143.3, 143.4, 143.5, 143.6, 143.7, 143.8, 143.9, 144.0, 144.1, 144.2, 144.3, 144.4, 144.5, 144.6, 144.7, 144.8, 144.9, 145.0, 145.1, 145.2, 145.3, 145.4, 145.5, 145.6, 145.7, 145.8, 145.9, 146.0, 146.1, 146.2, 146.3, 146.4, 146.5, 146.6, 146.7, 146.8, 146.9, 147.0, 147.1, 147.2, 147.3, 147.4, 147.5, 147.6, 147.7, 147.8, 147.9, 148.0, 148.1, 148.2, 148.3, 148.4, 148.5, 148.6, 148.7, 148.8, 148.9, 149.0, 149.1, 149.2, 149.3, 149.4, 149.5, 149.6, 149.7, 149.8, 149.9, 150.0, 150.1, 150.2, 150.3, 150.4, 150.5, 150.6, 150.7, 150.8, 150.9, 151.0, 151.1, 151.2, 151.3, 151.4, 151.5, 151.6, 151.7, 151.8, 151.9, 152.0, 152.1, 152.2, 152.3, 152.4, 152.5, 152.6, 152.7, 152.8, 152.9, 153.0, 153.1, 153.2, 153.3, 153.4, 153.5, 153.6, 153.7, 153.8, 153.9, 154.0, 154.1, 154.2, 154.3, 154.4, 154.5, 154.6, 154.7, 154.8, 154.9, 155.0, 155.1, 155.2, 155.3, 155.4, 155.5, 155.6, 155.7, 155.8, 155.9, 156.0, 156.1, 156.2, 156.3, 156.4, 156.5, 156.6, 156.7, 156.8, 156.9, 157.0, 157.1, 157.2, 157.3, 157.4, 157.5, 157.6, 157.7, 157.8, 157.9, 158.0, 158.1, 158.2, 158.3, 158.4, 158.5, 158.6, 158.7, 158.8, 158.9, 159.0, 159.1, 159.2, 159.3, 159.4, 159.5, 159.6, 159.7, 159.8, 159.9, 160.0, 160.1, 160.2, 160.3, 160.4, 160.5, 160.6, 160.7, 160.8, 160.9, 161.0, 161.1, 161.2, 161.3, 161.4, 161.5, 161.6, 161.7, 161.8, 161.9, 162.0, 162.1, 162.2, 162.3, 162.4, 162.5, 162.6, 162.7, 162.8, 162.9, 163.0, 163.1, 163.2, 163.3, 163.4, 163.5, 163.6, 163.7, 163.8, 163.9, 164.0, 164.1, 164.2, 164.3, 164.4, 164.5, 164.6, 164.7, 164.8, 164.9, 165.0, 165.1, 165.2, 165.3, 165.4, 165.5, 165.6, 165.7, 165.8, 165.9, 166.0, 166.1, 166.2, 166.3, 166.4, 166.5, 166.6, 166.7, 166.8, 166.9, 167.0, 167.1, 167.2, 167.3, 167.4, 167.5, 167.6, 167.7, 167.8, 167.9, 168.0, 168.1, 168.2, 168.3, 168.4, 168.5, 168.6, 168.7, 168.8, 168.9, 169.0, 169.1, 169.2, 169.3, 169.4, 169.5, 169.6, 169.7, 169.8, 169.9, 170.0, 170.1, 170.2, 170.3, 170.4, 170.5, 170.6, 170.7, 170.8, 170.9, 171.0, 171.1, 171.2, 171.3, 171.4, 171.5, 171.6, 171.7, 171.8, 171.9, 172.0, 172.1, 172.2, 172.3, 172.4, 172.5, 172.6, 172.7, 172.8, 172.9, 173.0, 173.1, 173.2, 173.3, 173.4, 173.5, 173.6, 173.7, 173.8, 173.9, 174.0, 174.1, 174.2, 174.3, 174.4, 174.5, 174.6, 174.7, 174.8, 174.9, 175.0, 175.1, 175.2, 175.3, 175.4, 175.5,

supone, nunca debe llegar a manos de los contribuyentes, y mucho menos contravenir lo previsto en las Leyes respectivas, lo cual no siempre se da, como a continuación lo demostraré.

