

213

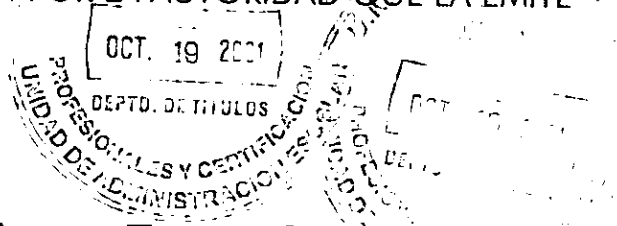


UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES "ACATLAN"

29/10/01

"INCONSTITUCIONALIDAD DE LA RESOLUCION MISCELANEA FISCAL PARA EL EJERCICIO 2000, POR LA AUTORIDAD QUE LA EMITE"



T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE: LICENCIADA EN DERECHO PRESENTA: JAZMIN MARTINEZ CASTRO

ASESOR: LIC. ROBERTO CABRERA MENDIETA.



ACATLAN, EDO. DE MEXICO. OCTUBRE DE 2001.



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

A aquél que es el camino, la verdad y la vida,  
porque gracias a su bondad infinita me ha  
otorgado la gracia de llegar hasta este momento  
trascendental en mi vida.

Gracias:

A mi madre, por su apoyo incondicional y consejos siempre acertados, que permitieron que llegara a realizar la más grande de mis metas, la cual constituye la herencia más valiosa que pudiera recibir. Con admiración y respeto.

A Javier, Rubén, Jeni, Sol, Kalem, Rita y Agustín, por todo su cariño, por estar a mi lado en los momentos más difíciles, por que con ellos he aprendido que no hay que doblegarse en tiempos adversos, pues son de esas experiencias de las que más aprende la gente y la hacen salir adelante

Al Licenciado Roberto Cabrera Mendieta, por su valiosa orientación, dedicación y tiempo que compartió conmigo para la elaboración de este trabajo de investigación.

Al Licenciado Marco Antonio Hernández Lara, por su amistad, apoyo y consejos, a quién además admiro por su capacidad, carácter y amor hacia los demás.

A mis amigos con quienes compartí momentos inolvidables

A la Universidad Nacional Autónoma de México, por haber sido la institución que me brindó la oportunidad de lograr mi formación profesional y de la cual orgullosamente soy egresada.

## ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

OBJETIVO

### CAPÍTULO PRIMERO

#### LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

Pág.

I.- El Estado.....	1
A) Concepto.....	1
B) Elementos.....	3
C) Funciones.....	6
II.- La Actividad Financiera del Estado.....	15
A) Concepto de Actividad Financiera.....	15
B) Momentos de la Actividad Financiera.....	16
III.- Potestad Tributaria.....	18
A) Concepto.....	18
B) Fundamento Constitucional.....	20

### CAPÍTULO SEGUNDO

#### RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA

I.- La relación Jurídico- Tributaria.....	32
A) Concepto.....	32
II.- La Obligación Tributaria.....	34
A) Concepto.....	34
B) Tipos de Obligación Tributaria.....	37
a) Obligación Tributaria Sustantiva.....	37
b) Obligación Tributaria Formal.....	37
III.- Elementos de la Obligación Tributaria.....	38
A) Sujetos de la Obligación Tributaria.....	38
a) Sujeto Activo.....	39
b) Sujeto Pasivo.....	40

B) Objeto de la Obligación Tributaria.....	40
C) Vínculo Jurídico.....	41
IV.- Extinción de la Obligación Tributaria.....	42
a) Pago.....	42
b) Compensación.....	48
c) Condonación.....	50
d) Prescripción.....	54
e) Dación en pago.....	57

### CAPÍTULO TERCERO

#### DE LA CREACIÓN DE LEYES, REGLAMENTOS Y DECRETOS

I.- Fuentes del Derecho Tributario.....	59
II.- Leyes, Reglamentos y Decretos.....	62
A) Su Conceptualización.....	62
a) La Ley.....	62
b) El Reglamento.....	68
c) El Decreto.....	80
III.- Autoridades con derecho a iniciar leyes o decretos.....	83
A) Presidente de la República.....	85
B) Congreso de la Unión.....	86
C) Legislaturas de los Estados.....	87
IV.- Proceso Legislativo.....	87
A) Concepto.....	87
B) Fundamento legal.....	88
C) Etapas que lo integran.....	88
a) Iniciativa de ley.....	88
b) Discusión.....	90
c) Sanción.....	92
d) Promulgación.....	93
e) Publicación.....	94
f) Iniciación de la Vigencia.....	95
V.- Disposiciones de carácter General ( Resolución Miscelánea Fiscal).....	97
A) Concepto y características.....	97

## CAPÍTULO CUARTO

### DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL

I.- Precisión del término Inconstitucionalidad.....	102
II.- Autoridad que emite la Resolución Miscelánea Fiscal....	104
A) Análisis del fundamento legal.....	104
III.- El SAT como autoridad que aplica la Resolución Miscelánea.....	114
A) Organos Desconcentrados.....	115
a) Concepto.....	115
b) Fundamento legal.....	117
B) El Servicio de Administración Tributaria.....	120
a) Naturaleza y objetivo.....	120
b) Ley que regula al SAT.....	123
c) Atribuciones para aplicar la Resolución Miscelánea.....	124
IV.- La SHCP y el SAT autoridades incompetentes para emitir la Resolución Miscelánea.....	127
A) Análisis de la facultad que le otorga al SAT, el artículo 7º, fracción XII, de la ley que lo regula para emitir disposiciones de carácter general.....	127
B) Análisis de la facultad que le otorga a la SHCP el artículo 6º, fracción XXXIV de su Reglamento Interno, para emitir disposiciones de carácter general.	128
C) Dedución para considerar inconstitucional la Resolución Miscelánea Fiscal.....	129
a) En razón de quien las emite.....	130
b) En razón de quien las aplica.....	135
V.- Ejecutivo Federal Autoridad competente para emitir la Resolución Miscelánea Fiscal.....	136
A) Comparación entre los Reglamentos y la Resolución Miscelánea Fiscal.....	136

B) La Resolución Miscelánea Fiscal, debe ser material y formalmente un Reglamento.....	138
Conclusiones.....	139
Bibliografía.....	142



## INTRODUCCIÓN

La vida que desarrolla el hombre en sociedad ocasiona que exista un órgano regulador que permita el control, atención y sanción de las actividades derivadas de ese desarrollo, de ahí que surja el Estado, al cual se le adjudica la tarea de satisfacer determinadas necesidades que revisten el carácter de públicas, por lo que para hacer frente a dichas necesidades se allega de un gran número de recursos económicos, los cuales obtiene administra y aplica a través de la Actividad Financiera del Estado que se realiza vía el Poder Ejecutivo. Esta actividad se integra por tres momentos fundamentales: a) el de la obtención de ingresos, b) gestión o manejo de los recursos obtenidos y c) erogación de los mismos; siendo precisamente el primero de ellos el que permite que el Estado en ejercicio de su facultad potestativa establezca mediante una ley obligaciones tributarias a los particulares.

Es importante mencionar que las obligaciones tributarias no se refieren únicamente al pago de una cantidad de dinero al fisco, sino que también contemplan conductas como las de hacer, no hacer o tolerar, por esta causa la obligación tributaria puede ser sustantiva y formal, sin embargo, este tipo de obligaciones invariablemente deben estar contenidas en una ley expedida por Poder Legislativo.

En nuestra Constitución Política la facultad de aprobar las leyes que establecen obligaciones tributarias a los contribuyentes se otorga al Poder Legislativo. Dicha facultad es indelegable, ya que únicamente puede ser ejercida por el Congreso de la Unión a través de una ley elaborada de acuerdo al proceso legislativo que marca nuestra Carta Fundamental. De igual forma, la facultad de expedir reglamentos es exclusiva del titular del Poder Ejecutivo, ya que ni siquiera el Congreso de la Unión puede efectuar la delegación de dicha facultad en persona distinta de aquél.

No obstante lo anterior, en nuestra realidad cotidiana nos percatamos que las facultades Legislativa y Ejecutiva, en lo que toca a la emisión de reglamentos, señaladas en la Constitución Federal, están siendo ejercidas por funcionarios que carecen de dichas facultades, pues aunque dependen, para el caso, jerárquicamente del Presidente de la República, emiten disposiciones de carácter general que de igual manera que las leyes y reglamentos establecen obligaciones, y que a diferencia de aquéllas, no cumplen con el requisito constitucional para su elaboración y aprobación, constituyéndose una inconstitucionalidad manifiesta que conculca la garantía de legalidad y seguridad jurídica de los gobernados.

En este sentido, en materia fiscal las disposiciones legales respectivas delegan en las autoridades fiscales la facultad de expedir reglas de carácter general, que tienen vigencia y carácter de obligatorias, amén de que de no observarlas derivan sanciones a cargo del gobernado, violando con ello, entre otras disposiciones constitucionales, el artículo 31, fracción IV, en lo que respecta al principio de legalidad contenido en dicho artículo, en virtud de que los contribuyentes dan cumplimiento a sus obligaciones en los términos establecidos por esas disposiciones de carácter general denominada Resolución Miscelánea Fiscal y no así en las leyes, como debería de ser conforme a lo previsto por nuestra Ley Suprema.

Por esta causa, la referida Resolución Miscelánea Fiscal es inconstitucional, ya que la Secretaría de Hacienda es una autoridad que carece constitucionalmente de facultades para establecer obligaciones tributarias formales a los contribuyentes, que afecten su esfera jurídica y más aún si las emite el órgano desconcentrado denominado Servicio de Administración Tributaria, que al igual que la Secretaría en comento, adolece de facultades plenas.

## OBJETIVO

DEMOSTRAR QUE LAS DENOMINADAS RESOLUCIONES MISCELANEAS SON INCONSTITUCIONALES, EN VIRTUD DE NO SUJETARSE AL PROCESO DE CREACION DE LEY PREVISTO POR EL ARTICULO 72 DE LA CONSTITUCION FEDERAL, ADEMAS DE LA INCOMPETENCIA DE LA AUTORIDAD QUE LAS EMITE Y QUE, SIN EMBARGO, SE LES DA EL CARACTER DE OBLIGATORIEDAD POR PARTE DE LAS MISMAS.

## CAPÍTULO I

### LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

#### I.- EL ESTADO

##### A) CONCEPTO

Para elaborar un estudio acerca de la actividad financiera del Estado, es conveniente hacer algunas reflexiones acerca del concepto de éste, así como de sus funciones, las cuales se derivan de la división de poderes, que ha sido adoptada en términos generales como estructura interna de la organización del actual Estado Mexicano.

El hombre por naturaleza es un ser social, desde sus orígenes se ha caracterizado por encontrar en sus similares la forma de subsistir y combatir las adversidades. En virtud de lo anterior y por la necesidad de interactuar con los demás, se ha organizado en grupos o comunidades estableciendo las bases y normas para su convivencia. Dicha necesidad, ha estado presente a lo largo de la historia de la humanidad hasta nuestros días; período en el que el hombre ha ido buscando y aplicando distintas formas de organización, cambiantes en razón de las ideas y acontecimientos políticos, sociales, económicos, y culturales, etc., de cada época, hasta llegar a formar la agrupación social y política suprema que es el Estado.

Ahora bien, por no ser el objeto de la presente investigación hacer un estudio exhaustivo del Estado, nos concretizaremos únicamente a estudiar el concepto de éste, ya que es importante comprender lo que representa y los efectos que tiene respecto de sus habitantes y su actividad.

Etimológicamente la palabra Estado proviene del latín: *Status*, que significa estar, situación de permanencia, en este contexto la palabra Estado designa la manera de ser o estar de una comunidad constituida políticamente.

El tratadista Georg Jellinek, en su obra titulada Teoría General del Estado, define al Estado como "la corporación formada por un pueblo, dotada de un poder de mando originario y asentada en un determinado territorio, o bien en una fórmula más concisa, como la corporación territorial dotada de un poder de mando originario".<sup>1</sup> Al igual que este autor, muchos otros estudiosos del tema han intentado dar una definición del Estado que abarque la totalidad de su naturaleza intrínseca y sus manifestaciones exteriores. Así el doctor Luis Sánchez Agesta, citado por Agustín Basave en su libro Teoría del Estado, lo define como "una organización de un grupo social establemente asentado en un territorio determinado, mediante un orden jurídico servido de un cuerpo de funcionarios, definido y garantizado por un poder jurídico, autónomo y centralizado que tiende a realizar el bien común."<sup>2</sup> No podemos pasar por alto la definición que hace al ocuparse del tema Luis Recasens Siches, en su libro Introducción al Estudio del Derecho, para quien el Estado es "la organización política mediante un orden de normatividad coercitiva que abarca una colectividad de seres humanos y que impera en un cierto territorio."<sup>3</sup>

De lo anterior, se puede observar que los autores citados coinciden al integrar a su definición ciertos aspectos fundamentales para el Estado, como son:

---

<sup>1</sup> Jellinek, Georg, Teoría General del Estado, Editorial Albatros, Buenos aires, 1943, p. 147

<sup>2</sup> Sánchez Agesta, Luis, citado por Besabe Fernández del Valle, Agustín, Teoría General del Estado, Editorial Porrúa, México DF, p. 71

<sup>3</sup> Recasens Siches, Luis, Introducción al Estudio del Derecho, Editorial Porrúa, México 1999, p. 264.

- 1.- La organización de un grupo de personas;
- 2.- La existencia de un territorio; y
- 3.- Un poder supremo regido por un ordenamiento jurídico.

Por lo que, para ellos el Estado no estaría constituido como tal, si no contara con una población, un territorio y un poder superior regido por un orden jurídico. Aunque cabe resaltar que el Dr. Sánchez Agesta integra a su definición un aspecto muy interesante que se refiere a que tanto el poder como el orden jurídico tienden a la realización del bien común de la población que integra el Estado. Situación con la que estamos de acuerdo, ya que el Estado es la idea superior que hace a los hombres organizarse en sociedad para lograr el bien común.

Con base en lo anterior, y para efecto de tener una noción más clara del Estado, definiremos a este como una agrupación social establecida en un territorio, estructurada y regida por un orden jurídico, que es creado, definido y aplicado por un poder soberano, para obtener el bien común.

## B) ELEMENTOS DEL ESTADO

Una vez que se ha definido al Estado, podemos ahora establecer que este se compone de tres elementos: territorio, población y gobierno.

### El territorio

Con lo que respecta al primero de los elementos que constituyen al Estado, el maestro Hans Kelsen en su obra Teoría General del Derecho y del Estado, considera que dicho elemento consiste necesariamente en una porción de tierra,

ya que el mismo señala "La unidad del territorio estatal y por ende, la unidad territorial del Estado, es una unidad jurídica no geográfica natural, pues es territorio del Estado no es sino el ámbito espacial de validez del orden jurídico llamado Estado"<sup>4</sup>. Esto quiere decir, que este orden jurídico es limitado y que las medidas coactivas, las sanciones establecidas por ese orden tienen que ser aplicables únicamente en ese territorio y ejecutarse dentro de él.

Para Jellinek el territorio es: "el ámbito espacial de validez de un orden jurídico", es decir, es el espacio dentro del cual se ejerce el poder estatal, ya que todas las actividades que en él se realizan están sujetas a la preeminencia del poder, estando facultado para hacer cumplir el ordenamiento jurídico vigente sobre los individuos que se encuentran dentro del mismo.

Con respecto a este tema, el Doctor Ignacio Burgoa en su obra el Estado señala que "el territorio abarca la esfera competencial del Estado que delimita espacialmente la independencia de éste frente a otros estados, es el suelo dentro del que los gobernantes ejercen sus funciones, es el ambiente físico de vigencia de las leyes y demarcación de su aplicabilidad fuera del cual carecen de eficacia normativa".<sup>5</sup>

Con base en las ideas expuestas, se puede afirmar que el territorio cumple con la función de señalar al Estado sus límites, sus fronteras y el ámbito espacial de validez de sus leyes y actos de autoridad.

### La Población

"La población aparece en la doctrina tradicional como un elemento del Estado, con esto se hace referencia a los seres humanos formando una unidad

---

<sup>4</sup> Hans Kelsen, Teoría General del Derecho y del Estado, UNAM, México 1995, p. 247.

<sup>5</sup> Burgoa Orihuela, Ignacio, El Estado, Editorial Porrúa, México DF, 1970, p. 147.

social".<sup>6</sup> Por lo tanto, la población está formada por el conjunto de individuos que habitan un determinado territorio y a quienes el Estado señala como parte suya, garantizándoles un mínimo de derechos y atribuyéndoles ciertos deberes, a través del ordenamiento jurídico.

La población, como grupo humano asentado en determinado territorio, es la causa originaria de la formación del Estado, porque como afirma el maestro Burgoa: " El Estado se hizo para el hombre y no el hombre para el Estado...el Estado es un organismo facultado para utilizar el poder y la coerción... al servicio del hombre".<sup>7</sup>

Por último concluimos afirmando que la población se identifica con los seres humanos que se encuentran en el territorio estatal y cuya conducta se encuentra regulada por el orden jurídico, que el gobierno aplica en atención a los dictados de ese mismo conglomerado humano, para preservar su territorio y soberanía.

## Gobierno

El tercer elemento del Estado, es el Gobierno que es "la encarnación personal del Estado, que se manifiesta por la acción de los titulares de los órganos".<sup>8</sup> De tal suerte, podemos entender al Gobierno como el conjunto de las personas que ejercen el poder legal. En toda comunidad existe un órgano que tiene como tarea, la de imponer reglas de conducta y de tomar las decisiones necesarias para dar cohesión al grupo. Este órgano es el Gobierno.

---

<sup>6</sup> Serra Rojas, Andrés, Teoría General del Estado, Editorial Porrúa, México D.F., 1999, p. 217.

<sup>7</sup> Burgoa Orihuela, Ignacio, Op. Cit. p. 127.

<sup>8</sup> Serra Rojas, Andrés, Op. Cit. p. 576.



En síntesis podemos decir que el gobierno es el conjunto de funcionarios públicos encargados de regir y administrar al Estado. El Gobierno de nuestra federación está constituido por los poderes de la unión: Ejecutivo, Legislativo y Judicial, los cuales tienen funciones específicas señaladas en la Constitución Federal.

### C) FUNCIONES DEL ESTADO

En el inciso anterior, mencionamos que nuestra Ley Suprema establece que el Estado realiza tres funciones a saber: la Legislativa, la Ejecutiva y la Jurisdiccional. Dichas funciones se derivan de la Teoría de la división de Poderes, la cual se ha convertido actualmente en el principio básico de la organización de los Estados constitucionales contemporáneos, sin ser él nuestro la excepción. Por lo anterior, consideramos que es necesario abordar, aunque brevemente, lo relacionado con la división o separación de poderes, antes de entrar al estudio de las funciones del Estado.