En el último de los ejemplos señalados anteriormente, es decir el referente al pago mediante cheque, cuya normatividad fue emitida por el Administrador Central de Normatividad, se instruyó a las Administraciones Especial y Locales de Recaudación, en el sentido de que por ningún motivo los ejecutores aceptarán el pago de contribuciones a través de dicho Título de Crédito, lo cual, resulta evidente, viola lo previsto por el séptimo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, el cual no prevé dicha limitante.

Resulta claro que dicha normatividad no fue emitida por el titular del Poder Ejecutivo en ejercicio de su facultad Reglamentaria prevista en la Fracción I del artículo 89 Constitucional, luego entonces, al ser aplicada a los gobernados se viola en su perjuicio lo previsto en los artículos 16 y 31 fracción IV de la Constitución Federal, así como el principio de Reserva de la Ley que tutelan dichos preceptos y que rige, como ya ha quedado demostrado en los anteriores temas, en materia fiscal.

No es extraño que en la práctica, nos encontremos con un sinnúmero de ejecutores que pretende realizar una determinada acción, porque su normatividad interna así lo dispone, no obstante que dicho acto viole de manera evidente alguna disposición contenida en Ley, pero son tantas las diligencias a ejecutar, y tan poca y superficial la capacitación de los mismos, lo que hace que no entiendan de argumentos y ejecuten diligencias que vulneran la esfera jurídica de los contribuyentes, obligándolos a interponer medios de defensa (juicios o recursos) para hacer valer sus derechos legales o constitucionales, juicios o recursos sumamente onerosos que muchas personas no están en posibilidad de pagar.

No es posible que en un estado de derecho, la Autoridad administrativa emita Normatividad, obligando a sus Unidades Administrativas a actuar de determinada manera, y sin importar que dichos criterios contraríen lo dispuesto por las disposiciones legales aplicables contenidas en la Ley Reglamentaria, o bien en la Ley Suprema.

4.3 El control de la Constitucionalidad de las Leyes

Sin el amparo, el orden constitucional y todos los principios que proclama y sobre los que se asienta, quedarían expuestos a su violación y quebrantamiento impunes, es decir, confinados en la región de las meras declaraciones románticas como simples expresiones de idílicos designios sin vigencia ni operatividad pragmática. Dr. Ignacio Burgoa Orihuela.- El Juicio de Amparo, México 1992.

A través del presente tema, nos referiremos al medio de defensa que asegura a los gobernados, la oportunidad de impugnar las disposiciones legales que contrarían las normas constitucionales, y que hace que en nuestro derecho mexicano impere, casi siempre, la imparcialidad en la emisión de las Resoluciones emitidas por nuestro Tribunal Supremo.

En México, el control constitucional de las leyes se ejerce a través del juicio de amparo, así lo han hecho valer los autores que se ocupan de la materia y así lo ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación en numerosas Tesis, razón por la cual, sería un error distraer nuestra atención para tratar de superar lo ya señalado al respecto, haremos referencia sobre las opiniones de algunos de los grandes juristas.

El juicio de amparo dice Alfonso Noriega “es una institución defensora de la pureza de la Constitución y de la vigencia de las libertades individuales que tiene su fundamento en los artículos 103 y 107 de la misma.” (36).

Por su parte Ignacio Burgoa señala que: “Toda constitución es susceptible de infringirse razón por la cual la misma constitución prevé a su autodefensa instituyendo sistemas de control de diverso tipo, control que en México se ejerce primordialmente a través del juicio de amparo”(37).

Señala también dicho autor, que además de las declaraciones dogmáticas que proclaman las decisiones fundamentales de la institución de garantías, a favor del gobernado frente al poder público estatal y de la estructura

36.- Noriega, Alfonso.- Lecciones de Amparo.- México 1975.- Pag. 42.

37.- Burgoa, Ignacio.- El Juicio de Amparo.- México 1975.- Pag. 445.

gubernativa básica del Estado, la Constitución establece un conjunto de instrumentos objetivos o procesales de diferente carácter para que, mediante su operatividad, se preserve y mantenga el orden jurídico que crea y del cual es la Ley fundamental y suprema.