La teoría de la división de poderes que nuestra Constitución establece, surge de la adopción de las ideas de Locke y Montesquieu, plasmadas en sus obras: Ensayo sobre el Gobierno y Espíritu de las Leyes respectivamente, mismos que al fijar la finalidad de dicha división nos indican que ésta no es la especialización de las actividades de los órganos que conforman el Estado, sino que es la de evitar el abuso del poder por parte de las autoridades. El Maestro Felipe Tena Ramírez, en su obra Derecho Constitucional, al citar a Locke y Montesquieu señala lo siguiente:

"Según Locke, para la fragilidad humana la tentación de abusar del poder sería muy grande, si las mismas personas que tienen el poder de hacer las leyes tuvieran también el poder de ejecutarlas; porque podrían dispensarse entonces desobedeciendo las leyes que formulan y acomoda la ley a su interés privado,

haciéndola y ejecutándola a la vez, y en consecuencia, llega a tener un interés distinto del resto de la comunidad, contrario al fin de la sociedad y del Estado. Y Montesquieu dice una frase que ha llegado hasta nuestros días como médula del sistema: Para que no pueda abusarse del poder, es preciso que, por disposición misma de las cosas, el poder detenga al poder".<sup>9</sup>

Sin duda alguna, la tesis de la división de poderes aparece con claridad cuando Montesquieu en su obra el Espíritu de las leyes, señala que: " En cada estado hay tres clases de poderes: el poder legislativo, el poder ejecutivo de las cosas relativas al derecho de gentes, y el poder ejecutivo de las cosas que dependen del derecho civil. En virtud del primero, el príncipe o jefe del Estado, hace las leyes transitorias o definitivas y modifica o deroga las ya existentes. Por el segundo, hace la paz o la guerra, envía y recibe embajadores, establece la seguridad pública y precave las invasiones. Por el tercero, castiga los delitos y juzga las diferencias entre los particulares."<sup>10</sup>

De conformidad con lo expuesto por los pensadores antes citados, la finalidad de la división de poderes, tiende a garantizar y conservar el bienestar de una sociedad a través de la limitación de las facultades de las autoridades que conforman el Estado; pues para evitar que éstas abusen del poder se les debe dividir, asignándoseles a cada poder un acto específico distinto a los otorgados a los demás, quedando así limitadas las facultades de los órganos del Estado, toda vez que no podrán realizar más actividades que las específicamente asignadas.

En este orden de ideas, es evidente que el Constituyente de 1917, adoptó la división de poderes; precisamente para evitar el abuso de las autoridades que conforman el Estado Mexicano, de tal forma que a cada poder le concedió

---

<sup>9</sup> Tena Ramirez, Felipe, Derecho Constitucional Mexicano, Editorial Porrúa, México 1998, p. 212.

<sup>10</sup> Moreno, Daniel, Derecho Constitucional Mexicano, Editorial Porrúa, México 1993, p. 375.

facultades distintas y delimitadas, prohibiendo en el párrafo segundo del artículo 49 de la Constitución Federal, la reunión de dos o más de los poderes que conforman la federación en una sola persona o corporación, salvo los casos de excepción que el mismo precepto señala.

Ahora bien, admitida la división de poderes se debe precisar el alcance de la misma, pues surge el cuestionamiento si dicha división de poderes debe ser rígida o flexible, entendiendo por la primera la creación de autoridades soberanas e independientes y por la segunda la creación de autoridades dependientes y con facultades complementarias. Al respecto, Kant sostiene que las autoridades del Estado están coordinadas entre sí, que el complemento necesario para cada autoridad lo encuentra en otra autoridad.<sup>11</sup>

El Doctor Ignacio Burgoa señala, en su obra titulada Derecho Constitucional Mexicano que: "la división de poderes no debe entenderse como la postulación de tres poderes soberanos, pues el Estado es uno y como tal la soberanía también es una, por lo que en consecuencia las autoridades que conforman un Estado deben actuar en conjunto, ya que únicamente el Estado se puede desarrollar".<sup>12</sup>

Por lo anterior, podemos concluir que la división de poderes debe ser flexible, es decir, que no significa la creación de autoridades soberanas e independientes, sino que debe tener su perfeccionamiento cuando las facultades concedidas a una autoridad encuentran su complemento en otra. No obstante la división de poderes, el Estado es uno y para lograr su unidad, la facultad de que goza la autoridad que conforma aquél, debe ser de coordinación, pues de lo contrario se rompería la unidad del Estado.

---

<sup>11</sup> Kant, citado por Tena Ramírez, Felipe, Op. Cit. p. 217.

<sup>12</sup> Burgoa Orihuela Ignacio, Derecho Constitucional Mexicano, Editorial Porrúa México, D:F: p. 579-580.

Nuestra constitución consagra la colaboración de los poderes que conforman el Estado Mexicano, así por un lado señala que para la validez de un mismo acto se necesita de la participación de dos poderes, por ejemplo, en la celebración de los tratados internacionales, participan el Presidente de la República y la Cámara de Senadores. Y por otro otorga a uno de los poderes algunas facultades que no son peculiares de ese poder, sino de alguno de los otros dos V.g.: la facultad materialmente jurisdiccional de la Cámara de Senadores para conocer de los delitos oficiosos de los funcionarios públicos.

Determinada la división de poderes por nuestra Constitución Política, es necesario establecer, las actividades que realiza cada poder, por lo que a la forma en que cada órgano del estado realiza la actividad que la Constitución le encomienda se le denomina función. Así tenemos tres tipos de funciones: la Legislativa, la Jurisdiccional y la Administrativa.

Los tres tipos de funciones que señalamos, por regla general coinciden con el órgano al que corresponde realizar esa función, de tal forma que la función legislativa le corresponde al Poder Legislativo, la función jurisdiccional al Poder Judicial y la función Administrativa al Poder Ejecutivo; sin embargo, nuestra Ley Fundamental no ha mantenido con rigorismo esta coincidencia. Al respecto el Maestro Gabino Fraga, en su obra Derecho Administrativo señala: "han sido las necesidades de la vida práctica las que han impuesto esta falta de coincidencia entre la función y el órgano al que corresponde esta función, de tal forma que en ocasiones un poder realiza función de naturaleza distinta a la que le corresponde un poder por regla general".<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup> Fraga, Gabino Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, México D.F, 1996, p. 29.

Como consecuencia de lo anterior, el autor antes mencionado considera necesario clasificar las funciones del Estado en dos categorías:

a) Desde el punto de vista del órgano que la realiza, es decir, adoptando un criterio formal, subjetivo u orgánico, que prescinde de la naturaleza intrínseca de la actividad, por lo que las funciones son formalmente legislativas, administrativas o judiciales, según estén atribuidas al Poder Legislativo, Ejecutivo o Judicial.

b) Desde el punto de vista de la naturaleza intrínseca de la función, es decir, partiendo de un criterio material que prescinde del órgano al cual están atribuidos, por lo que las funciones son materialmente legislativas, administrativas o jurisdiccionales, según tengan los caracteres que la teoría jurídica ha llegado a atribuir a cada uno de esos grupos.

A continuación y atendiendo a los anteriores puntos de vista, (formal y material) analizaremos las funciones del Estado.

### Función Legislativa

El Estado contemporáneo a diferencia de otras épocas, se caracteriza por ser el creador del derecho. En tal virtud, el poder público a través de la función legislativa realiza actos jurídicos creadores de situaciones jurídicas generales, obligatorias, abstractas e impersonales.

En un sentido genérico la función legislativa es una actividad creadora del derecho objetivo del Estado, subordinada al orden jurídico que consiste en expedir las normas que regulan la conducta de los individuos y la organización social y política.

La función legislativa, al igual que las otras funciones, puede ser estudiada desde el punto de vista formal y el material.

Tomando en cuenta al órgano que la realiza, es decir, atendiendo al criterio formal, definimos a esta función como la actividad que realiza el Estado por conducto de los órganos que de acuerdo con el régimen constitucional forman el Poder Legislativo. El artículo 50 de la Constitución Federal, es el que define la integración de dicho Poder, y al efecto menciona que éste se deposita en un Congreso General, que se divide en dos cámaras: una de Diputados y otra de Senadores. La Cámara de Diputados esta compuesta de 500 representantes de la Nación, electos en su totalidad cada tres años; la Cámara de Senadores se integra por 128 Senadores que representan a los Estados y duran en su encargo seis años.

Con relación a lo anterior, el artículo 70 de nuestra Carta magna corrobora el carácter formal de la función legislativa, al declarar que se dará el carácter de ley o decreto únicamente a aquellas resoluciones emanadas del Congreso de la Unión.

La Función Legislativa, también puede apreciarse desde el punto de vista material, esto es, al analizar la función prescindiendo del autor y de la forma como se realiza, y sólo considerando la naturaleza intrínseca del acto en el cual se concreta y exterioriza, en este sentido se define como la actividad estatal que tiene por objeto la creación de normas de carácter general, imperativas y coercitivas, es decir, normas jurídicas, cuya expresión más clara es la ley. Por lo que, estamos frente a un acto materialmente legislativo, cuando por los efectos se crean situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales y permanentes.

## Función Jurisdiccional

La función jurisdiccional señala Gabino Fraga “está organizada para dar protección al derecho, para evitar la anarquía social que se produciría si cada quien se hiciera justicia por su propia mano; En una palabra para mantener el orden jurídico y para dar estabilidad a las situaciones de derecho”.<sup>14</sup> Con relación a lo señalado por el autor citado, podemos decir que la función jurisdiccional está encaminada a declarar el derecho en los asuntos controvertidos que se someten a su conocimiento, dando solución a los mismos y buscando la realización de la justicia.

La función jurisdiccional analizada desde el punto de vista formal, es todo acto que realiza el Estado a través del Poder Judicial. El artículo 94 de nuestra Constitución Federal señala los órganos que componen el Poder Judicial de la Federación, y al efecto está integrado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por el Tribunal Electoral del Poder Judicial de la federación, por los Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito, por los Juzgados de Distrito, y por el Consejo de la Judicatura Federal.

Materialmente la función jurisdiccional es el acto a través del cual se declara el derecho, dando solución a un conflicto de intereses en los casos controvertidos que se someten a su conocimiento. Este acto recibe el nombre de sentencia. El acto jurisdiccional está constituido únicamente por la sentencia y no por los actos previos del procedimiento; esta función la realiza el Estado por vía de excepción, ya que no es la regla general la existencia de las controversias, y supone dos pretensiones opuestas que implican un conflicto preexistente que se lleva al litigio.

---

<sup>14</sup> Fraga, Gabino, Ob. Cit. p. 52.

## Función Administrativa

Como vimos anteriormente, el Estado a través de la función legislativa crea situaciones jurídicas generales, expresando de esta manera su voluntad en la Ley; situación que consideramos no es suficiente, ya que, es necesaria una organización que ejecute la ley, que la concrete a los particulares, para que de este modo se cumplan los fines del Estado, siendo precisamente esta la función administrativa.

Formalmente se define a la función administrativa, como la actividad que el Estado realiza bajo un orden jurídico, por el órgano que, de acuerdo con el régimen constitucional forma el Poder Ejecutivo. Al respecto el artículo 80 de nuestra Carta Magna, dice que “el supremo Poder Ejecutivo de la Unión se deposita en un solo individuo al que se denomina Presidente de los Estados Unidos Mexicanos”.

Desde el punto de vista material, la función que estamos estudiando implica administrar; y administrar no es sólo aplicar la ley, sino también perseguir un propósito de servicio público o de interés general mediante la realización de actos jurídicos o de simples actos materiales que determinan la esencia de la actividad del Estado.

Siguiendo al Maestro Serra Rojas, describiremos la función administrativa como: aquella que se realiza bajo un orden jurídico y limita sus efectos a los actos jurídicos concretos y particulares y a los actos materiales que tienen por finalidad la prestación de un servicio público y la realización de las demás actividades que le corresponden por las relaciones que lleva con los otros entes públicos y con los particulares, regulados por el interés general, bajo un régimen de policía y control.



Creemos conveniente mencionar que la función administrativa que confiere la Constitución al Poder Ejecutivo, no puede ser realizada únicamente por el Presidente de la República, sino que necesita del auxilio y la cooperación de órganos del Estado para su consecución. A éste conjunto de órganos se les ha denominado Administración Pública Federal.

La Administración pública, es definida por Miguel Acosta Romero como: la parte de los órganos del Estado que dependen directa o indirectamente, del Poder Ejecutivo, que tiene a su cargo la actividad estatal que no desarrollan los otros poderes (legislativo y Judicial), su acción es continua y permanente, siempre persigue el interés público, adoptando una forma jerarquizada y cuenta con elementos personales, patrimoniales, estructura jurídica y procedimientos técnicos.<sup>15</sup>

Por su parte, Andrés Serra Rojas concibe a la Administración Pública como "una entidad constituida por los diversos órganos del Poder Ejecutivo Federal, que tienen por finalidad realizar las tareas sociales, permanentes y eficaces del interés general, que la Constitución y las leyes administrativas señalan al Estado para dar satisfacción a las necesidades generales de una Nación".<sup>16</sup>

En conclusión, la Administración Pública Federal, es el conjunto de elementos personales y materiales con estructura jurídica que otorga competencia para realizar la actividad relativa al Poder Ejecutivo; que consiste a grandes rasgos en la ejecución de las leyes expedidas por el Congreso de la Unión, así como la organización y atención de los servicios públicos y los fines que se encaminan a satisfacción de las necesidades colectivas.

---

<sup>15</sup> Acosta Romero, Miguel, Teoría General del Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, México D.F. 1999, p. 117.

<sup>16</sup> Serra Rojas; Andrés, Ob. Cit. p. 87

## II.- LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

### A) CONCEPTO DE ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

El Estado, como organización social y política suprema de un pueblo que cuenta con un territorio y gobierno propios, dirige su actividad diaria hacia objetivos, metas sociales y económicas, con el propósito de realizar los fines que persigue y así poder estar en posibilidad de satisfacer las necesidades colectivas; la obtención de los medios para alcanzarlos, la administración, gestión y erogación de los recursos obtenidos, es una de las actividades más importantes del Estado a la que se le ha llamado Actividad Financiera del Estado y es realizada a través del Poder Ejecutivo.

Para Giannini la Actividad financiera "la cumple el Estado para administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos, para conservar, destinar o intervenir las sumas ingresadas, y se distingue de todas las demás en que no constituye un fin en si mismo, o sea, en que no atienda directamente a la satisfacción de una necesidad colectiva, sino que cumple una función de fundamental importancia, siendo su normal desenvolvimiento una condición indispensable para el desarrollo de todas las restantes actividades".<sup>17</sup>

Por lo anterior, es de suma importancia tener una noción muy clara de lo que es la Actividad Financiera del Estado; para lo cual consideramos oportuno citar la definición propuesta por el Mayolo Sánchez Hernández, quien la define como "aquella que desarrolla —el Estado— consistente en procurarse los medios necesarios para estar en condiciones de sufragar los gastos públicos destinados a

---

<sup>17</sup> Giannini, citado por De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, México D.F. 1999, p.5.

satisfacer las necesidades colectivas a su cargo, mediante la prestación de servicios independientes".<sup>18</sup>

Así, en este orden de ideas podemos puntualizar que el Estado a través del Poder Ejecutivo Federal desarrolla la actividad financiera, entendiéndose esta última como una actividad relacionada con la obtención, administración y erogación de los recursos necesarios para satisfacer las necesidades públicas.

## B) MOMENTOS DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

De lo expuesto anteriormente, cabe hacer notar que la actividad financiera del Estado esta integrada por tres momentos a saber:

- 1.- Obtención de ingresos,
- 2.- Administración de los recursos obtenidos y
- 3.- Erogación de los ingresos obtenidos.

### 1.- La obtención de ingresos.

El Estado puede obtener ingresos por vías de Derecho Privado, y por vías de Derecho Público, entendiéndose estos últimos como las percepciones que en dinero o especie obtiene el Estado como autoridad de los particulares, conforme a las disposiciones legales y cuyo pago es obligatorio. Entre los ingresos derivados de instituciones de derecho privado, podemos encontrar aquellos que se obtienen

---

<sup>18</sup> Sánchez Hernández Mayolo, Derecho Tributario, Editorial Cárdenas Editores, Baja California, 1999, p.6.

de la explotación de su propio patrimonio ( empresas industriales, renta de inmuebles, venta de bienes, etc.).

Por otro lado, los ingresos derivados de institutos de derecho público, se pueden originar de: contribuciones, productos, o aprovechamientos, (artículos 2º y 3º del Código Fiscal de la Federación)<sup>19</sup>, así como, por el cobro de servicios públicos o por la venta de bienes producidos por el Estado, o bien por institutos mixtos como la contratación de empréstitos dentro o fuera del país o la emisión de bonos.

## 2.- El manejo o gestión de los recursos obtenidos..

Este momento de la actividad financiera, consiste en la administración de los ingresos y de los bienes y empresas del Estado, la cual es realizada de carácter permanente, por medio los diferentes órganos que integran la Administración Pública Federal.

<sup>19</sup>De acuerdo a lo que dispone el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación: "Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

- I. Impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.
- II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad proporcionados por el mismo Estado.
- III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en la ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.
- IV. Derechos son las contribuciones establecidas en la ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado..."

El artículo 3º del Código Fiscal de la Federación señala que: " los aprovechamientos son los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal..." Con respecto a los productos el mismo precepto señala: "... Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado."

### 3.- La erogación de los recursos obtenidos

Como su nombre lo indica, este momento de la actividad financiera, consiste en la erogación de los recursos estatales; que se integra con la realización de un conjunto variadísimo de gastos para el sostenimiento de la Administración, de los servicios públicos y en general de todo aquello que satisfaga las necesidades publicas, incluye también las erogaciones destinadas a los pagos de intereses y capital de la deuda pública interna y externa.

## III.- POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO

### A) CONCEPTO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA

El Estado, actuando siempre dentro del orden jurídico, obtiene ingresos de diversos medios, entre éstos se encuentran los que obtiene de las contribuciones que pagan los gobernados, destinados a sufragar los gastos públicos. Ahora bien, para la obtención de dichos ingresos el Estado a través del Congreso de la Unión tiene la facultad de imponer unilateralmente a los particulares contribuciones encaminadas a cubrir el gasto público. A esta facultad se le ha llamado potestad tributaria, la cual se encuentra plasmada en nuestra norma fundamental, en sus artículos 31, fracción IV, 73, fracciones VII y XIX A, preceptos que analizaremos más adelante.

El poder tributario debe de manifestarse a través del Poder Legislativo, puesto que el Estado no podrá ejercer su facultad potestativa sin que medie la existencia de una ley, así, de esta manera las contribuciones sólo serán exigidas a los particulares mediante una disposición de carácter general, abstracto, e impersonal. Es decir, es indispensable la existencia de una ley para que el Estado lleve a cabo la práctica de su facultad potestativa y para que, a su vez, los

particulares tengan conocimiento de los hechos imponibles que pueden llegar a generar una obligación a su cargo.

Raúl Rodríguez Lobato menciona que la potestad tributaria es "el poder del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos".<sup>20</sup> Mayolo Sánchez al respecto considera que es " la facultad legal que tiene —el Estado— para imponer y recaudar tributos a cargo de las personas sometidas a su competencia territorial, para estar en condiciones de cumplir con las atribuciones que le están encomendadas".<sup>21</sup>

Por lo anterior, y tomando en cuenta las definiciones de los autores citados, podemos decir, que la potestad tributaria, es la facultad que posee el Estado a través del Poder Legislativo, para establecer mediante una ley contribuciones a los particulares, y cuya razón se sustenta en la necesidad de cubrir los gastos que el propio Estado realiza en beneficio de la colectividad en general.

Respecto de la potestad tributaria, no podemos pasar por alto lo que señala Luis Humberto Delgadillo al decir que ésta se "culmina con la emisión de la ley en la cual se concretiza y concluye; posteriormente los sujetos destinatarios del precepto legal quedarán supeditados al mandamiento de esa norma para su debido cumplimiento. En el mandato legal se fundamenta la actuación de las autoridades en materia tributaria, las cuales actúan en sujeción a lo dispuesto por la ley, de acuerdo a su competencia tributaria".<sup>22</sup> Es interesante el comentario del maestro Delgadillo, con respecto al tema que estamos tratando, en virtud de que debe entenderse que la potestad tributaria se manifiesta únicamente en el campo legislativo con la creación de normas que establezcan obligaciones tributarias.

---

<sup>20</sup> Rodríguez Lobato, Raúl, Op. Cit. p. 6..

<sup>21</sup> Sánchez Hernández, Mayolo, Op. Cit. p.66.

<sup>22</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Editorial Limusa. México D.F.1997. p. 47.

## B) FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LA POTESTAD TRIBUTARIA

En nuestro país, la potestad tributaria se encuentra establecida en la Norma Suprema como una facultad para imponer contribuciones encaminadas al pago del gasto público y señaladas en una ley. Encontrando su fundamento constitucional en los artículos 31, fracción IV, 73, fracciones VII y XXXIX-A y 74. Preceptos que analizaremos a continuación.

El primero de ellos es el Artículo 31, fracción IV, el cual literalmente establece:

Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

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

Del contenido de este artículo se desprenden seis principios a los que se debe someter toda contribución siendo los siguientes:

- 1.- Principio de Generalidad
- 2.- Principio de Obligatoriedad
- 3.- Principio de Proporcionalidad
- 4.- Principio de Equidad
- 5.- Principio de Contribución para el Gasto Público
- 6.- Principio de legalidad

En forma somera, nos referiremos a continuación a los principios aludidos.

#### 1.- Principio de generalidad

La generalidad en el pago de contribuciones debe entenderse en el sentido de que el sujeto que se encuentre en el supuesto de una norma tributaria, estará obligado a cumplir con la obligación que se le impone en la misma, pero no debe ser entendida como un principio que obliga a todo mundo a pagar contribuciones.

Este principio implica que todos los mexicanos que se sitúan en la hipótesis normativa establecida por una ley, deben contribuir para sufragar el gasto público. Consideramos que el Maestro Flores Zavala al referirse al principio que comentamos, nos ofrece un mayor acercamiento a lo que consiste este principio:

" El principio de generalidad quiere decir que todos deben pagar impuestos, o en términos negativos que nadie debe estar exento de la obligación de pagar impuestos; sin embargo, no debe entenderse en términos tan absolutos esta obligación, sino limitado por el elemento de capacidad contributiva, es decir, todos los que tengan alguna capacidad contributiva, están obligados a pagar impuestos, nadie que tenga capacidad contributiva debe estar exento de la obligación pagarlos: Tampoco debe entenderse esta regla en el sentido de que todos deben de pagar todos los impuestos, habrá impuestos que sólo deben pagar ciertas personas y otros que estarán a cargo de otros, lo que se debe procurar es que el sistema de impuestos afecte a todos, de tal forma, que nadie con capacidad deje de pagar algún impuesto".<sup>23</sup>

Aunque el autor citado se refiere al principio de generalidad únicamente en el pago de impuesto, este principio es aplicable a todas las contribuciones y, por

---

<sup>23</sup> Flores Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, México, 1998, p. 126.



lo tanto, en atención a este principio, estará obligado a cubrir una determinada cantidad al fisco aquel que se sitúe en la hipótesis normativa que contemple la ley correspondiente.

El maestro Flores Zavala indica que este principio no se refiere a que todos debemos contribuir, sino que todos los que tiene capacidad contributiva cumplan con la obligación de contribuir en relación a los impuestos que grava el ingreso, por capacidad contributiva debe entenderse que pagará más impuestos el que más ingresos perciba.

Ahora bien, para garantizar el cumplimiento de este principio, se necesita de un ordenamiento que sea abstracto, impersonal y general con el objeto de evitar arbitrariedades de las autoridades tributarias encargadas de la administración de los tributos. El acto al que nos referimos es la ley lo que garantiza el principio de generalidad. También debemos entender el principio estudiado, atendiendo a que ninguna persona debe de gozar de excenciones sin causa que lo justifique, ya que se rompería con la distribución de cargas tributarias que precisamente persigue este principio.

En resumen, el principio de generalidad consiste en que todas aquellas personas físicas o morales que por cualquier motivo se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas por las leyes tributarias están obligados a pagar contribuciones.

## 2.- Principio de obligatoriedad

Como se desprende de la lectura del citado artículo 34 constitucional en su fracción IV, es una obligación de los mexicanos contribuir para el gasto publico, pero no por el simple hecho de ser mexicano se esta obligado al pago de contribuciones, sino que se estará hasta el momento en que el sujeto

correspondiente se encuentre situado en la hipótesis normativa prevista por la ley tributaria.

Desde un punto de vista jurídico, la obligación a cargo de los mexicanos de contribuir para sufragar el gasto público, es por si misma válida, toda vez que está establecida expresamente en nuestra Ley Suprema.

Es ilustrativo el comentario que nos proporciona Adolfo Arrijo Vizcaino con relación a este principio al mencionar que " en tales condiciones, el Principio de Obligatoriedad en materia fiscal tiene que entenderse a juicio no de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos una donación graciosa o una aportación voluntaria. Se trata de un verdadero sacrificio económico que las circunstancias imponen a las autoridades con el objeto de que pueda contar con una serie de servicios públicos..."<sup>24</sup>

De lo anterior, se desprende que el principio de obligatoriedad, se justifica, en virtud de la necesidad que tiene el Estado de sufragar los gastos realizados para la prestación de servicios públicos, siendo lógico que si el Estado atiende necesidades colectivas vía obras públicas, o servicios, también debe ser lógico que los particulares sufraguen los gastos del Estado, máxime que en última instancia ellos son los beneficiados.

### 3.- Principio de proporcionalidad

Nuestra Constitución Política, indica que toda contribución debe ser proporcional. Al respecto la doctrina, así como la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se han encargado de aclarar y establecer el concepto de proporcionalidad citado.

---

<sup>24</sup> Arrijo Vizcaino, Adolfo, Derecho fiscal, Editorial Themis, México D:F., 1999, p. 184

Antes de analizar la postura de los juristas mexicanos con relación al principio aludido, analizaremos la postura asumida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través del siguiente criterio.

“ PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción IV, de la constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a las tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no solo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos...”. Volúmenes 181-186, página 181. Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S.A. 12 de junio de 1984. Mayoría de 14 votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio, David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas Mantecón, Eduardo Langle Martínez, Ernesto Díaz Infante y Jorge Olivera Toro. Ponente: Mariano Azuela Gúitron.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S.C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis

votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 34492/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: J. Ramón Palacios Vargas.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 5413/83. Fábrica de loza "El Anfora", S.A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de quince votos. Disidentes: Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 441/83. Cerillos y Fósforos "la Imperial", S.A. 6 de octubre de 1984. Mayoría de catorce votos. Ponente: Eduardo Langle Martínez.

De la tesis antes citada, se desprende que la proporcionalidad se debe realizar en tarifas progresivas atendiendo a la capacidad del contribuyente, a efecto de aquellos que obtengan más ingresos paguen más que los que obtienen menos.

Por otra parte, con relación a la proporcionalidad, tratadistas mexicanos han sostenido el siguiente criterio:

Andrés Serra Rojas, al analizar este principio, define lo que debe entenderse por proporcionalidad " lo perteneciente a la porción o que la incluye en sí, proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o en las cosas relacionadas entre sí".<sup>25</sup>

---

<sup>25</sup> Serra Rojas Andrés, Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, México D. F. P.37.

Con respecto al principio de proporcionalidad Fritz Neumark lo define como "... el principio de fijación y distribución de las cargas tributarias según la capacidad individual de pago de los contribuyentes que exige que las cargas fiscales imputables en conjunto al individuo se estructuren de tal manera que, después de tener en cuenta todos los factores personales de importancia para los indicadores de la capacidad tributaria, reflejen la proporción de las capacidades individuales de pago y en consecuencia que las pérdidas ocasionadas al individuo por la imposición, en cuanto a su disponibilidad económica-financiera, puedan ser consideradas como igualmente onerosas en términos relativos"<sup>26</sup>.

Apoyados en las anteriores definiciones, podemos aseverar que para contribuir en forma proporcional, se debe atender a la capacidad económica del sujeto pasivo, ya que sólo así habrá una debida correspondencia entre sus ingresos y el monto de los impuestos que pago. Por lo que, quien obtenga más ingresos, mayores deben ser sus enteros tributarios, y viceversa, quien obtenga menos ingresos, menores serán sus impuestos.

#### Principio de equidad

Este principio significa el tratamiento de igualdad por la ley tributaria, a los sujetos que se encuentran colocados en la hipótesis normativa de las mismas. Es decir, este principio consagra la garantía de que las personas que están en igualdad de condiciones, sean tratadas de igual forma por la ley tributaria.

Asimismo, este principio también consagra la ley tributaria trate desigual a los desiguales, ya que exigirle lo mismo a personas que son desiguales es evidente que sería injusto

---

<sup>26</sup> Neumark, Fritz, citado por Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Op. Cit. p. 72

Adolfo Arrijo Vizcaino señala que la equidad tributaria, significa que los sujetos pasivos de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad ante el ordenamiento jurídico que lo establece y regula.<sup>27</sup> Resultando así un trato igual a los iguales y en forma desigual a los colocados en situación de desigualdad.

Sobre este tema la Suprema Corte de Justicia ha señalado " que la equidad totalmente, es la igualdad en la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un trato idéntico en lo concerniente a la hipótesis de causación, acumulación del ingreso gravado, deducciones permitidas, plazos, etc., debiendo variar únicamente las tarifas tributarias, aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad... (informe de la Presidencia correspondiente al año 1984 p. 325)

El concepto de equidad que se desprende de la tesis antes transcrita, podemos notar que existe una gran coincidencia con el criterio de Arrijo Vizcaino.

Para finalizar diremos que el vocablo equidad a que se refiere la fracción IV del artículo 31 Constitucional significa igualdad ante la ley, por lo que se debe dar un trato igual a los iguales.

##### 5.- Principio de vinculación con el gasto público

El principio aludido, señala que los recursos recaudados por el Estado provenientes de las contribuciones, debe ser designado o destinado a sufragar el gasto público.

---

<sup>27</sup> Arrijo Vizcaino, Adolfo, Op. Cit. p. 264.

Ante el posible dilema de entender que es el gasto público; adoptamos el criterio que al respecto hace la Suprema Corte de Justicia al establecer que "por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda realizar el Estado, sino aquellos destinados a las funciones y servicios público. "Es decir el gasto público debemos entenderlo como las erogaciones que realiza el Estado para que mediante el servicio público y las demás funciones inherentes a él, satisfaga las necesidades de la colectividad".

Ahora bien, una vez que ha quedado explicado que es el gasto público, podemos decir que, los ingresos que obtiene el Estado vía contribuciones debe ser destinado a satisfacción de necesidades de la colectividad mediante servicios públicos y demás funciones que realiza el Estado.

#### 6.- Principio de legalidad.

El multicitado artículo 31 en su fracción IV, indica en la parte final "...que dispongan las leyes.", derivándose de ésta última frase el principio de legalidad de las contribuciones, pues de dicho artículo se desprende que únicamente se podrán establecer contribuciones, mediante leyes, es decir, mediante actos material y formalmente legislativos.

Este principio debe entenderse en el sentido de que para que exista una relación tributaria entre el Estado y los particulares, debe existir una ley, permitiendo con ello que el ciudadano conozca el límite de su obligación y también evitar que el Estado en forma arbitraria establezca los tributos para cubrir el gasto público, independientemente de si son o no necesarios. Este principio es congruente con el principio de certeza jurídica, ya que no se podrá aplicar una contribución que no esté consignada en la ley de manera expresa, por lo que resulta aplicable el aforismo "nullum tributum sine lege", es decir, no puede existir un tributo si no esta contenido en una ley.

Constitucionalmente sólo el Congreso de la Unión y las legislaturas de los Estados gozan de la facultad de establecer leyes impositivas, esto es, únicamente estos dos órganos legislativos gozan de la facultad de imponer impuestos, excepción hecha a las circunstancias a las que se refieren los artículos 29 y 131 de la Constitución Federal, que establecen la posibilidad de que el Presidente de la República legisle en caso de suspensión de garantías y en materia de comercio exterior respectivamente.

De las ideas mencionadas se desprende que el principio de legalidad de las contribuciones básicamente consiste en lo siguiente:

- a) la existencia de una contribución debe estar establecida en una ley material y formalmente legislativa.
  
- b) Que la ley en que se establezca la contribución, defina de una forma clara los límites de la contribución y de la autoridad para evitar de esa forma cualquier arbitrariedad en que ésta última pueda incurrir en contra de aquél.

Podemos concluir este punto diciendo que el Estado manifiesta claramente su potestad tributaria a través del ya citado artículo 31 fracción IV, imponiendo contribuciones a los ciudadanos y señalando específicamente que éstas son para cubrir los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal o del Estado o Municipio en el que residan. Asimismo; que esas contribuciones deben ser proporcionales a la capacidad económica del ciudadano y en igualdad de condiciones para aquellos que se encuentran en las mismas circunstancias, atendiendo a los principios de proporcionalidad y equidad. Un último aspecto que establece este precepto y que es una garantía para los contribuyentes, es que las contribuciones sólo se pueden imponer a través de una ley, lo que significa que



constitucionalmente no puede haber contribuciones sin que una ley previa las establezca.

Otro fundamento constitucional de la potestad tributaria es el artículo 73, fracciones VII y XXIX-A; a través del cual el Estado manifiesta su poder de imperio, en el momento que faculta al Congreso de la Unión a imponer contribuciones necesarias para cubrir el gasto público y establecer contribuciones sobre comercio exterior, aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º. Y 5º. del artículo 27, instituciones de crédito y sociedades de seguros, servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación y especiales sobre energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados , gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, agua miel y productos de su fermentación, explotación forestal y producción y consumo de cerveza.

En esté mismo sentido, el artículo 74 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su fracción IV, establece lo siguiente:

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

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

El texto transcrito nos indica claramente que la aprobación del Presupuesto de Egresos es una facultad exclusiva de la Cámara de Diputados; pero también ordena que éste órgano debe discutir primero, las contribuciones que deban decretarse para cubrir el presupuesto, lo cual implica que dicha Cámara debe

discutir primero el proyecto de la Ley de Ingresos, turnarlo al Senado y, una vez aprobado, discutir el Presupuesto de Egresos.

En síntesis, el Estado, apegándose a lo que establece la Constitución Federal, a través del órgano competente, (el Congreso de la Unión), puede imponer a los ciudadanos contribuciones establecidas en leyes fiscales, para el gasto público, sin olvidar los principios de equidad y proporcionalidad.

## CAPÍTULO II

### LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA

#### I.- RELACIÓN ESTADO-GOBERNADO

##### A) CONCEPTO

Al realizarse el análisis de la potestad tributaria del Estado en el capítulo anterior, mencionamos que ésta, como manifestación de su poder soberano, se ejerce y se agota a través del proceso legislativo, es decir, con la expedición de una ley que aprueba el Congreso de la Unión; en la cual se establecen de manera general, impersonal y obligatoria, situaciones jurídicas o de hecho.

Ahora bien, debe tenerse presente, tal y como lo señala Delgadillo Gutiérrez, que la norma jurídica, una vez que ha sido publicada y ha iniciado su vigencia, en sí y por sí no obliga a nadie, en tanto, no se realice la situación jurídica prevista por la misma<sup>1</sup>; por lo que, cuando esto sucede, se genera entre aquellos sujetos señalados por la norma (Estado y gobernado), el nacimiento de una relación jurídica, que tratándose en materia tributaria, se le denomina relación jurídica-tributaria.

La relación jurídica-tributaria, de acuerdo al Diccionario Jurídico Mexicano, es el vínculo que se establece como consecuencia de la realización del hecho generador del tributo, entre la Administración Pública que como acreedor es titular del derecho y debe exigir una prestación que el contribuyente como deudor

---

<sup>1</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Op. Cit. p. 97

debe efectuar la que puede consistir según lo prevenga la ley en un dar, hacer, no hacer o tolerar.<sup>2</sup>

De la anterior definición, se desprende que la relación jurídica tributaria nace como consecuencia de la realización del presupuesto normativo; lo cual, da origen a un vínculo entre los sujetos que la propia norma establece (Estado y gobernado), generándose así, por una parte el derecho del Estado de exigir una prestación al contribuyente, y por la otra la obligación o deber de éste último de efectuar la prestación. Esto nos lleva a concluir que la relación jurídica tributaria comprende tanto a los derechos como a las obligaciones, por lo que consideramos que la definición más adecuada de esta figura es la que nos proporciona Delgadillo Gutiérrez al señalar que: "la relación jurídica tributaria es un vínculo jurídico entre diversos sujetos respecto del nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones"<sup>3</sup>.

Con base en las ideas expuestas, es conveniente precisar que la relación jurídica no sólo comprende obligaciones sino también derechos, y, además, este vínculo jurídico, según sea el caso, puede crear, modificar, transmitir o extinguir derechos y obligaciones.

Consideramos adecuado comentar que los estudiosos del derecho no tienen un concepto homogéneo con respecto a qué debe entenderse por relación jurídica tributaria, tan es así, que algunos la confunden con la obligación tributaria, asignando el mismo concepto para una y para otra; Sin embargo, nosotros consideramos que existe una gran diferencia entre ambas, ya que desde el momento en que se realiza el hecho generador nace la relación jurídica tributaria, que de acuerdo al caso puede crear, modificar, transmitir o extinguir derechos y obligaciones, de donde se desprende que la obligación tributaria es

---

<sup>2</sup> Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico Mexicano, Volumen P-Z, pág. 2775.