Los instrumentos a que se refiere dicho jurista, no pueden ser sino el juicio de amparo y los órganos de su aplicación, conforme a la competencia que se les atribuya por la propia Constitución, al considerar que el amparo “es el conjunto de facultades que la Ley otorga a determinadas autoridades, con el fin de establecer el control constitucional, en los casos previstos por el artículo 103 de la Ley Suprema.” (38).

Sobre el tema que nos ocupa, Tena Ramírez señala que: “debemos situar el control de la constitucionalidad que ella establece actualmente, en el sistema que encomienda dicho control al Poder Judicial Federal (artículo 103), con eficacia únicamente respecto al individuo que solicita la protección” (39).

En este orden de ideas, podemos afirmar válidamente que el amparo es el procedimiento judicial en que un particular demanda la protección de la justicia de la unión contra el acto inconstitucional de una autoridad.

Así las cosas, las normas reglamentarias, que provengan del Presidente de la República o de los Gobernadores de los Estados, por ser Ley en sentido material, están sujetas a control de constitucionalidad a través del juicio de amparo indirecto, según lo prevé el artículo 107 fracción VII de la Constitución. Ahora bien del recurso de revisión en esos juicios conocerá la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pero no el pleno, como sí ocurre con las leyes del Congreso o de las Legislaturas Locales, sino a través de sus Salas (artículo 107 fracción VIII de la Ley Suprema y 21 fracción II de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

Los Tribunales Colegiados pueden conocer sobre la constitucionalidad de los Reglamentos si ésta se controvierte al atacarse alguna sentencia definitiva o laudo o resolución que ponga fin al juicio, por la aplicación que se haya dado a la norma reglamentaria; en este caso la sentencia que llegue a dictar un

38.- *Burgoa, Ignacio.- ob. cit en nota 1112.- pag. 445.*

39.- *Tena Ramírez, Felipe.- Derecho Constitucional Mexicano.- México 1944-1972.- Pag. 484.*

Tribunal Colegiado sólo admite recurso de revisión cuando habiéndose impugnado la constitucionalidad de un reglamento o en los conceptos de violación se haya planteado la interpretación directa de un precepto de la Constitución Federal, en estas materias se haya decidido o se omita decidir sobre la misma inconstitucionalidad o interpretación constitucional, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 107 fracción IX de la Constitución y 21 fracción II a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

Ahora bien, nuestro máximo Tribunal ha sostenido que en el juicio de amparo no basta que el quejoso se limite a manifestar que un acto de autoridad es contrario a la Ley o a los principios generales del derecho, ya que deberá precisar las disposiciones legales, así como los razonamientos jurídicos que demuestren dicha violación.

Octava Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo VI, ParteTCC

Tesis: 685

Página: 461

CONCEPTOS DE VIOLACION. *En el juicio de garantías no basta con que el quejoso sostenga que un determinado acto de autoridad es contrario a la ley o a los principios generales de derecho, sino que, ante el órgano de control constitucional, debe hacer patente el ataque a sus garantías individuales demostrando, a través de planteamientos jurídicos, lo ilegal del acto reclamado, precisando en ellos, tanto las disposiciones legales o principios generales de derecho que se estima infringió u omitió acatar la autoridad, como las razones o motivos por los que son vulnerados o desatendidos por propia autoridad en el acto que se reclama.*

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Octava Época:

Amparo directo 352/89 Elena Palacios Jiménez y Lucila León Avila de Pérez. 15 de noviembre de 1989. Unanimidad de votos

Amparo directo 1/90. Juan Labastida Benitez 30 de enero de 1990. Unanimidad de votos.

Amparo directo 51/90. Mario Romero Rojas. 9 de febrero de 1990. Unanimidad de votos.

Amparo directo 151/90. Bernardo Pineda Ramírez 8 de mayo de 1990. Unanimidad de votos.

Amparo directo 165/90. Cruz Juárez Leyva. 15 de mayo de 1990. Unanimidad de votos

NOTA:

Tesis VI.2o.J/64, Gaceta número 34, pág. 100; Semanario Judicial de la Federación, tomo VI, Segunda Parte-I, pág. 333.