<sup>3</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Op. Cit. p. 98

parte integrante de la relación jurídico-tributaria. Por lo que podemos concluir que la relación jurídica-tributaria es el todo y la obligación sólo una de sus partes.

## II.- LA OBLIGACION TRIBUTARIA

### A) CONCEPTO

Antes de enfocarnos al estudio de la obligación tributaria, es conveniente observar en principio como antecedente a la doctrina civil con relación a la noción general de obligación jurídica, así como de otras de sus figuras a las cuales se recurrirá a lo largo de este capítulo, para la comprensión referente a la obligación tributaria.

Una definición de la obligación que consideramos indispensable mencionar es la hecha por el emperador Justiniano en el antiguo Derecho Romano, quien en las *Institutas* define a la obligación como "el vínculo jurídico que constriñe a la necesidad de entregar alguna cosa a favor de otro ( *Obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendo rei, secundum nostrae civitatis iura*"<sup>4</sup>.

La obligación es definida por el maestro Rafael de Pina como: " la relación jurídica establecida entre dos personas, por la cual una de ellas (llamada deudor) queda sujeta por otra (llamada acreedor), a una prestación o una abstención de carácter patrimonial, que el acreedor puede exigir al deudor"<sup>5</sup>.

Por su parte Manuel Bejarano Sánchez, manifiesta: "podemos decir que la obligación es la necesidad jurídica que tiene la persona llamada deudor, de

---

<sup>4</sup>Bejarano Sánchez, Manuel. *Obligaciones Civiles*, Editorial Harla, México D.F: 1997. Pág.6

<sup>5</sup>De pina Vara, Rafael, *Diccionario de Derecho*, Editorial Porrúa, México 1997. Pág. 366.

conceder a otra llamada acreedor una prestación de dar, de hacer o de no hacer”<sup>6</sup>.

Las definiciones anteriores nos dan a conocer el concepto general de obligación, señalando claramente que en la obligación existe un vínculo jurídico, entre dos o más personas, en donde una llamada acreedor, tiene el derecho de exigir a otra denominada deudor el cumplimiento de una Obligación. Al respecto se pudo observar que el maestro De Pina y el emperador Justiniano consideran que esta prestación se refiere exclusivamente a entregar una cosa, por lo que creemos que la definición más acertada y completa es la de Bejarano Sánchez, en virtud de que las obligaciones no sólo son de carácter patrimonial y de dar, sino que existen también obligaciones formales de hacer, no hacer y tolerar. Así, una vez señalado el concepto de obligación pasemos al estudio de la obligación en materia tributaria.

La obligación tributaria ha sido definida por Emilio Margain Monautou como “el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una obligación pecuniaria excepcionalmente en especie”.<sup>7</sup>

Luis Humberto Delgadillo al abordar el tema señala que la obligación tributaria “ es la conducta consistente en un dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto debe cumplir por haber realizado el hecho imponible previsto por la norma tributaria”.<sup>8</sup>

Con respecto a las definiciones anteriores, no compartimos la misma opinión que Emilio Margain, en primer lugar porque la obligación tributaria no se

---

<sup>6</sup>Bejarano Sánchez, Manuel. *Obligaciones Civiles*, Pág. 7

<sup>7</sup> Margain Monautou, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, México D.F. 1999, Pág. 226.

<sup>8</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Ob cit.*, Pág. 98.

puede limitar exclusivamente a realizar una conducta de dar, ya que, el contribuyente no cumple su obligación sólo al realizar pagos al Estado, sino que también está obligado a realizar otro tipo de obligaciones de carácter formal como son de hacer, no hacer y tolerar, tanto es así, que si llegara o incumplirlas le traería como consecuencia una sanción por parte de la autoridad competente. En segundo lugar, creemos que no se debe generalizar al Estado como sujeto activo en la obligación tributaria, pues existen casos en que resulta ser el sujeto pasivo, tal es el caso que contempla el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación al señalar que cuando el contribuyente tiene saldos a su favor por el pago de lo indebido, el Estado tiene la obligación de reintegrárselos.

En este orden de ideas, consideramos que la definición más adecuada de obligación tributaria es la de Luis Humberto Delgadillo, en virtud de que contempla las prestaciones que un sujeto en determinado momento pueda realizar, no limitando a la obligación tributaria exclusivamente a la prestación de dar.

Con base en las ideas expuestas, podemos concluir que la obligación tributaria tiene su fuente necesariamente en una ley expedida por el Poder Legislativo, y, además, también debe estar dotada de impersonalidad, generalidad y abstracción, ya que, tanto sus fundamentos como sus formalidades o procedimientos emanan de ordenamientos de esa naturaleza, teniendo su fundamento Constitucional en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, que señala, como obligación de los mexicanos, contribuir para el gasto público; sin embargo, ésta nace una vez que exista la relación jurídico-tributaria, originada por la realización del supuesto normativo descrito por la ley tributaria. Con esto podemos decir que la obligación tributaria es una obligación *ex lege*, ya que lo que la caracteriza es la existencia de una ley, unida a la realización de un hecho generador previsto por la misma.

## **B) TIPOS DE OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

Como ya habíamos señalado anteriormente el objeto de la obligación tributaria no puede consistir exclusivamente en dar, sino que puede consistir en diferentes prestaciones que como son: el hacer, no hacer o tolerar, por lo que atendiendo a ello, la doctrina considera que hay dos tipos de obligación tributaria a saber: la sustantiva y la formal.

### **a) OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SUSTANTIVA**

La obligación tributaria sustantiva es aquella que existe entre el ente público acreedor y el sujeto pasivo principal por deuda propia o el sujeto pasivo por deuda ajena, que tiene como contenido el pago de la prestación en dinero o en especie en que consiste el tributo<sup>9</sup>

Así tenemos que en este tipo de obligación el deudor o la persona que realizó el supuesto jurídico previsto por la norma tributaria cumple con su obligación a través del pago de la prestación, ya sea en efectivo o, excepcionalmente, en especie al acreedor. Más adelante precisaremos como forma de extinción de la obligación, los pagos que aquí mencionamos.

De esta manera se puede decir que la obligación tributaria sustantiva es la conducta que consiste en un dar, que un sujeto debe de cumplir por haber realizado el hecho imponible descrito por la norma tributaria.

### **b) OBLIGACIÓN TRIBUTARIA FORMAL**

La obligación tributaria formal es aquella que existe entre el ente público y el sujeto pasivo, que tiene como contenido las conductas de hacer, no hacer o

---

<sup>9</sup> De la Garza, Sergio Francisco. Ob cit. p. 451.



tolerar. Asimismo, las obligaciones de hacer consisten en la realización de actos o acciones de carácter positivo, pues son la prestación de un hecho, *v.g.*, la obligación de presentar algún informe o una declaración.

Por otra parte, las obligaciones de no hacer consisten en la abstención, por parte del contribuyente, de realizar determinado acto o conducta que prohíba la norma tributaria, y en caso de realizarlo el Estado impondrá la sanción correspondiente por el desacato. Tenemos por ejemplo, la prohibición de llevar doble contabilidad por parte del contribuyente.

Por último, las obligaciones de tolerar son aquellas a través de las cuales el sujeto pasivo debe tolerar una determinada conducta del sujeto activo de una relación tributaria. De este tipo de obligación, la más representativa es la que se refiere a tolerar una visita domiciliaria por parte de la autoridad, en ejercicio de su facultad de comprobación fiscal.

### **III.- ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

La obligación tributaria como toda obligación jurídica, necesita determinados elementos para que pueda tener vida jurídica, así tenemos que la obligación tributaria está integrada de los siguientes elementos: los sujetos, el objeto y el vínculo jurídico.

#### **A) SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

El primer elemento que interviene en la obligación tributaria es el sujeto. El sujeto es de dos clases o mejor dicho, en toda obligación tributaria intervienen dos sujetos: un sujeto activo y un sujeto pasivo, por lo que a continuación estudiaremos a cada uno de ellos.

## 1.- El sujeto activo

El carácter de sujeto activo de la obligación tributaria recae por lo general en el fisco, entendiéndose como tal el órgano del Estado con facultades legales para recibir, y en su caso exigir el pago o cumplimiento de la obligación tributaria. Excepcionalmente el gobernado asume el carácter de sujeto activo en la obligación tributaria, pero esto sólo sucede como lo habíamos mencionado anteriormente, cuando la autoridad tienen que devolver cantidades por concepto de pagos indebidos hechos por los sujetos, así como lo establece el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación. No obstante lo anterior, en forma unánime la doctrina afirma que en la obligación tributaria el carácter de sujeto activo recae invariablemente en el fisco, por lo tanto, de ahora en adelante cuando nos refiramos al sujeto activo, se deberá entender que se ésta haciendo referencia a la autoridad fiscal.

Dentro de la organización del Estado Mexicano, el carácter de sujeto activo puede recaer, en tres tipos de autoridades: La Federación, los Estados y los Municipios. Son sujetos activos de la obligación tributaria porque tienen el derecho de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria en los términos fijados por la propia ley. Además de estas autoridades también pueden asumir el carácter de sujetos activos de las obligaciones tributarias, los organismos fiscales autónomos, quienes por mandato legal tienen la facultad para determinar las contribuciones, dar las bases para su liquidación y llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, en algunos casos por si mismos, o a través de las Oficinas Federales de Hacienda.<sup>10</sup> Ejemplo de este tipo de organismos fiscales autónomos, lo constituyen el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) y el Instituto Nacional del Fondo para la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT).

---

<sup>10</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Op. Cit. Pág. 118

En síntesis, podemos decir que son sujetos activos de la obligación tributaria aquellos que por disposición de ley tienen el derecho de exigir el cumplimiento de dicha obligación, pudiendo recaer en la Federación, Estados o Municipios o en un ente con personalidad jurídica propia diferente a la del Estado como los organismos fiscales autónomos.

## 2.- El sujeto pasivo

Recibe el nombre de sujeto pasivo la persona física o moral que, de conformidad con las disposiciones fiscales está obligada a realizar una prestación determinada a favor del fisco. La calidad de sujeto pasivo se establece generalmente a cargo de los gobernados. Ahora bien, aunque no es frecuente que este carácter recaiga en el Estado, tampoco es improbable que esto pueda ocurrir, ya que si la ley prevé de manera expresa algunos casos, los entes públicos podrán tener este carácter. Esta situación, por ejemplo la encontramos claramente en el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación que se refiere a los sujetos pasivos y señala que el Gobierno Federal quedará obligado a pagar contribuciones cuando las leyes tributarias así lo dispongan. Con base en esto tenemos que el carácter de sujeto pasivo de las obligaciones también puede recaer en los diferentes órganos representativos del Estado, aunque como mencionamos anteriormente esto no es muy usual.

En materia tributaria encontramos dos tipos de sujetos pasivos ( los que tienen de acuerdo a las disposiciones fiscales realizar el hecho generador previsto por las mismas; y los que sin haber realizado el hecho generador, de acuerdo con las disposiciones tributarias aplicables están obligados al cumplimiento de la obligación tributaria. Los primeros se mencionan en el ya citado artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, y los segundos encuentran su regulación en el artículo 26 del mismo ordenamiento legal.

## **B) EL OBJETO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

El segundo elemento de la obligación tributaria es el objeto. Se llama genéricamente objeto de la obligación, la prestación que de manera legal puede exigir el acreedor al deudor. En el derecho civil, este objeto puede consistir en una prestación de dar, hacer, o no hacer. En cambio, en materia tributaria, además de las anteriores se identifica a otro tipo de prestación que es la de tolerar o permitir. En este caso el objeto de la obligación tributaria queda conformada por la conducta tolerante o permisible que deben adoptar las personas que se sometan a la inspección, ya sea de mercancías, documentos, domicilio, o cualquier otro elemento que pueda proporcionar a la autoridad fiscal, la certeza de que han cumplido con las disposiciones jurídicas que están obligadas o observar.

Por lo tanto, podemos concluir que el objeto de la obligación tributaria puede consistir en un dar, hacer, no hacer o tolerar.

## **C) VÍNCULO JURÍDICO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

El último elemento de la obligación tributaria es el vínculo jurídico, que es el nexo que une al sujeto activo, quien tiene el derecho de exigir en su favor la realización de la prestación, con el sujeto pasivo, que tiene el deber de realizarla. Si bien en otras ramas del derecho este vínculo se puede originar de diferentes instituciones, de entre las que destaca de manera muy importante la voluntad de las personas, en la materia tributaria surge cuando la situación de los sujetos encaja perfectamente en el supuesto previsto por la ley. En materia tributaria el vínculo jurídico será siempre de carácter personal, es decir, se crea entre la autoridad fiscal y el particular.

#### **4.- EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA**

Las obligaciones tributarias por ser fenómenos jurídicos pasan por un proceso de nacimiento, vigencia y extinción, toda vez que no pueden permanecer por siempre, en virtud de una certeza de su principio y fin. Así el principio general de la extinción de las obligaciones es que una vez satisfecha la conducta de dar, hacer, no hacer o tolerar, culmina su existencia, de donde se desprende que "tratándose de las obligaciones formales, su extinción se da con la realización que la norma señala como consecuencia de haberse colocado dentro de la hipótesis contenida en dicha norma".<sup>11</sup>

La presentación de una declaración, la comprobación de un hecho, el respeto al mandato legal, la recepción de una inspección, etc., serán el cumplimiento del mandato y, por lo tanto, la extinción de la obligación formal. Sin embargo, tratándose de la obligación tributaria sustantiva la ley establece otras formas de declarar su extinción, las cuales estudiaremos a continuación.

##### **a) EI PAGO**

El pago es una de las formas de extinguir las obligaciones, consistente en el cumplimiento de la obligación del sujeto pasivo y la satisfacción de la prestación tributaria, se le considera como la manera por excelencia para extinguir las obligaciones en virtud de que desde el momento mismo que se da cumplimiento en los términos contraídos, la obligación deja de tener razón legal para existir.

Con respecto a este tema Arrijoa Vizcaino señala que la palabra pago dentro de la ciencia jurídica significa cumplimiento de una obligación que posee principalmente dos acepciones: una económica y otra jurídica.

---

<sup>11</sup> Ibidem. Pág. 127

La primera de ellas señala el autor citado consiste en dar una prestación económica al Estado, en tanto la jurídica consiste en satisfacer o dar cumplimiento determinados requisitos o trámites establecidos en las leyes tributarias, como pueden ser inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, autorizar libros de contabilidad, registrar en los mismos asientos correspondientes de sus operaciones, presentar avisos de cambios de domicilio, etc., por lo tanto al realizarse estos requisitos señalados por la ley tributaria, desde el punto de vista jurídico se está pagando, toda vez que al darles cumplimiento esta provocando la extinción de las obligaciones contenidas en los preceptos tributarios que establecen tales requisitos.

Para De la Garza el pago de la obligación tributaria es "el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión creditoria del sujeto"<sup>12</sup>

Entonces el pago es el cumplimiento de la obligación del sujeto pasivo, satisfaciendo a favor del sujeto activo la prestación tributaria que puede consistir en un dar, hacer, no hacer o tolerar.

La doctrina coincide en que existen diversas clases de pago, entre ellas están las siguientes:

1.- Pago liso y llano. Es el que el contribuyente realiza sin objeción de ninguna naturaleza en los términos que las leyes establecen.

2.- Pago en garantía. Es aquel mediante el cual, el contribuyente asegura el cumplimiento de la obligación tributaria, para el caso de llegar a coincidir en un futuro con la hipótesis prevista en la Ley.

---

<sup>12</sup> Lobato Rodríguez, Raúl, Op cit. Pág. 167.-

3.- Pago provisional. Es el derivado de una autodeterminación sujeta a verificación por parte del fisco.

4.- Pago definitivo. Se desprende de una autodeterminación no sujeta a verificación por parte del fisco. Es el extinguir la obligación en forma contundente.

5.- Pago extemporáneo. Es el realizado fuera del plazo legal o términos establecidos por las disposiciones legales aplicables y puede ser de dos tipos: espontáneo o a requerimiento de la autoridad.

Es espontáneo cuando se realiza sin que haya mediado gestión de cobro de parte de la autoridad fiscal, debiéndose pagar la suerte principal y los recargos. Esta figura del pago espontáneo la encontramos prevista en el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, que señala que no se impondrán multas cuando se cumplan de forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito.

El pago es a requerimiento cuando media una gestión de cobro por parte del fisco, teniendo, además, que cubrir la suerte principal, los recargos y la multa correspondiente. Este tipo de pago está contemplado en el ya citado artículo 73 que señala que el cumplimiento no es espontáneo en el caso en que la omisión sea descubierta por las autoridades fiscales; II.- la omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales ubicaren notificado una orden de visita domiciliaria, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales; III.- La omisión haya sido corregida por el contribuyente con posterioridad a los 15 días siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros de dicho contribuyente formulado por

contador público ante la SHCP, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubieren sido observadas en el dictamen.

Con respecto a este tema existe el siguiente precedente:

*"Impuestos. No existe espontaneidad cuando previamente a su pago la autoridad inicia sus facultades de comprobación. En efecto, si bien es cierto que la visita domiciliaria se inició el 20 de agosto de 1982, y que el primero de noviembre de ese mismo año se precisó la presentación omitida y que también es cierto que se realizó mediante declaración complementaria el once de octubre del precitado año, es de manifestarse que la sala a quo actuó correctamente al manifestar que al cubrir no hubo espontaneidad porque de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, vigente en 1982, existió requerimiento, que fue precisamente el inicio de la visita domiciliaria del 20 de agosto, con lo cual no se satisface la primera parte del artículo para que se diera la espontaneidad, esto es, que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se abstendrá de imponer sanciones cuando se haya incurrido en infracción o causa de fuerza mayor o de caso distinto o cuando se enteren en forma espontánea los impuesto o derechos no cubiertos dentro de los plazos señalados por las disposiciones fiscales. (Amparo Directo 67/86, abastecedora de farmacias, S. A., mar. 1986, unanimidad de votos. Ponente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor. Secretario: Juan Montes Cartas)".<sup>13</sup>*

6.- Pago de lo indebido. Este tipo de pago se presenta cuando el contribuyente le paga al fisco lo que no le adeuda o una cantidad mayor a la adeudada. En esta hipótesis no puede hablarse de una extinción de obligaciones propiamente dicha, en virtud de que el sujeto da cumplimiento a obligaciones que legalmente no han existido a su cargo, o bien en exceso respecto de las que debió haber cumplido; por consiguiente, no es posible válidamente la extinción de

---

<sup>13</sup> Hugo Carrasco Iriarte, Diccionario de derecho fiscal . Pág. 364.



tributos que en realidad no se adeudan. Con relación a este tipo de pago el Código Fiscal de la Federación, contempla la figura de "la devolución del pago de lo indebido", en cuyos términos el contribuyente que pague más de lo que adeude, o que pague lo que no deba, puede solicitar a la autoridad hacendaria competente la devolución de las cantidades que correspondan, incluyendo intereses, previa comprobación de que efectivamente se trató de un pago improcedente.

El pago de las contribuciones se debe realizar como señala el artículo 6º del ya citado Código Fiscal de la Federación en la fecha y plazos señalados en las disposiciones fiscales respectivas, así mismo agrega que en casos de que no exista disposición expresa al respecto, el pago se deberá hacer mediante declaración que se presentará en las oficinas autorizadas dentro de los plazos siguientes:

a) Cuando las contribuciones se calculan por periodos establecidos por la ley fiscal aplicable y en los casos de retención o recaudación de contribuciones por agentes no fiscales, esas contribuciones retenidas o recaudadas se deberán enterar, a más tardar el día 17 del mes del calendario inmediato siguiente al de la determinación de la contribución.

b) En cualquier otro caso no incluido en los previstos por el inciso anterior el pago se deberá hacer dentro de los cinco días siguientes a aquel en que se acuse la contribución.

En nuestro país las formas de pago que admite nuestra legislación son en "efectivo" y excepcionalmente en "especie". La primera situación se establece en el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación al señalar que el pago de las contribuciones y de sus accesorios deberá ser en moneda nacional (M.N.),

aceptándose como medios de pago, cheques certificados o de caja, y los giros postales, telegráficos o bancarios.

En lo referente al pago en especie, la autoridad fiscal dentro de sus facultades discrecionales lo puede autorizar en aquellos casos en que el contribuyente no cuenta con liquidez y en cambio, ofrece algún bien para cumplir con su obligación. Para tal efecto la autoridad competente es la Administración General Jurídica de Ingresos del Servicio de Administración Tributaria, órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (S.H. y C.P.), quien de acuerdo con las facultades que le otorga el artículo 16, fracción XII, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, autoriza y recibe los pagos en especie.

Es común que el pago o cumplimiento de la obligación sea resultado del ejercicio de las facultades del fisco para cobrarse los adeudos fiscales mediante el procedimiento económico coactivo, en estos casos los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos, siempre que se trate de un mismo tipo de contribución; y antes de aplicarse al crédito principal se aplicarán a los accesorios en el siguiente orden:

\*Gastos de ejecución;

\*recargos;

\*multas; e

\*indemnización por devolución de cheques sin fondo, que señala el párrafo séptimo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

La cantidad sobrante se aplicará una vez satisfechos los adeudos anteriores al adeudo principal.

## **b) COMPENSACION**

La compensación como forma de extinción de las obligaciones de acuerdo a la legislación civil, tiene lugar cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho tiene como efecto extinguir por ministerio de la ley las dos deudas, hasta la cantidad que impone la menor (artículos 2185 y 2186 del Código Civil).

Aplicando estas ideas a la materia que nos ocupa diremos que la compensación es el medio a través de la cual dos sujetos (el Estado y el contribuyente), que recíprocamente reúnen la calidad de deudores y acreedores, extinguen sus obligaciones hasta el límite del adeudo inferior. Al respecto Emilio Margáin, señala: “cuando tanto la Secretaría de Hacienda como el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos por la aplicación de una misma contribución y siempre que las deudas sean líquidas y exigibles. En este caso se compensan las deudas hasta el monto de la menor.”<sup>14</sup> Así tenemos que, cuando existen de dos deudas entre las mismas personas, el efecto de la compensación es el de extinguir el adeudo mayor hasta el importe del menor.

En la legislación fiscal mexicana, la figura de la compensación esta contenida en los artículos 23 y 24 del Código fiscal de la Federación, así como 9º y 13 de su reglamento. Para que conforme a estas disposiciones legales el contribuyente pueda efectuar una compensación de contribuciones será necesario que se reúnan los siguientes requisitos:

1.- Sólo tienen derecho a solicitar la compensación aquellos contribuyentes, que paguen sus contribuciones mediante la presentación de declaraciones periódicas, como por ejemplo, quienes están obligados a pagar el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado, lo anterior significa que

---

<sup>14</sup> Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, p. 287.

si se trata de cualquier otra contribución que no se satisfaga en esta forma, aun cuando lleguen a quedar colocados en la hipótesis de ser acreedores y deudores recíprocos del fisco, no tienen esa posibilidad de solicitar la compensación, tal es el caso de contribuciones especiales, derivadas de una resolución de la autoridad hacendaria.

2.- Que las cantidades a compensar se deriven de la aplicación de una misma contribución, es decir, tiene saldo a favor en un renglón tributario, por ejemplo, el Impuesto Sobre la Renta, la compensación de ese saldo a favor sólo la podrá hacer el contribuyente contra un adeudo correspondiente a ese mismo renglón tributario. En consecuencia no podrá el contribuyente compensar un saldo a favor en un tributo diferente. En caso de que se deseen compensar adeudos y créditos pertenecientes a diferentes renglones tributarios, se requerirá de previa autorización expresa de las autoridades hacendarias

3.- La compensación debe comprender tanto el adeudo principal como los accesorios (recargos, sanciones y gastos de ejecución).

4.- No será posible efectuar ninguna compensación, cuando se haya ejercido la facultad de solicitar la devolución de cantidades pagadas indebidamente o cuando haya prescrito la obligación de devolverlas.

Una vez que se han reunido los requisitos mencionados anteriormente y se haya solicitado la compensación ante la autoridad competente, puede darse el caso de que ésta no proceda porque a consideración de dicha autoridad se contraviene algún requisito fiscal, ante tal situación el contribuyente está obligado, en los términos de ley, a pagar el crédito actualizado, más los recargos y las multas que, en su caso apliquen las autoridades fiscales.

Las autoridades fiscales en los términos del ya citado artículo 23 del Código Fiscal de la Federación pueden hacer compensaciones de oficio, cuando se trate de contribuciones que las personas estén obligadas a pagar por adeudos derivados de una sentencia que hubiere causado ejecutoria, o que haya quedado firme por cualquier otra causa, contra las cantidades que la autoridad deba devolver al contribuyente, en este supuesto la autoridad podrá compensar aun cuando el contribuyente hubiera o no solicitado la devolución, situación que no se da cuando el contribuyente solicita la compensación por su propio derecho, ya que para este caso la ley señala expresamente que no se podrán compensar las cantidades cuya devolución ya se haya solicitado.

Con respecto a esta figura de la compensación, consideramos que en realidad es un medio para que se puedan extinguir obligaciones, y evita desplazamientos inútiles de dinero en las relaciones recíprocas, ya que si hay dos deudas entre las mismas personas, es decir, si estas últimas reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente, se pueden extinguir dichas deudas, hasta el importe de la menor.

### **c) CONDONACION**

Otra de las formas de extinción de las obligaciones es la llamada condonación, que tiene su antecedente directo en la figura de remisión de la deuda que existe en la legislación civil. Esta figura está prevista en el artículo 2204 del Código Civil para el Distrito Federal, y esencialmente implica el perdón o la liberación de una obligación, que por cualquier motivo o circunstancia el acreedor otorga a su deudor, exceptuando aquellos casos en que la ley lo prohíbe. Por lo que en atención a dicho perdón o liberación, la obligación que existía se extingue en forma automática.

Esta institución ha sido incorporada a nuestra legislación tributaria bajo el nombre de condonación, pero antes de estudiar los preceptos que la regulan es conveniente conceptuarla.

Arrija Vizcaino define a la condonación como "una figura jurídico-tributaria por virtud de la cual las autoridades fiscales perdonan a los contribuyentes el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones fiscales, por causas de fuerza mayor tratándose de cualquier tipo de contribución, o bien por causas discrecionales tratándose de multas".<sup>15</sup>

Por su parte Emilio Margain, señala que "es una figura jurídica tributaria que se ha creado con el fin de que la administración pública activa se encuentre en posibilidades de declarar extinguidos créditos fiscales, cuando la situación económica reinante en el país o en parte de él lo ameriten; o bien para dar mayor amplitud a sus facultades tendientes a temperar, en lo posible, el rigor de la ley en el caso de la imposición de multas".<sup>16</sup>

De los conceptos señalados en el párrafo precedente, consideramos que el más adecuado es el del maestro Arrija Vizcaino, en virtud de que precisa en primer lugar, que la extinción de las obligaciones se va a derivar del perdón que otorguen las autoridades fiscales, en segundo lugar, que dicho perdón será total o parcial, según sea la circunstancia, y por último que será exclusivamente sobre contribuciones por causas de fuerza mayor, es decir, cuando ocurran determinadas situaciones que afecten gravemente la economía de los contribuyentes, o sobre multas apreciando para este efecto discrecionalmente las circunstancias del caso, así como los motivos que se tuvieron para imponer la sanción.

---

<sup>15</sup> Arrija Vizcaino, Adolfo, Op. Cit. pág., 543.

<sup>16</sup> Margain Manautou, Emilio, Op. Cit. Pág. 288.

Tomando como base las ideas expuestas por los autores ya citados, así como lo que establecen los artículos 39, fracción I y 74, podemos decir que hay dos tipos de condonación: La condonación de contribuciones y La condonación de multas.

Con respecto a la condonación de contribuciones, el artículo 39 fracción I del Código Fiscal de la Federación, autoriza al Ejecutivo Federal para que mediante resoluciones de carácter general, pueda condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo diferido o en parcialidades en los casos siguientes:

1.- Cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte:

- a) La situación de algún lugar o región del país;
- b) Una rama de actividad;
- c) La producción o venta de productos; y
- d) La realización de una actividad.

2.- Así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Por consiguiente, cuando se presentan causas de fuerza mayor que perjudiquen gravemente alguna región del país, o alguna rama de la actividad económica, se faculta al Ejecutivo Federal para que otorgue la condonación total o parcial de las correspondientes obligaciones tributarias, durante un periodo determinado. De esta manera se apega al principio de proporcionalidad contemplado en nuestra Constitución Federal, ya que en ese momento los contribuyentes no guardan una proporción adecuada con las cargas tributarias, por lo que se corre el riesgo de que a causa de dichas cargas, determinadas fuentes de actividades económicas desaparecieran, lo que ocasionaría obviamente problemas al fisco y a la comunidad.

En lo que se refiere a la condonación de las multas, el artículo 74 del Código Fiscal Federal dispone que la S.H. y C.P. podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, para lo cual se apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción. En los términos de este mismo precepto, para que proceda una condonación a favor de un contribuyente será necesario que se reúnan los siguientes elementos:

1.- Que se trate de multas, ya que esta condonación no procede para ningún otro crédito fiscal.

2.- Que sea precedida por una solicitud presentada por el infractor, en donde exponga las razones que invoca para solicitar la condonación.

3.- Que las multas hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.

Al cumplirse los elementos señalados en el párrafo anterior, la autoridad competente, que para estos efectos es la Administración Jurídica de Ingresos, facultad que le es concedida por el artículo 21, apartado D, fracción IX del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria (S.A.T), apreciará la situación, haciendo uso de sus facultades discrecionales, para conceder o negar la condonación solicitada, así como las porción en que sea condonada la multa, y su resolución en caso de que sea desfavorable al particular, no podrá ser impugnada mediante los medios de defensa legal que establece el Código Fiscal de la Federación.

A manera de conclusión diremos que la figura de la condonación en sus dos formas, es una manera de extinguir obligaciones, pues a través de la misma, el acreedor (fisco) perdona a su deudor (contribuyente), el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones tributarias.



#### **d) LA PRESCRIPCIÓN**

Siguiendo el esquema de la teoría general de las obligaciones, la prescripción aparece como una institución mediante la cual se genera la extinción de las mismas, claro que en materia civil, además de provocar esta consecuencia, también opera en sentido contrario, es decir, como un medio para adquirir bienes. La doctrina denomina a la prescripción en el segundo caso como positiva adquisitiva y en el primero como negativa o liberatoria.

Dentro de nuestra disciplina también existe la institución denominada prescripción, pero únicamente en su modalidad negativa o liberatoria, es decir, sólo como un medio para que el deudor se libere de obligaciones. Por lo que puede definirse desde en punto de vista doctrinal como " un instrumento extintivo de obligaciones, tanto a cargo de contribuyentes como del fisco, por el transcurso del tiempo y mediante el cumplimiento de los requisitos que la ley tributaria establece"<sup>17</sup>.

En materia tributaria la prescripción opera como una forma de extinguir dos clases de obligaciones a saber:

- 1.- La obligación por parte de los contribuyentes de pagar tributos o contribuciones.
- 2.- La obligación a cargo del fisco de devolver a los contribuyentes las cantidades que estos últimos le hayan pagado indebidamente o las cantidades que procedan conforme a la ley.

La figura de la prescripción esta contemplada en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

---

<sup>17</sup> Arrijoja Vizcaino, Adolfo, Derecho Fiscal. Pág. 546.

“ El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años. El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido, y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 144 de este Código, también se suspenderá el plazo de la prescripción.

Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de la prescripción de los créditos fiscales “.

Partiendo de lo que establece el artículo transcrito, se pueden señalar las principales características de la prescripción.

I.- En primer término tenemos que el plazo para que opere la prescripción es de cinco años, que se computarán a partir de que el crédito pueda ser legalmente exigido, pudiéndose presentar esta situación cuando habiendo transcurrido el plazo legal para su pago, éste no se haya efectuado.

II.- La prescripción de un crédito fiscal no opera de manera automática por el simple transcurso del tiempo, sino que también es necesario que el deudor la solicite a la autoridad, y que ésta emita la declaración correspondiente, o bien, que al ejercer la autoridad las acciones de cobro, el contribuyente por vía de excepción la invoque en su medio de defensa legal que fuere procedente.

III.- El plazo de la prescripción es susceptible de interrumpirse o suspenderse. Se puede interrumpir el plazo prescriptorio por las siguientes causas:

a) Por cada gestión de cobro que efectúe la autoridad. Para estos efectos se considera que existe gestión de cobro cuando las autoridades fiscales requieren el pago del crédito, o bien, cuando dentro del procedimiento económico coactivo iniciado en contra de ese crédito, la autoridad realice alguna gestión o trámite, siempre que se le informe al deudor por los medios legales procedentes de esa actuación.

b) por el reconocimiento expreso o tácito del adeudo que haga el particular, que figure como titular de la obligación

El efecto que produce la interrupción de la prescripción, es el de que el tiempo transcurrido con anterioridad queda inutilizado, y deberá empezar a contarse otra vez el plazo prescriptorio a partir del día siguiente en que hubiera cesado la causa por la que ocurrió la interrupción.

Por lo que se refiere a la prescripción que corre a favor del fisco, el artículo 22 en su sexto párrafo, en relación con el artículo 146 del Código Fiscal, dispone que la obligación de devolver las cantidades pagadas indebidamente prescribe en el mismo término y condiciones que el crédito fiscal, por lo que en el término de cinco años, también se extingue por prescripción la obligación del fisco federal a devolver las cantidades pagadas indebidamente por los contribuyentes.

De dicho precepto se desprende lo siguiente:

I.- Que la prescripción se consuma en un plazo de cinco años contados a partir de la fecha en que se pagó indebidamente al fisco determinada cantidad y nació el consiguiente derecho de solicitar su devolución.

II.- La prescripción es susceptible de interrumpirse con cada gestión de cobro o cada vez que el contribuyente notifique al fisco una solicitud de devolución de lo pagado indebidamente.

En resumen, se puede afirmar que la prescripción es una forma de extinguir obligaciones a cargo de particulares, así como la obligación a cargo del fisco de devolver a los contribuyentes cantidades pagadas indebidamente o en su caso que conforme a la ley procedan, cuando dichas obligaciones no se hacen efectivas en ambos casos en un plazo de cinco años, contados a partir de la fecha de exigibilidad de los tributos o de la fecha en la que el pago de lo indebido se efectuó.

La prescripción puede hacerse valer tanto como excepción procesal o como solicitud administrativa, según se presente o no una acción de cobro posterior a la configuración de la prescripción; el plazo para que se consuma esta forma de extinción de obligaciones tributarias, se interrumpe con cada gestión de cobro notificada por el acreedor al deudor, o bien por el reconocimiento expreso o tácito por parte de este último respecto de la existencia del crédito.

#### **e) DACIÓN EN PAGO**

Desde el punto de vista de la legislación civil la dación en pago, es una figura a través de la cual "La obligación queda extinguida cuando el acreedor recibe en pago una cosa distinta en lugar de la debida". Atendiendo a lo anterior, la dación en pago es la figura jurídica a través de la cual el acreedor acepta como cumplimiento de su deudor una conducta diversa de la que es objeto de la obligación. A manera de ejemplo y para su mejor comprensión, podemos decir que si una persona adeuda una suma de dinero y ofrece en pago un bien mueble o inmueble, cuyo valor satisface el monto del adeudo y el acreedor lo acepta, se

extingue la deuda por presentarse precisamente la figura jurídica de la dación en pago.

El derecho tributario mexicano utiliza la figura de la dación en pago en forma excepcional; tal es el caso del artículo 191 del Código Fiscal de la Federación, que establece que "si aún no se fincare el remate en la segunda almoneda, la autoridad considerara que los bienes fueron enajenados en un 50 % del valor del avalúo, aceptándose como dación en pago para efecto de que la autoridad pueda adjudicárselo, enajenarlo o donarlo para obras o servicios públicos".

Esta figura es contemplada como forma de extinción de las obligaciones. Sin embargo, considero que debería ubicarse dentro de una de las clases o tipos de pago, ya que el deudor realiza el pago en forma diversa a la que está obligado y la autoridad lo acepta, por lo tanto la obligación se extingue por el cumplimiento de la obligación.

### CAPÍTULO III

#### DE LA CREACIÓN DE LEYES, REGLAMENTOS Y DECRETOS.

##### I.- FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Las fuentes del derecho constituyen los elementos necesarios y la forma para la creación y manifestación del derecho. Los destinatarios del derecho conocen su contenido gracias a sus fuentes, que logran su difusión y establecen las bases de su aplicación. De las fuentes es donde surge o brota el derecho y no existe comunidad en el mundo que ignore que se encuentra sometida a un orden jurídico, que vive en el seno de un Estado que impone normas de conducta que hay que obedecer, ya que en caso contrario se tendrán que observar coactivamente bajo la fuerza material del Estado.

La doctrina en forma unánime ha clasificado a las fuentes del derecho en tres grupos:

*Las fuentes reales* que son los factores y elementos que determinan el contenido de las normas jurídicas.<sup>1</sup> Esto es, las fuentes reales son aquellos elementos que motivan la creación y el contenido del derecho, por lo que, las necesidades e intereses de los pueblos constituyen esta fuente, que logra su manifestación al ser formalmente creada por el Estado.

*Las fuentes históricas* son los documentos (inscripciones, papiros, libros, etc.), que encierran el texto de una ley o conjunto de leyes.<sup>2</sup>

*Las Fuentes formales* son el proceso de creación de las normas jurídicas.<sup>3</sup> Es decir, el Estado a través de estas fuentes impone su voluntad y las hace del

---

<sup>1</sup> García Maynez, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, Editorial Porrúa, México D.F: 1994, p. 51.