En consecuencia, el Primer Tribunal Colegiado del Quinto Circuito emitió sentencia en la cual se sostiene que, como el juicio de garantías se rige por las disposiciones de la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución General de la República, el Juez de Distrito, en relación con los juicios de amparo actúa como órgano de control constitucional, con la finalidad legal de tutelar las garantías individuales, contra las acciones o resoluciones en que pudieran incurrir las autoridades responsables en el ejercicio de sus funciones públicas, por lo que, aquél no puede violar las garantías individuales, que es precisamente lo que está dilucidando a través de su actividad jurisdiccional para que en caso de existir violaciones a las garantías individuales, proceda a la restitución en el goce de las mismas al individuo o afectados. Por ello, en todo caso, lo único que la autoridad federal podrá infringir, serían las disposiciones de la Ley de Amparo que reglamentan la función tutelar.

Octava Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo VI, Parte TCC

Tesis: 804

Página: 545

GARANTIAS INDIVIDUALES. EL JUEZ DE DISTRITO, COMO ORGANO DE CONTROL CONSTITUCIONAL, NO INCURRE EN VIOLACION, A LAS. El juez de Distrito como órgano de control constitucional no viola las garantías individuales de quien le pide el otorgamiento de la protección de la justicia federal, puesto que, precisamente tiene como función el examen analítico del acto de autoridad reclamado, a fin de constatar si en ese acto hubo o no violaciones a las garantías individuales del gobernado, pues en todo caso, su proceder de ser equívoco, sólo podría entrañar infracciones a las normas rectoras del juicio de amparo.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.

Octava Época.

Incidente en revisión 147/90. Alberto Matty Ramos. 18 de octubre de 1990. Unanimidad de votos.

Incidente en revisión 172/90. Manuel Ramos Félix 14 de noviembre de 1990. Unanimidad de votos.

Incidente en revisión 177/90. Elvia Elena Luquez de Aguirre. 14 de noviembre de 1990. Unanimidad de votos.

Incidente en revisión 43/91. Eusebio Zamorano Acosta. 11 de abril de 1991. Unanimidad de votos

procedencia 99/91. Magdalena Coronel Villarreal. 27 de junio de 1991. Unanimidad de votos.
OTA. Tesis V 10.J/12, Gaceta número 44, pág. 41. Semanario Judicial de la Federación, tomo VIII-Agosto, pág. 123.

que el presente trabajo se convirtiera en transcripciones de los intentados por nuestro máximo Tribunal, pero estimo necesario la tesis aislada que confirma la jurisprudencia citada ante, toda vez que los gobernados en su intento de defensa, pueden cometer errores de interpretación, que necesariamente originará una sentencia desfavorable a los mismos.

Octava Epoca
Instancia: Tercera Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo. I Primera Parte-I
Página: 273

AGRAVIOS INOPERANTES SI SOSTIENEN LA VIOLACION DE GARANTIAS CONSTITUCIONALES POR EL JUEZ DE DISTRITO. El control constitucional que se encomienda al Poder Judicial de la Federación, se refiere a los actos reclamados de las autoridades señaladas como responsables y no a la actuación de los Jueces de Distrito dentro del juicio de garantías. Luego entonces, como las determinaciones y resoluciones de los citados jueces federales se encuentran basadas en los preceptos de la Ley de Amparo, Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 Constitucionales, a la cual ciñen su actuación, son las violaciones a dicha legislación las que se deben de invocar en la revisión y no violaciones a garantías constitucionales, por ser precisamente la determinación del juzgador de amparo sobre si han sido infringidas éstas, la materia del juicio constitucional.

Amparo en revisión 4871/86. Carlos Eduardo Mosqueda Franco 9 de marzo de 1988. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Sergio Hugo Chapital Gutiérrez Secretario: Jaime Raúl Oropeza García.

Acepto con tristeza que no es posible que en el presente trabajo, agotar todos y cada uno de los temas relacionados con el Control Constitucional de la Leyes, como pudieran ser, la interposición del juicio de amparo en contra de leyes autoaplicativas, la suplencia de la queja en el amparo directo, la aplicación de la Ley declarada inconstitucional, la oportunidad para interponer el juicio de amparo, diferencias entre el juicio de amparo y el recurso de revisión, etc., ya que considero que tratarlos de manera superficial no sería digno de alguien que se dice abogado, razón por la cual dejaré hasta aquí la exposición del tema, con la firme convicción de abordarlo con profundidad en un futuro trabajo.