<sup>2</sup> Idem. p.51.

conocimiento de los gobernados para su observancia. Es por ello, que este tipo de fuente del derecho es la que más nos interesa, ya que nos permite conocer cómo se establecen las obligaciones en materia tributaria, así como quién tiene el derecho de hacerlo.

De acuerdo con la opinión más generalizada, las fuentes formales del derecho fiscal son:

- I.- la legislación y su producto: la ley.
- II.- los reglamentos administrativos.
- III.- los decretos ley.
- IV.- los decretos delegados.
- V.- la jurisprudencia.
- VI.- la costumbre.

A continuación solo estudiaremos de una forma somera, a las dos últimas ya que, en su oportunidad analizaremos detenidamente las demás fuentes formales para efecto de que podamos comprender de donde se derivan las obligaciones tributarias.

### La Jurisprudencia

Se entiende por jurisprudencia, el criterio establecido y sostenido por los tribunales sobre la interpretación de una ley o la contradicción entre sentencias.

La existencia y aplicación de la jurisprudencia es de gran importancia en nuestro sistema jurídico, en virtud de que a través de ella se precisan, el contenido y alcance de las normas jurídicas, y puesto que mediante su formación no se pueden crear nuevas disposiciones, una vez establecida, su aplicación

---

<sup>3</sup>García Maynez, Eduardo, Ob Cit. p. 51

constituye un medio adecuado para la solución de las controversias planteadas, orientando la aplicación de la ley a los juzgadores.

El estudio de esta fuente formal nos lleva a señalar que la jurisprudencia en nuestro sistema de derecho solo puede ser establecida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de los tribunales Colegiados de Circuito; es de aplicación obligatoria para el órgano que la establezca y para los inferiores, así como para los Tribunales Judiciales del Fuero Común y Tribunales de lo Contencioso Administrativo y del Trabajo.

En materia tributaria, la creación de la jurisprudencia le corresponde a la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y lo hace a través de una resolución contra contradicciones de las salas regionales o cuando resuelve un recurso de queja en contra de una sentencia violatoria de jurisprudencia por ella establecida y decide variarla.

### La Costumbre

La costumbre ha sido definida como un uso implantado en una colectividad y considerado por ésta como jurídicamente obligatorio; es el derecho nacido consuetudinariamente, el *jus moribus constitutum*<sup>4</sup>

La costumbre de acuerdo a la definición transcrita, puede decirse que es la observación constante de una regla de conducta que llevan a cabo los miembros de una comunidad social, por considerarla como debida y, por tanto, le dan el carácter de obligatorio. En nuestro derecho no se le reconoce esa fuerza obligatoria a la costumbre, salvo que la ley expresamente lo otorgue, sin embargo, se le otorga el valor como fuente del derecho, en cuanto es un elemento

---

<sup>4</sup> Ibidem. p 61



útil para en un momento dado elaborar una ley, interpretarla o aplicarla, sobre todo cuando hay incertidumbre.

## II.- LEYES, REGLAMENTOS Y DECRETOS

### A) SU CONCEPTUALIZACION

#### a) LA LEY

Es de enorme importancia como fuente del derecho tributario, ya que en ella se determina el marco de facultades, atribuciones, derechos y obligaciones de los sujetos de la relación jurídica-tributaria, es necesario comprender su contenido, sus limitaciones, así como a quienes compete elaborarlas y en su caso aprobarlas, por tales motivos a continuación haremos el estudio correspondiente.

Entre las diversas definiciones doctrinales de la ley, Delgadillo Gutiérrez la considera como “una norma jurídica que regula la conducta de las personas, de manera general, abstracta, obligatoria, imperativa y permanente, sancionadas por el Poder Legislativo de acuerdo por el procedimiento previsto por la constitución Federal y de donde la disciplina jurídica deriva normas y principios de derecho.”<sup>5</sup>

Por su parte, Raúl Rodríguez Lobato al abordar el tema define a la ley como “una regla de derecho emanada del Poder Legislativo y promulgada por el Poder Ejecutivo, que crea situaciones generales y abstractas jurídicas por tiempo indefinido que sólo pueden ser modificadas o suprimidas por otra ley o por otra regla que tenga eficacia de ley”.<sup>6</sup>

---

<sup>5</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Derecho Administrativo*. Pág. 69.

<sup>6</sup> Rodríguez Lobato, Raúl, Ob cit. Pág. 25.

Al respecto De la Garza menciona que “se entiende por ley el acto emanado del Poder Legislativo (aspecto formal) que crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales ( aspecto material)”.<sup>7</sup>

Tomando como referencia las definiciones dadas, podemos estudiar a la ley, partiendo del criterio que toma De la Garza, ya que es el único que menciona expresamente que la ley tiene un aspecto material y formal.

El aspecto material, como ya habíamos visto anteriormente, únicamente atiende a la naturaleza intrínseca del acto, sin importar el órgano que lo realiza, por lo que, la ley en este sentido, coinciden los autores, es una norma jurídica o una regla de derecho, que debe ser de aplicación general, abstracta, y obligatoria.

En lo que respecta a la generalidad, Arrijo Vizcaino señala que: “una ley es general cuando se aplica sin excepción, a todas las personas que se colocan en las diversas hipótesis normativas que la misma establezca”<sup>8</sup>, es decir, La generalidad significa que la ley debe expedirse para ser aplicada a todos los actos de conducta humana que queden dentro de los supuestos de esta ley, en un lugar y tiempo. Por lo que, en materia tributaria la generalidad se refiere a que sólo están obligados a cumplir cargas tributarias aquellos sujetos que se ubiquen en algunos de los supuestos lógicos jurídicos manifestados en las leyes tributarias, llevando a cabo en consecuencia el correspondiente hecho generador de la obligación que se trate.

En cuanto a la abstracción también es un requisito fundamental de toda ley, que se traduce en que con la expedición de la ley ésta debe regir un número indeterminado de casos y situaciones, todos los que sucedan durante la vigencia

---

<sup>7</sup> De la Garza, Sergio Francisco, Ob cit. Pág. 39.

<sup>8</sup> Arrijo Vizcaino Adolfo, ob. Cit. Pág. 248

de la misma. Por tanto, no regula situaciones concretas e individualizadas, en virtud de que ello sería contrario a la naturaleza fundamental de la ley.

La ley es obligatoria o imperativa, en virtud de que sus disposiciones deben cumplirse aún en contra de la voluntad de los sujetos de derecho. La obligatoriedad en materia tributaria, debe entenderse en función no de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, sino de una auténtica obligación pública, derivada de lo que estatuye el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, de cuyo incumplimiento pueden derivarse severas consecuencias para los particulares, ya que la autoridad fiscal está autorizada para emplear incluso medios forzosos, para asegurar el cabal cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Partiendo de estas bases, la ley en sentido material es una norma jurídica aplicable y obligatoria para toda persona que se coloque en el supuesto normativo previsto por la misma.

En lo referente al aspecto formal, recordemos que únicamente atiende el órgano que realiza el acto, por lo que en este sentido la ley es el acto que establece reglas de derecho, siempre y cuando hayan sido emitidas por el órgano legislativo, de acuerdo con el procedimiento establecido por la constitución para tal efecto. Sobre este aspecto no abundaremos ya que en su oportunidad analizaremos las características y efectos del proceso de creación de leyes que realiza el Poder Legislativo.

Con base en estas ideas, Podemos concluir que la ley es el acto del Poder Legislativo que de manera general, abstracta, impersonal y obligatoria regula la conducta de las personas.

Dentro del estudio de la ley que estamos haciendo, es importante precisar que ésta debe encontrarse fundada en los correspondientes preceptos constitucionales, lo que implica que por encima de dichas normas existe un límite constitucional del poder tributario del Estado, constituido por principios establecidos en la Constitución Federal, que señalan e indican las características fundamentales a las cuales se encuentra sujeta la relación jurídico tributaria, como son: el de subordinación a la Constitución, el de oportunidad, el de autoridad formal, legalidad, y reserva de ley, los cuales estudiaremos someramente sólo con el propósito de tener la certeza que la ley no debe ir más allá de lo que establece nuestra Norma Fundamental.

#### 1.- Subordinación a la Constitución.

La Constitución es la Norma Suprema y Fundamental de nuestro ordenamiento jurídico, por tanto, toda Ley Tributaria debe ajustarse a los lineamientos establecidos por las normas y principios constitucionales, ya que de lo contrario la ley será inconstitucional.

El Poder Legislativo se encuentra limitado en su facultad de estudio y aprobación de leyes a los preceptos constitucionales, tanto en lo que atañe al proceso de formación como en su contenido, y por ello la ley no puede contravenirla bajo ninguna circunstancia.

#### 2.- Principio de oportunidad de la ley

La ley tributaria debe ser oportuna, es decir, debe estar acorde con las necesidades de la colectividad, pues de lo contrario no se justificaría su formulación y se expondría a su desuso o eliminación, por lo que las leyes tributarias deben contener hipótesis encaminadas a establecer obligaciones que tengan como propósito que el Estado pueda realizar su actividad financiera y

consecuentemente satisfagan de manera adecuada las necesidades de la población.

### 3.- Autoridad formal de la ley

Este principio se manifiesta en el sentido de que las normas legales son obligatorias y deben ser observadas en tanto no hayan sido modificadas o derogadas por otra norma con las mismas formalidades que la Constitución señala para su creación; por lo tanto mientras se encuentren vigentes serán obligatorias. Así tenemos que el artículo 72 Constitucional establece en su inciso f) que: "... En la interpretación, reforma o derogación de leyes o decretos se observaran los mismos tramites establecidos para su formación..."

El principio de autoridad formal de la ley, además de establecer la obligatoriedad de la ley en tanto no sea reformada o derogada y abrogada por una nueva, sirve para resolver los problemas que pueden suscitarse entre las leyes generales y las especiales, así como entre las leyes federales y las locales.

### 4.- Legalidad

El principio de legalidad se expresa en el sentido de que todos los actos de autoridad deben estar fundados en una ley dictada por el poder que de acuerdo a nuestro régimen constitucional este encargado de la formación de leyes.

Este principio encuentra su apoyo en el artículo 16 constitucional, el cual establece que: "Nadie puede ser molestado en su persona o en su familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funda y motive la causa legal del procedimiento...", lo cual implica que la autoridad debe expresar, en los actos que dicte, las normas

legales aplicables, y los hechos que hacen que el caso encaje en las hipótesis normativas; es decir, debe quedar claro el razonamiento substancial al respecto, para que el afectado conozca la esencia de los argumentos legales y de hecho en que se apoyó la autoridad, de manera que pueda rendir prueba en contrario de los hechos aducidos por la autoridad y alegar en contra de la argumentación de ésta.

El principio de legalidad, es de suma importancia en la materia que estamos estudiando debido a que todos los actos que la autoridad fiscal realice deben estar apegados a lo establecido por la ley, por lo que la autoridad sólo está facultada a hacer lo que ella estatuye.

#### 5.- Reserva de la ley

EL principio de reserva de la ley, consiste en que ciertas materias, que la Constitución establece, no son susceptibles de regulación normativa por la Administración Pública, ya que sólo el poder Legislativo podrá regularlas a través de leyes, tal es el caso de las obligaciones tributarias que sólo deben estar contenidas en las leyes respectivas.

Este principio tiene su fundamento constitucional en los artículos 1º y 14 de la Carta Magna; de acuerdo al primero en su parte última señala que las garantías que consagra sólo pueden ser restringidas o suspendidas en los casos y las condiciones que ella establece, y según se desprende de sus disposiciones, dichas garantías únicamente pueden ser afectadas por medio de leyes; y de acuerdo con el artículo 14 constitucional, para que los gobernados puedan ser privados de sus derechos fundamentales, deben cumplirse las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

En resumen, podemos decir que las leyes tributarias son el conjunto de normas jurídicas de carácter general, abstracto y obligatorio, aprobadas por el Congreso de la Unión, que en ningún momento pueden contrariar u oponerse a las disposiciones establecidas por la carta fundamental, ya que de lo contrario serían inconstitucionales. Sin embargo, existen normas con estos mismos caracteres que son expedidas por el Ejecutivo Federal, y que la misma Constitución autoriza, con el propósito de que las leyes, aprobadas por el Congreso de la Unión sean detalladas para facilitar su cumplimiento dichas normas reciben el nombre de reglamentos los cuales serán nuestro próximo tema de estudio.

#### b) Reglamentos

Al enunciar en el primer capítulo, la tesis de la división de poderes, quedó expuesto que dicha división no puede entenderse en forma rigurosa, sino que debe comprenderse como una interrelación y coparticipación de funciones que tienen encomendadas los diferentes órganos estatales, esa moderación o atenuación de las funciones aparece con mayor evidencia en los reglamentos administrativos, ya que éstos, son normas jurídicas que presuponen una actividad del Poder Legislativo y que, sin embargo, son producto de la facultad reglamentaria que le concede la Constitución en su artículo 89, fracción I al Ejecutivo Federal, justificada desde el punto de vista práctico por la necesidad de aligerar la tarea del Poder Legislativo relevándolo de la necesidad de desarrollar y completar en detalle las leyes para facilitar su mejor ejecución. Consideramos que por la importancia que tiene el reglamento, como una fuente del Derecho Tributario, es necesario entender su contenido, sus limitaciones así como a quienes compete expedirlos, por lo que a continuación haremos el estudio correspondiente.

La doctrina ha elaborado un sin número de definiciones acerca del reglamento, entre las más explícitas encontramos primeramente la del maestro Fraga, que lo define como: “una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter impersonal que expide el Poder Ejecutivo en uso de una facultad propia y que tiene por objeto facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo”.<sup>9</sup>

Arrijo Vizcaino, al respecto señala que el reglamento: “es el conjunto de normas jurídicas de derecho público expedido por el Presidente de la República, con el único y exclusivo propósito de pormenorizar, particularizar y desarrollar en forma concreta los principios y enunciados generales contenidos en una ley emanada del Congreso de la Unión, a fin de llevar a cabo la ejecución de esta última, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia”.<sup>10</sup>

El reglamento de acuerdo a lo que establece el maestro Hugo Carrasco Iriarte en su Diccionario de Derecho Fiscal “es una norma de carácter general, abstracta e impersonal, expedida por el titular del Ejecutivo Federal, con la finalidad de lograr la aplicación de una ley previa”.<sup>11</sup>

Podemos decir entonces, que el reglamento expedido por el Presidente de la República, esta integrado por un conjunto de normas generales, abstractas y obligatorias, que tiene el propósito de hacer posible la aplicación práctica de la ley, aclarándola y detallándola, pero siempre respetando los lineamientos por ella señalados. Partiendo de estas ideas se pueden señalar como principales características del reglamento las siguientes:

---

<sup>9</sup> Fraga, Gabino, *Derecho Administrativo*. Pág. 104.

<sup>10</sup> Arrijo Vizcaino, Adolfo, Ob. Cit. 49.

<sup>11</sup> Carrasco Iriarte Hugo, *Diccionario de Derecho Fiscal*, Ed. Oxford University Press México, S.A. de CV, México D.F. 1998. Pág. 436.



1.- El reglamento es un acto unilateral emitido por la suprema autoridad administrativa, que es el Ejecutivo Federal.

2.- Es un conjunto de normas de derecho, que participan de los atributos de una ley, aunque sólo sea en cuanto ambos ordenamientos son de naturaleza impersonal, general y abstracta.

3.- Estas normas tienen por objeto ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, es decir, a través de ellos se desarrollan y complementan en detalle las leyes a efecto de hacer más eficaz y expedita su aplicación a los casos concretos, determinando de modo general y abstracto los medios para ello.

4.- El reglamento es una norma rigurosamente subordinada a determinada ley, ya que, se requiere por necesidad una ley preexistente, de tal suerte que abrogada ésta dejan de estar vigentes los reglamentos fundados en la misma o referidos a ella.

Al estudiar al reglamento —como un conjunto de disposiciones jurídicas generales, abstractas y obligatorias expedidas por el Presidente de la República, dentro del ámbito de su competencia, cuya finalidad es facilitar la aplicación de la ley expedida por el Poder Legislativo—, es importante referirnos al fundamento constitucional de donde se deriva esta facultad, en virtud de que la Constitución es la medida suprema de las funciones del Estado.

Antes de entrar al estudio de la base constitucional que sustenta la facultad que tiene el Ejecutivo Federal para expedir reglamentos, haremos unas breves referencias históricas al respecto. Primeramente la Constitución de Cádiz que tuvo una vigencia muy limitada en nuestro derecho, enumeraba las prerrogativas del monarca y entre ellas le otorgaba la facultad de expedir los

reglamentos e instrucciones que creyera conveniente para la ejecución de las leyes.

A su vez el artículo 16 del acta constitutiva de la federación, del 31 de enero de 1824, en su fracción XIV, otorgaba como facultad del Poder Ejecutivo, dar decretos y órdenes para el mejor cumplimiento de la Constitución y las leyes generales; en la Constitución Federal de 1824 se reconoce expresamente esta facultad al enunciar en su artículo 110 fracción II lo siguiente: "Son atribuciones del Ejecutivo: Dar decretos y órdenes para el mejor cumplimiento de la Constitución y las leyes federales..."<sup>12</sup>.

Por su parte en las leyes constitucionales de 1836, concretamente en la cuarta ley, se establecen como atribuciones del Presidente, las de dar, con sujeción a las leyes generales respectivas, todos los decretos y órdenes para la mejor administración pública, observancia de la Constitución y leyes, y, de acuerdo con el consejo, los reglamentos para el cumplimiento de éstas. Posteriormente dentro de las bases orgánicas de 1843 es donde se encuentra el artículo que por primera vez contempla la definición de lo que es la facultad reglamentaria, definiéndola como: expedir ordenes y dar los reglamentos necesarios para la ejecución de las leyes sin alterarlas ni modificarlas. Esta facultad no fue reconocida expresamente ni en la Constitución de 1857 ni en la de 1917; el proyecto de 1856, entre las facultades que concedía al Presidente de la República, le daba por promulgar y ejecutar las leyes que expide el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia, proyecto de ley que sin mayor modificación pasó a la constitución de 1857 y de allí a la de 1917.

La Constitución vigente al establecer en su artículo 89 las facultades y obligaciones del presidente de la República, no menciona en forma literal el

---

<sup>12</sup> Serra Rojas Andrés, Ob. Cit. Pág. 205.

ejercicio de la facultad reglamentaria. Dice la fracción I de este artículo que es obligación del presidente de la República promulgar y ejecutar las leyes que expide el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia. Igualmente, el artículo 92 constitucional menciona: todos los reglamentos, decretos y órdenes del Presidente de la República, en el cual, al fijarse un requisito formal de los reglamentos, indirectamente reconocen su existencia. El artículo 107, en su fracción VIII, inciso a, de nuestra Constitución Federal reconoce en forma expresa la facultad del Ejecutivo de expedir reglamentos, al establecer que la Suprema Corte de Justicia de la Nación conocerá de las revisiones de las sentencias emitidas por los jueces de Distrito, cuando se reclamen del Presidente de la República, por estimarlos inconstitucionales, reglamentos en materia federal expedidos de acuerdo con el artículo 89-I de esta constitución. Reconocimiento más expreso de esta facultad no puede haber, lo cual nos lleva a concluir que no obstante que en el capítulo respectivo de nuestra Norma Fundamental en el que se otorgan las facultades la Presidente de la República no se señala la de expedir reglamentos, de la interpretación de la misma se desprende que al Ejecutivo Federal, sí se le otorga esa facultad

En virtud de que la fracción VIII del artículo 107 fue introducida en nuestra Constitución hasta el año de 1974, se tuvieron que elaborar hasta antes de este año, numerosas interpretaciones tratando de derivar de algún precepto constitucional la facultad reglamentaria.

Gabino Fraga, forzando una interpretación gramatical, cree encontrar en la última frase del artículo 89-I el fundamento de esta facultad. Sostiene que el término proveer, cuyo significado es el de preparar, abastecer, disponer los medios adecuados para un fin, es donde se otorga, juntamente con otras, la facultad de expedir disposiciones generales, o sea, reglamentos encaminados a facilitar la exacta observancia y ejecución de las leyes.

Para Tena Ramírez <sup>13</sup> “proveer en la esfera administrativa”, no implica una facultad de hacer reglamentos ni por su redacción gramatical ni por su interpretación jurídica; dice que se trata de sólo una facultad, la de ejecutar las leyes, y la citada expresión solamente indica el modo o la forma en que el órgano ejecutivo puede ejecutar la ley, modo y forma que algunas veces, puede manifestarse expidiendo reglamentos, pero que ésta no es la única manera de ejecutar la ley. Para el autor ya citado, esta es una institución que por razones de su importancia y necesidad ha crecido fuera de la constitución, aunque sin contrariarla. La facultad reglamentaria, dentro de nuestro sistema, no puede ser la expresión de norma consuetudinaria ni se ejerce al margen de la Constitución como piensa este autor, porque la costumbre por si sola es irrelevante para nuestro derecho, y menos aún cuando pretenda manifestarse en facultades o poderes que los funcionarios públicos quisieran asumir sin base constitucional.

Por su lado, Acosta Romero sostiene que la existencia de la facultad reglamentaria forma parte integrante de la estructura jurídica del Poder Ejecutivo, lo cual lleva a la conclusión de que no puede considerarse separadas de las notas esenciales de la administración; dicho de otro modo, la facultad reglamentaria se encuentra ligada a la idea de ejecutar la ley y proveer la esfera administrativa a su exacta observancia.

Serra Rojas opina que no se requiere de un texto expreso en la Constitución para el ejercicio de la facultad reglamentaria debido a que en nuestro régimen jurídico el Presidente ejerce esta facultad no por delegación del Poder Legislativo, sino en ejercicio de sus propias facultades, que implican la realización de órdenes y mandatos administrativos. El extenso concepto de ejecución de las leyes sería ineficaz sin la facultad de expedir reglamentos.

---

<sup>13</sup> Tena Ramírez, Felipe, Derecho Constitucional Mexicano. Pág. 464.

En este sentido, podemos afirmar que el artículo 89 fracción I reconoce al Ejecutivo la facultad y obligación de promulgar las leyes, así como de ejecutarlas y como la ejecución comprende la facultad de dictar reglamentos para mejor proveer a la exacta observancia de las leyes, aunque su ejercicio no sea obligatorio en dicha fracción se le está reconociendo una facultad reglamentaria implícita. Corroboran esta afirmación tanto el artículo 92 que menciona un requisito formal de los reglamentos como el artículo 107, que en su fracción VIII, inciso a, reconoce expresamente esta interpretación.

Dilucidado el fundamento de la facultad reglamentaria, la cuestión a resolver ahora consistirá en establecer a quién compete el ejercicio de tal facultad y en qué condiciones la podrá ejercitar. Debemos tener presente que los reglamentos de carácter general, llamados de ejecución de leyes, deben ser dictados exclusivamente por el Presidente de la República, encargado del Ejecutivo Federal, pues de otra manera, si los diferentes órganos de la administración estuvieren facultados para ejecutar las leyes, expidiendo a su arbitrio reglamentos de alcance general y de igual círculo de obligatoriedad, se llegaría a una serie de contracciones perjudiciales que afectan en último término, a los administrados. Respecto a este tema resulta ilustrativa la siguiente tesis jurisprudencial la cual en su parte medular establece:

“REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS....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 ejercida por el titular de ese 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...”. Amparo Administrativo en revisión 5813/42. Villaseca Baut. 4 de febrero de 1945. Unanimidad de 5 votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

De la tesis antes citada se desprende que nuestra Carta Magna reconoce la facultad reglamentaria del titular del Poder Ejecutivo, la cual no es delegable a ningún Secretario de Estado o funcionario inferior de la organización administrativa.

Cabe comentar que existen reglamentos que pueden ser elaborados incluso por autoridades no administrativas, pero que se concretan a regular el funcionamiento y organización interna de su institución, este tipo de reglamentos la doctrina los ha llamado reglamentos orgánicos, de organización o interiores. Como ejemplo de ello tenemos lo previsto por el artículo 77 fracción III de la Constitución Federal en la que se faculta a cada una de las cámaras que integran el Congreso de la Unión para hacer el reglamento interior respectivo. Pero su objeto es regular la actividad interna de esas instituciones a través de normas que regirán únicamente dentro de la esfera que la Constitución reconoce a esas normas que, formalmente no tienen carácter de leyes, pues estos reglamentos no se dictan de acuerdo al procedimiento que, constitucionalmente, se sigue para emitir una ley.

En este orden de ideas, se puede decir que corresponde exclusivamente al Ejecutivo federal la tarea de hacer que se cumplan las leyes expedidas por el Congreso de la Unión, a través de la expedición de reglamentos, más, sin embargo, hay ocasiones en que se faculta a otros órganos del Estado para que expidan reglamentos, pero que únicamente tienen como propósito regular su organización interna.

Quedando expuesto a quien compete el ejercicio de la facultad reglamentaria, consideramos que ésta no se puede entender como una competencia absoluta, en virtud de que se encuentra sujeta a algunas limitaciones. Los criterios que se aplican para ubicar estas limitaciones están

enfocados sobre el carácter del reglamento como ordenamiento subordinado a la ley y sobre las materias que no pueden ser reguladas por un reglamento. En base en estos criterios, la doctrina ha elaborado dos principios fundamentales: I. el de primacía de la ley y II. el de reserva de la ley.

I. De acuerdo al principio de primacía de la ley, las disposiciones de un reglamento no pueden validamente contrariar u oponerse a las disposiciones contenidas en la ley que se reglamenta. Este principio cobra su apoyo en el artículo 72 inciso f de la Constitución Federal al establecer que en la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos, se observaran los mismos trámites establecidos para su formación, significa que, particularmente una ley, únicamente puede variarse en cuanto a su contenido y alcance por otra que haya satisfecho los requisitos legales ya cumplidos por la primera o sea hasta que la nueva disposición haya pasado por el proceso legislativo.

En virtud de este principio el reglamento no sólo no puede contrariar a la ley, sino que ha de acomodarse a las leyes que en general y particularmente va a desarrollar y detallar.

Con relación a este tema la Suprema Corte de justicia de la Nación ha sostenido lo siguiente:

"REGLAMENTOS. Los reglamentos no pueden dejar sin efectos lo que dispone la ley que reglamenta". Amparo Administrativo en revisión 2859/22. Los Reyes, S.A.. 4 de mayo de 1929. Unanimidad de 5 votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Consecuentemente tenemos que así como la ley ordinaria no puede ir más allá de lo que establece la Norma Fundamental, por cuestiones de jerarquía y orden, tampoco el reglamento puede derogar a la ley a la que se refiere. De ahí

Serra Rojas le llama a los primeros reglamentos ejecutivos, considerando que "son aquellos a los que se refiere el artículo 89 fracción I de la constitución y que tienen por finalidad reglamentar las leyes que expide el Congreso de la Unión, desarrollando las normas contenidas en dichas leyes para su mejor aplicación"<sup>15</sup>.

El segundo supuesto se refiere a lo que la doctrina llama reglamentos orgánicos o interiores de los órganos del Estado, que tienen por finalidad regular la actividad interna de las entidades y de las unidades administrativas, estos se derivan de las disposiciones de la ley Orgánica de la Administración Pública Federal que establece que las dependencias de la administración pública requieren un reglamento para hacer efectivas las disposiciones relativas a cada una de ellas. Asimismo, se prevé como ya lo habíamos señalado anteriormente, que órganos no administrativos como el Poder Legislativo o Judicial puedan expedir sus propios reglamentos interiores.

Además de los reglamentos de ejecución y orgánicos, la doctrina identifica a los autónomos, a los de necesidad y a los delegados.

Los reglamentos autónomos, son "aquellos que no derivan de una ley, sino que es directamente la constitución la que prevé su existencia".<sup>16</sup> En otras palabras son aquellas disposiciones expedidas por las autoridades administrativas que no reglamentan una ley ordinaria, sino directamente un precepto constitucional.

Por lo cual, para que un reglamento pueda estar referido directamente a un precepto constitucional y no a una ley ordinaria, necesita estar

---

<sup>15</sup> Serra Rojas, Andrés, Ob cit. Pág 201.

<sup>16</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto y Lucero Espinoza, Manuel, *Compendio de Derecho Administrativo*, Pág. 75.



excepcionalmente previsto por el mismo ordenamiento fundamental, como por ejemplo el caso de los reglamentos gubernativos y de policía a que se refiere el artículo 21 de la Constitución Federal.

Respecto a los reglamentos llamados por la doctrina "De necesidad", se puede decir que son aquellas disposiciones con carácter general, abstractos y obligatorios, que el ejecutivo dicta para hacer frente a situaciones de emergencia del país. En nuestro sistema estas disposiciones tienen el carácter de decretos-ley o leyes de necesidad, tratándose de los casos previstos por los artículos 29 y 131, párrafo segundo de la Carta Magna.

En cuanto a los reglamentos delegados, son aquellos dictados por órganos administrativos, con base en una autorización dada por el poder legislativo, a través de una habilitación legal. En este caso el legislador no regula ciertas situaciones en la ley correspondiente, dejando que los órganos administrativos realicen dicha regulación, con el propósito de completar o integrar la ley de que se trate, motivo por el cual a este tipo de reglamentos se les llama también de integración. Afortunadamente este tipo de reglamento no se encuentra autorizado por nuestra Ley Suprema.

A manera de resumen, podemos manifestar, que en principio, los reglamentos deben concretarse a detallar y facilitar la aplicación de las leyes ordinarias, sin que puedan comprender materias reservadas a estas últimas; y exclusivamente deben ser expedidos por el Ejecutivo Federal, a excepción de aquellos caso en que la Constitución faculte a otros órganos del Estado. Por lo que, si aplicamos estas ideas a la materia tributaria, se puede afirmar que el reglamento es de gran importancia, en virtud, de que son las únicas normas jurídicas de carácter general, abstracto, impersonal e imperativo que nos permitan llegar al detalle y facilitan la aplicación de las leyes tributarias que en variadas ocasiones resultan complicadas y de difícil comprensión. Esto sin olvidar que

**ESTA TESIS NO SALE  
DE LA BIBLIOTECA**

estas normas jurídicas deben de emanar del órgano competente que es el Presidente de la República, sin que pueda delegar esta facultad a ninguna otra autoridad.

## b) DECRETO

Los decretos tienen su fundamento constitucional en artículo 70 de la Constitución Federal que en su párrafo inicial establece que: "Toda resolución del Congreso tendrá el carácter de ley o decreto...", a consideración del maestro Tena Ramírez dicho precepto fue tomado del artículo 43, de la ley tercera de la Constitución del 36; pero la constitución actual al igual que la del 57, omitió establecer la definición de ley y decreto, que se hallaba plasmada en la constitución centralista "... y que en sentir de Rabasa, es la mejor definición que al respecto pueda encontrarse en nuestras leyes positivas. Dice el citado artículo de la Constitución de 36: " Toda resolución del Congreso general tendrá el carácter de ley o decreto. El primer nombre corresponde a las que se versen sobre materias de interés común, dentro de la órbita de atribuciones del poder legislativo. El segundo corresponde a las que dentro de la misma órbita, sean sólo relativas a determinados tiempos, lugares, corporaciones, establecimientos o personas".<sup>17</sup>

Por lo que, partiendo de estas ideas, podemos considerar que el decreto es una resolución del congreso, dentro de la esfera de sus atribuciones, que se refiere a hechos específicos o situaciones concretas, tenemos como ejemplo, cuando el Congreso emite decisiones específicas tal es el caso del permiso para que el presidente de la República abandone el territorio nacional por un periodo determinado, o el decreto por el cual se definen los recintos en que cada cámara sesionará y en que se reunirán conjuntamente para las sesiones congregacionales, según lo ordena el artículo 68 constitucional; o aquel

---

<sup>17</sup> Citado por Tena Ramírez, Felipe, *Derecho Constitucional Mexicano*, Pág. 284.

decreto expedido por la cámara de senadores, erigida en gran jurado, donde se contenga el fallo producido en un juicio político tramitado en los términos previstos por el artículo 110 constitucional.

Hay que aclarar que el procedimiento de creación de los decretos legislativos es similar al de las leyes, el cual estudiaremos a detalle más adelante, asimismo se han de seguir el mismo camino para su modificación o extinción.

La doctrina considera que cuando la Constitución Federal autoriza al Poder Ejecutivo a que asuma la responsabilidad de dictar disposiciones transitorias a fin de hacer frente a situaciones consideradas como graves para la tranquilidad pública, o cuando se autorice a ese mismo poder a emitir normas con fuerza de ley por un tiempo limitado y para objetos definidos, se debe llamar a esos actos decreto-ley y decreto-delegado, respectivamente.

Los llamados decretos-ley encuentran su fundamento constitucional en el artículo 49 que establece:

“ El supremo poder de la federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

No podrán reunirse dos o más de estos poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el legislativo en un solo individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias, al ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el artículo 29...”

Este precepto, como ya lo habíamos estudiado con anterioridad consagra la división de poderes, así mismo reconoce que el Congreso de la Unión es el depositario del poder legislativo del Estado, en virtud de que es el único órgano con facultades para crear leyes mediante el procedimiento que la

propia Constitución marca. Sin embargo, la misma Ley Suprema en este artículo hace referencia a una excepción la cual se encuentra detallada en el artículo 29, que regula el llamado caso de suspensión de garantías individuales, y que a la letra dice:

“En los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública o cualquiera otra que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el presidente de la República Mexicana, de acuerdo con el Consejo de Ministros y con aprobación del Congreso de la Unión, y, en los recesos de éste, de la Comisión permanente, podrá suspender en todo el país, o en lugar determinado, las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la suspensión se contraiga a determinado individuo. Si la suspensión tuviese lugar hallándose el Congreso reunido, éste concederá las autorizaciones que estime necesarias para que el ejecutivo haga frente a la situación: Si la suspensión se verificase en tiempo de receso, se convocará sin demora al Congreso para que las acuerde”.

Como puede advertirse, el propósito perseguido por el artículo transcrito es el de dar al Ejecutivo los elementos y medios esenciales para hacer frente, rápida y fácilmente a un grave estado de emergencia que amenace seriamente la paz pública y la estabilidad social. Transfiriéndole temporalmente las funciones legislativas que en épocas normales constituyen una facultad exclusiva del Congreso de la Unión.

Al igual que los decretos-ley, los decretos-delegados, encuentran su fundamento en el ya citado artículo 49 de la Constitución Federal, que en la parte respectiva establece:

"... En ningún caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar".

Con base en este mandato supremo, se conceden facultades legislativas sobre determinadas materias al ejecutivo Federal, en los términos del artículo 131 párrafo segundo que establece lo siguiente:

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

Con base en lo anterior, se desprende que el Ejecutivo Federal está autorizado por la Constitución, para emitir normas con fuerza de ley por un tiempo limitado, para regular con el comercio exterior, y así poder aumentar las exportaciones nacionales, disminuir las importaciones no necesarias y superfluas, para estar en posibilidades de acelerar el desarrollo económico del país. Siendo necesario que el Presidente dé cuenta al Congreso del ejercicio de esta facultad.

### **III.- AUTORIDADES CON DERECHO A INICIAR LEYES O DECRETOS.**

La expedición de las normas tributarias, deben seguir un procedimiento para su creación, al igual que las demás leyes. Para lo cual, es necesario que

exista un proyecto de la ley que se desee crear, y que sólo podrá ser presentado por determinados órganos del Estado. En tales condiciones consideramos apropiado iniciar el estudio de aquellas autoridades con derecho a iniciar leyes y decretos.

En nuestro sistema legislativo Mexicano, no cualquier órgano del Estado tiene el derecho de iniciar leyes o decretos, en virtud de que, en este sentido la Constitución Federal es bastante explícita al ordenar en el artículo 71:

“ El derecho de iniciar leyes o decretos compete:

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

Esto significa que en nuestro país la evolución legislativa depende sólo de aquellos funcionarios que la Constitución considera los más adecuados para comprender y explicar las necesidades del país. Por lo que en este sentido los demás órganos del Estado se encuentran en igualdad de circunstancias que los particulares por cuanto carecen de la facultad de iniciar leyes.

Por lo que hace a las iniciativas de los particulares, la Constitución implícitamente las rechaza al otorgar el derecho relativo únicamente a los funcionarios que señala el ya citado artículo 71. Sin embargo, el Reglamento del Congreso de la Unión las tiene en cuenta, pues su artículo 61 dispone lo siguiente:

“ Toda petición de particulares, corporaciones o autoridades que no tengan derecho de iniciativa, se mandará pasar directamente por el ciudadano Presidente de la Cámara de la Comisión que corresponda, según la naturaleza

del asunto de que se trate. Las comisiones dictaminarán si son de tomar o no en consideración estas peticiones”.

Consecuentemente, las peticiones que hagan los particulares, quedaran a consideración de la comisión para efecto de ver si se toman o no en consideración, a diferencia de las iniciativas de los funcionarios que tienen la facultad correspondiente, las cuales se aceptan o rechazan por la cámara y no por la sola voluntad de una de sus comisiones. Aunque el reglamento no lo establece, puede entenderse que cuando se admite una propuesta de particulares, las hace suyas la cámara para presentarla como iniciativa propia, ya que si se presentara como iniciativa del particular, seria en contra de lo que establece el referido artículo 71.