CONCLUSIONES

“Sólo quiero señalar que si queremos dar al país un principio de legalidad tributaria firme y duradero, debemos hacerlo tal y como lo ha dibujado la doctrina y jurisprudencias más fundamentadas, pues de otra manera tarde o temprano el legislador en esta materia será exclusivamente el Ejecutivo, regresando las cosas a la época medieval, en la que no existía un Parlamento ni la Suprema Corte, sino sólo la divina voluntad del Rey.” David Gongora Pimentel.- El Principio de Legalidad Tributaria y la Base Gravable del Tributo.- México 1997.

PRIMERA.- Desde los primeros antecedentes de regulaciones escritas, se resaltó la importancia que entre los Estados ha tenido la división de poderes y la reserva de la ley, como limitante a la anarquía y al absolutismo que muchos gobernantes han querido implantar, los cuales, en algunos casos como el nuestro, tratan de simular dicho abuso de poder a través de la delegación de facultades legislativas.

SEGUNDA.- Quedó de manifiesto la inconstitucionalidad de diversas disposiciones emitidas a través de la miscelánea fiscal, circunstancia que es reclamada por los gobernados y respaldada por diversas tesis emitidas por nuestro máximo órgano judicial.

TERCERA.- El titular del ejecutivo federal, no ha respetado las garantías constitucionales previstas en los artículos 14, 16 y 31 fracción IV de la Constitución Federal, al emitir en reglamento, un sinnúmero de disposiciones administrativas que no encuentran como base y sustento de las mismas, las leyes federales emanadas del poder legislativo, lo cual evidentemente viola dichas garantías.

CUARTA.- Es evidente la violación de la esfera jurídica de los gobernados, con la emisión y ejecución de disposiciones administrativas internas, tales como circulares y normatividad, que nada tienen que ver con la facultad

reglamentaria otorgada por la Constitución Federal al titular del poder ejecutivo.

QUINTA.- *Quedo demostrado que la existencia y observancia de las disposiciones legales contenidas en Ley, que regulen en todos sus aspectos el pago de las contribuciones, garantizan la legalidad y constitucionalidad de las mismas, ya que de nada sirve un cuerpo legal, si las autoridades que son los principalmente obligados a sujetarse a el, lo transgreden sin más limitación que su voluntad.*

PROPUESTAS

“La propuesta puede realizarse tan sólo en un par de renglones o expresarse en unas cuantas voces, pero ésta es el resultado de estudios que generalmente se realizaron en muchas horas de investigación y trabajo, por ello, la existencia de obras, pequeñas o grandes, sin una propuesta, es olvidar que la razón de ser de las mismas, y su trascendencia en el mundo material, se actualiza a través de la propuesta.” Antonio Jiménez Gutiérrez.- México 2001.

PRIMERA.- *Respetar con estricto apego las disposiciones constitucionales y legales relativas al pago de contribuciones, ya que de nada serviría una reforma fiscal integral, si se continúa haciendo caso omiso de los ordenamientos legales aplicables.*

SEGUNDA.- *Tener presente en todo momento, que la existencia de los tres poderes de la unión, no es precisamente un accidente, sino la garantía de que el actuar de la autoridad se encuentra limitado, y que ese límite previsto en la constitución, asegura el respeto a las garantías individuales de los gobernados.*

TERCERA.- *Que se realice un estudio profundo y serio, de los actos de autoridad impugnados por los particulares, relacionados con el cobro de contribuciones, para con ello, evidenciar y corregir los sinnúmero de errores y abusos en que incurre la autoridad administrativa al pretender realizar su actividad recaudatoria, lo que impide que la misma se lleve a cabo de manera eficiente, y genera además propuestas de aumento en las tasas de los impuestos que, con tristeza y cierta impotencia lo digo, siempre repercuten en la economía de la población más pobre.*

BIBLIOGRAFÍA

1. *Armiента Calderón Gonzalo.- El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano. Textos Universitarios.- Manuel Porrúa, S.A.- Librería. México. 1977.*
2. *Arrollo Beltrán Guillermo.- Derecho y Fianzas.- Editorial Jus, S.A.- México, 1959.*
3. *Carlos E. Mascarenas. Preparado por Buenaventura Pollisé Prats.- Nueva Enciclopedia Jurídica.- Editorial Francisco Seixsa.- Barcelona, España, 1978.*
4. *Coordinador Horacio A. García Belsunc.- Estudios de Derecho Constitucional Tributario.- Editorial Depalma.- Argentina 1994.*
5. *Diccionario de Lengua Española de la Real Academia.- España Editorial Espasa Calte.*
6. *Elisur Arteaga Nava.- Diccionarios Jurídicos Temáticos Volumen 2.- Derecho Constitucional.- Editorial Harla.- México, 1997.*
7. *Fernández y Cuevas José Mauricio - Derecho Constitucional Tributario. Dofiscal Editores México.- 1983.*
8. *Garza J. Servando.- Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano.- Editorial Cultural.- T.G., S.A México, 1949*
9. *Horacio A. Garcia Bensusne.- La Autonomía del Derecho Tributario.- Editorial Depalma.- Argentina, 1996.*
10. *Ignacio Burgoa Orihuela.- El Juicio de Amparo.- Editorial Porrúa.- México, D F., 1982.*
11. *Ignacio Burgoa Orihuela.- Las Garantías Individuales.- Editorial Porrúa.- México, D.F., 1982.*
12. *Instituto de Investigaciones Jurídica.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada.- Universidad Nacional Autónoma de México.- México, 1985.*

13. Instituto de Investigaciones Jurídica - Diccionario Jurídico Mexicano - Editorial Porrúa, Universidad Nacional Autónoma de México.- México, 1989.
14. Jorge Reyes Toyabas.- Derecho Constitucional Aplicado a la Especialización en Amparo.- Editorial Themis.- México, D.F., 1996.
15. Juan Carlos Luqui.- Derecho Constitucional Tributario.- Editorial Depalma.- Argentina 1993.
16. Lomeli Cerezo Margarita.- Derecho Fiscal Represivo.- Editorial Porrúa.- S.A México, 1979.
17. Manuel Rangel y Vázquez.- El control de la Constitucionalidad de las Leyes y el Juicio de Amparo de Garantías en el Estado Federal.- Editorial Cultura, T.G.. S.A.- México, D.F., 1952.
18. Marcel Planiol y Geroger Ripert.- Derecho Civil.- Editorial Harla.- México, 1997 - (Traducción Leonel Peresnieta y Editorial Pedagógica Iberoamericana, S.A. de C V.)
19. Oscar Vázquez del Mercado.- El control de la Constitucionalidad e la Ley.- editorial Porrúa, S.A. - México, D.F., 1978
20. Rafael Bielsa.- El Recurso de Amparo.- Editorial Depalma.- Argentina 1965
21. Rafael I. Martínez Morales.- Diccionarios Jurídicos Temáticos Volumen 3.- Derecho Administrativo.- Editorial Harla.- México, 1997
22. Ramón Valdés Costa.- Instituciones de Derecho Tributario - Editorial Depalma - Argentina 1992.
23. Raúl Chávez Castillo.- Diccionarios Jurídicos Temáticos Volumen 7.- Juicio de Amparo.- Editorial Harla.- México, 1997.
24. Raúl Rodríguez Lobato.- Derecho Fiscal.- Editorial Harla.- México, D.F., 1992

- 25 *Rodolfo R Spiso - Derecho Constitucional Tributario.- Editorial depalma.- argentina 1993.*
- 26 *Suprema Corte de Justicia de la Nación.- Manual del Juicio de Amparo.- Editorial Themis.- México, D.F. 1988*
- 27 *XLVI Legislatura de la Cámara de Diputados.- Derechos del Pueblo Mexicano.- Congreso de la Unión.*

ORDENAMIENTOS LEGALES

1. *Código Fiscal de la Federación*
2. *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*
3. *Ley Aduanera.*
4. *Ley de Amparo.*
5. *Miscelánea Fiscal para los ejercicios de 1995, 1996, 1997 y 1998.*
6. *Normatividad y Circulares de diferentes fechas.*
7. *Reglamento de la Ley Aduanera.*
8. *Reglamento del Código Fiscal de la Federación.*