#### A) Presidente de la República

Hablemos en primer término de las iniciativas reservadas al Presidente de la República.

El multicitado artículo 71 de la Carta Magna en su fracción I, faculta al Presidente de la República, para iniciar ante el Congreso de la Unión, el procedimiento de elaboración de las leyes y decretos, mediante la presentación de los proyectos correspondientes que pueden ser aprobados, modificados o desechados por alguna de las cámaras. Es decir, cuando el Presidente de la República considera que existe alguna situación, que específicamente se tiene que regular a través de una ley, envía un proyecto de ley al Organo legislativo, en ejercicio ordinario de su derecho de promoción, poniendo así al cuerpo deliberante en actividad, a efecto de que se apruebe por éste último.

Existen casos específicos, en los que queda reservado exclusivamente el derecho de iniciar leyes al Presidente de la República, y que están previstos por la Constitución Federal, el ejemplo más claro se encuentra en el artículo 74 que al respecto dispone que "...el Ejecutivo federal hará llegar a la Cámara de Diputados la iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de presupuesto de Egresos de la Federación...", lo que implica que únicamente el presidente de la República será quien pueda presentar las iniciativas de los dos ordenamientos básicos de las finanzas federales que cada año deben formularse.

#### B) Congreso de la Unión

De acuerdo a lo que dispone el artículo 71 de la nuestra Constitución Política en su fracción II, también compete a los diputados y senadores del Congreso de la Unión, el derecho de iniciar leyes y decretos.

Los diputados se reputan representantes del pueblo. Esta representatividad cobra especial importancia porque cada estado tiene un número variable de diputados en proporción a su población, En cambio los integrantes de la cámara de senadores, representan los intereses de las entidades federativas y no de la población. Por ello tienen el mismo número de senadores a pesar de las diferencias en el número de su población y extensión territorial.

Así tenemos que los legisladores federales que integran el Congreso de la Unión, dividido en dos cámaras: las de diputados y la de senadores, en forma individual o a través de sus grupos parlamentarios, pueden presentar la iniciativa directamente ante la cámara a que pertenezcan sin que se requiera el examen por parte de las comisiones de trabajo a las que corresponda el tema, aunque es una práctica parlamentaria el envío de esta clase de proyectos para su dictaminación.



### C) Legislaturas de los Estados

El poder Legislativo a nivel estatal se deposita en una sola cámara: la de Diputados, la cual legisla para su entidad federativa, en todo aquello que no este reservado al Congreso de la Unión. Por tal motivo y atendiendo al precepto constitucional que establece qué órganos del Estado están facultados para iniciar leyes, dichas legislaturas, también tienen este derecho, por lo que pueden presentar ante una de las cámaras federales un decreto aprobado por sus integrantes, donde se contenga el proyecto de ley. En esta hipótesis, el proyecto deberá turnarse a la comisión que corresponde. El envío del proyecto al Congreso de la Unión puede hacerlo la Legislatura del Estado si se encuentra en periodo de sesiones y si no lo hará la diputación permanente que en los Congresos locales es el equivalente a la Comisión permanente del Congreso de la Unión.

En síntesis, las iniciativas de leyes corresponden a los miembros del Congreso de la unión, al titular del Poder Ejecutivo, que es el presidente de la República y a las legislaturas de los estados, quienes podrán presentar su proyecto, de lo que se desea convertir en un nuevo texto legal, estructurado de la manera más completa posible, a efecto de que se continúe con el proceso de creación de ley.

## IV.- PROCESO LEGISLATIVO

Toda ley o decreto debe de atravesar por un proceso de formación o creación, al cual se le conoce con el nombre de proceso legislativo, que comienza, por el ejercicio del derecho de iniciar la ley, es decir, con la presentación ante el Congreso de un proyecto de ley o decreto, ya sea por Presidente de la República, el Congreso de la Unión integrado por la Cámara de Senadores y la Cámara de Diputados o las legislaturas de los estados. Este

proceso lo estudiaremos desde el punto de vista de creación de aquellas leyes que regulan las relaciones jurídico tributarias.

“EL proceso legislativo es el conjunto de etapas sistematizadas y ordenadas por la ley fundamental mexicana, que deberán ser observadas puntualmente por los poderes legislativo y ejecutivo para incorporar al sistema jurídico aquellas normas jurídicas de aplicación general y obligatoria conocidas como leyes”.<sup>18</sup> En otras palabras, es una serie de actos, a través de los cuales el legislativo y el ejecutivo respectivamente formulan y promulgan determinadas normas jurídicas de observancia general, a las que se le da el nombre específico de leyes.

Las diferentes etapas de tal proceso, se encuentran reguladas en los artículos 71 y 72 de la Constitución federal, y a saber son: La iniciativa, discusión, aprobación, sanción, promulgación, publicación e iniciación de la vigencia

a) Iniciativa

El artículo 71 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, norma la etapa con la que inicia el proceso legislativo, que es la iniciativa, la cual, como ya habíamos señalado anteriormente, es el acto por el cual determinados órganos del Estado —que exclusivamente pueden ser Ejecutivo Federal, los legisladores federales que integran la Cámara de Diputados y la Cámara de Senadores y las legislaturas de los estados— someten a la consideración del Congreso un proyecto de ley.

Las iniciativas presentadas por el Presidente de la República, por las legislaturas de los estados o las diputaciones de las mismas pasarán desde luego

---

<sup>18</sup> Alvarez, Mario I, *Introducción al estudio del derecho*, Pág. 176-177.

a la comisión. Las que presentaren los diputados o senadores federales, se sujetarán a las normas que establecen la forma en que deben ser discutidas las iniciativas de ley, contenidas en el Reglamento de Debates de cada una de las cámaras.

Las iniciativas de ley de acuerdo al artículo 72 Constitucional pueden presentarse indistintamente ante cualquiera de las dos cámaras que integran el Congreso de la Unión, para su discusión. Empero, esta regla general tiene una excepción, que se señala en el inciso h) de este mismo artículo al disponer lo siguiente:

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

Esto significa, que si nos referimos específicamente a la formulación de leyes tributarias la cámara de origen será la de diputados<sup>19</sup> y la de senadores fungirá siempre el carácter de revisora, por lo que todas las iniciativas en materia tributaria deberán presentarse sin excepción en la cámara señalada en primer término.

---

<sup>19</sup> La doctrina, insiste en buscar una explicación del porque la cámara de diputados en materia tributaria, es la cámara de Origen.

Al respecto Emilio Margain sostiene que “las consecuencias de que la cámara de diputados sea la cámara de origen en materia tributaria, son de que los miembros del senado están impedidos para presentar iniciativas de leyes o decretos de carácter fiscal, en virtud de que ellos sólo pueden presentar sus iniciativas ante su propia cámara”.

“Para otros, como Rabasa, el hecho de que la Cámara de diputados sea cámara de origen no tiene explicación alguna de tipo histórico, pues ello deriva de un error en que se incurrió al establecer en nuestro país el bicameralismo, en el año de 1972”. En tanto algunos otros consideran que, el origen de esta excepción deriva de cuando los súbditos de Rey Juan de Inglaterra, - conocido con el sobrenombre de “Juan sin Tierra”- condicionaron su permanencia en el trono, con la Carta Magna Inglesa, que tuvo por objeto establecer que el monarca no podía decretar ningún impuesto. Para algunos tratadistas, el origen de esta excepción deriva de cuando los súbditos de Rey Juan de Inglaterra, - conocido con el sobrenombre de “Juan sin Tierra”- condicionaron su permanencia en el trono, con la Carta Magna Inglesa, que tuvo por objeto establecer que el monarca no podía decretar ningún impuesto.

En este orden de ideas, es conviene hacer notar que la cámara que recibe el proyecto en primera instancia para su estudio, se llama cámara de origen, en tanto, a la que lo hace en segundo término se le denomina cámara revisora.

#### b) Discusión

Una vez que se presenta el proyecto de ley y se precisa a cual de las cámaras corresponde primero conocer del proyecto de ley tributaria, se inicia la etapa conocida como discusión, que puede conducir a la aprobación o rechazo definitivo del proyecto, dentro del periodo de sesiones en el que se haya dado a conocer. Atendiendo el texto del artículo 72 constitucional, se desprende que pueden presentarse diversos supuestos, durante etapa de discusión de la ley tributaria que a continuación mencionaremos.

1.- Cuando el proyecto se presenta a la cámara de origen y esta lo rechaza, trae como consecuencia inmediata que no se podrá volver a presentar en las sesiones del año, en virtud de que al rechazarse de plano el proyecto, se manifiesta la voluntad terminante de la cámara para no tomarlo en cuenta.

2.- En caso de que el proyecto sea aprobado en la cámara de origen, esto es la de Diputados, pasara para su discusión a la otra, que recibe el nombre de revisora, y que en este caso es la Cámara de Senadores, ello atendiendo a la tramitación sucesiva de un proyecto en las dos cámaras; que significa que agotada la tramitación en una cámara, por la aprobación de un proyecto, éste debe pasar a la discusión y aprobación de otra cámara, en caso de que esto ocurra se remitirá al Ejecutivo para su promulgación.

3.- Cuando proyecto llega a la cámara revisora, puede ocurrir que éste sea totalmente rechazado por la cámara de senadores; de ser así, entonces volverá a la cámara de origen con las observaciones que se le hayan hecho; Si

examinando de nuevo por la cámara de diputados, fuese aprobado por la mayoría absoluta de los miembros presentes, volverá de nuevo a la cámara que lo desechó (cámara de senadores), la cual lo tomará otra vez en consideración; Si la cámara revisora lo aprobare por la misma mayoría, pasará al Ejecutivo, pero si lo reprobare no podrá volver a presentarse en el mismo periodo de sesiones.

De esta manera, se da oportunidad a cada una de las cámaras para que en una nueva discusión tomen en consideración las observaciones de la otra cámara, por lo que, si después de esa reconsideración no se ponen de acuerdo, sería inútil que la cámara de origen insistiera ante la revisora, de esta manera el proyecto no podrá volver a presentarse en el mismo periodo de sesiones.

4.- Si la cámara revisora rechaza parcialmente, adiciona o modifica el proyecto aprobado por la cámara de origen: la nueva discusión en la cámara de origen versará únicamente sobre lo desechado, sin poder alterarse de modo alguno, la parte del proyecto aprobada; si las adiciones o reformas hechas por la cámara revisora fuesen aprobadas por la mayoría absoluta de los votos presentes en la cámara de origen, pasará todo el proyecto al Ejecutivo para su promulgación; si las adiciones o reformas hechas por la cámara revisora fueren reprobadas por la mayoría de los votos en la cámara de origen, volverán a aquélla para que tome en consideración las razones de ésta y si por mayoría absoluta de votos presentes se desechara en esta segunda revisión dichas adiciones o reformas, el proyecto en el que haya sido aprobado por ambas cámaras se pasará al Ejecutivo para su promulgación.

Si la cámara revisora insiste por la mayoría absoluta de votos presentes, en dichas adiciones o reformas, todo el proyecto no volverá a presentarse sino hasta el siguiente periodo de sesiones, a no ser que ambas cámaras acuerden, por la mayoría absoluta de sus miembros presentes, que se

expida le ley o decreto sólo en la parte aprobada, reservándose las adiciones o reformas para su examen y votación en las sesiones siguientes.

Esta etapa del proceso legislativo es de suma importancia, ya que, a través de ella las cámaras que integran el Congreso de la Unión deliberan acerca de las iniciativas que les son presentadas, con el fin de determinar si deben o no ser aprobadas.

### c) Sanción

Al ser aprobado el proyecto de la ley tributaria en su totalidad por ambas cámaras: se remitirá al Ejecutivo, para que éste manifieste su rechazo o aceptación respecto del proyecto que le fue presentado por la cámaras revisora. En caso de que el Presidente no apruebe el proyecto ya admitido por el Congreso se presenta la figura del veto presidencial, en tanto si aprueba dicho proyecto se presenta la figura de la sanción, la cual puede ser expresa o tácita, situación que veremos más adelante

En lo que concierne al veto presidencial podemos señalar que éste, es solamente la oposición o la formulación de reformas o adiciones por parte del Presidente de la República a un proyecto de ley aprobado por el Congreso de la Unión, dicha figura se encuentra regulada por el inciso c) del ya citado artículo 72 de la Constitución Federal, del que se desprenden que si el proyecto es recibido por el Ejecutivo, éste puede, si lo considera necesario objetarlo en todo o en parte, regresándolo a la cámara de origen con las observaciones correspondientes, en donde será discutido nuevamente y si fuese confirmado por las dos terceras partes del total de votos pasará a la cámara de senadores, si ésta lo aprobase por la misma mayoría, el proyecto tendrá por ese sólo hecho, el carácter de ley y pasará al Ejecutivo para su promulgación y publicación.

En el caso de que en cualquiera de las dos cámaras la iniciativa no alcanzare la mayoría requerida de dos tercios del número total de votos, el veto presidencial surte sus efectos, por lo tanto, no podrá volver a presentarse en el mismo periodo de sesiones.

En lo que respecta a la aceptación por parte del Presidente de la República de un proyecto de ley enviado por el Congreso, que es llamada sanción, puede ser de dos formas: expresa o tácita.

La sanción expresa tiene lugar cuando el Presidente manda promulgar y publicar una ley, ya sea porque está de acuerdo con sus términos, o por que ejercitado su derecho de veto, su rechazo o sus observaciones han sido desestimados por las dos terceras partes de los miembros de ambas cámaras legislativas.

Por otra parte, de acuerdo a lo que establece el inciso b) del multicitado artículo 72 constitucional, la sanción tácita se presenta cuando el Ejecutivo Federal deja transcurrir diez días hábiles sin devolver sin observaciones un proyecto de ley tributaria a la cámara de diputados, en este caso, al terminarse dicho plazo, el presidente tiene la obligación de ordenar de inmediato la correspondiente publicación y promulgación del ordenamiento legal del que se trate.

#### d) Promulgación

La promulgación es una facultad que tiene el Poder Ejecutivo derivada del artículo 89, fracción I, que señala como facultades y obligaciones del Presidente de la República la de promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión.

Promulgar significa etimológicamente llevar al vulgo, a la generalidad, el conocimiento de una ley. La promulgación es pues un acto a través del cual el ejecutivo autentifica implícitamente la existencia y regularidad de la ley y ordena expresamente que la ley se publique y sea cumplida.

La promulgación según Villoro "consiste en el reconocimiento solemne por el Ejecutivo de que una ley ha sido aprobada conforme al proceso legislador establecido por la Constitución y que, por consiguiente, debe ser obedecida"<sup>20</sup>.

Normalmente, la promulgación se materializa en un decreto presidencial que da a conocer el contenido de una ley debidamente aprobada y sancionada, acto que señala el artículo 92 constitucional al disponer que ese alto funcionario ordene la publicación de la ley o decreto que le envía el Congreso de la Unión.

En el decreto promulgatorio de una ley se aprecian dos partes fundamentales: la primera se limita a establecer que por parte del Presidente de la República, que el Congreso de la Unión le ha dirigido una ley o decreto cuyo texto transcribe o reproduce y la segunda a ordenar su publicación para que la ley aprobada por el Congreso de la Unión pueda ser cumplida y observada. Por su parte, la publicación viene a ser el hecho material de insertar en el Diario Oficial de la Federación los textos tanto de la ley como del decreto de promulgación

#### e) Publicación

Con respecto a la publicación hay que estar a lo dispuesto en el artículo 13 de la Administración Orgánica de la Administración Pública Federal, que nos dice: que los reglamentos, acuerdos y decretos expedidos por el presidente de la República, deberán para su validez y observancia constitucionales, ir firmados

---

<sup>20</sup> Villoro Toranzo, Miguel, Introducción al Estudio del Derecho, décimo segunda edición, editorial Porrúa, México D.F. 1996. P. 176.



por el secretario respectivo y cuando se refieran a asuntos de la competencia de dos o más secretarías, deberán ser refrendados por todos los titulares de las mismas.

Este precepto puntualiza la obligación que consigna el artículo 92 constitucional, de que todos los reglamentos, decretos y órdenes del Presidente deberán de estar firmados por el Secretario de Estado o jefe de departamento administrativo a que el asunto corresponda y sin este requisito no serán obedecidos. Por lo que los decretos presidenciales de promulgación de leyes fiscales deben contar, con la firma del Secretario de Hacienda y Crédito Público, en virtud de que a él corresponde todo lo concerniente a lo relacionado con la materia tributaria. Conocido como refrendo ministerial.

#### f) Vigencia

Así una vez que la ley tributaria ha sido aprobada por el Congreso Federal, sancionada y promulgada por el Presidente de la República y refrendada por el Secretario de Estado y publicadas en el Diario Oficial de la Federación reúne los requisitos necesarios para entrar en vigor y para ser aplicadas y obedecidas.

Del artículo 74, fracción IV de la Constitución Federal, se desprende que la vigencia constitucional de una ley tributaria es de un año, ya que señala que la cámara de diputados tiene la facultad exclusiva de examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la federación, discutiendo primero las contribuciones que a su juicio, deben decretarse para cumplirse.

Respecto a cuando entran en vigor las leyes tributarias, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 7º dispone que las leyes fiscales, sus reglamentos y disposiciones administrativas de carácter general, entraran en vigor en toda la

República el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior. De manera que en materia tributaria no puede ni debe regir el artículo 3º del Código Civil para el Distrito Federal, que establece que toda disposición de observancia general obliga y surte sus efectos, tres días después de su publicación en el periódico oficial, y que para los lugares distintos de aquel en que se publique, se deberá aumentar a dicho plazo un día más por cada cuarenta kilómetros o fracción que exceda de la mitad.

Existen reglas expresas con respecto a la iniciación de la vigencia de las leyes fiscales y no cabe la aplicación supletoria ya que de acuerdo al artículo 7 del Código Fiscal de la Federación “ las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior”.

Una vez estudiado el proceso de creación de leyes que constituye el aspecto formal de la ley, en virtud de que una ley en este sentido, es el acto derivado del Poder Legislativo, podemos iniciar el comentario de aquellas disposiciones de carácter general que sin sujetarse al proceso legislativo son obligatorias para los contribuyentes.

## V.- DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL (RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL)

### A) CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS

En el inciso anterior, han quedado ya explicadas las etapas que constituyen el proceso de creación de leyes tributarias, señaladas por nuestra Constitución Federal, para efecto de que una vez que el proyecto de ley ha pasado por todas y cada una de ellas y reúne esta formalidad, adquiere el carácter de ley, estando así, en condiciones de señalar los presupuestos normativos, cuya realización da nacimiento a la relación jurídica- tributaria, entre quien generó el hecho y el Estado, ya sea creando, modificando, transmitiendo o extinguiendo derechos y obligaciones, por tanto, sólo a través de leyes que reúnan las características señaladas anteriormente pueden establecerse obligaciones fiscales o impositivas a los contribuyentes, —salvo aquellas excepciones señaladas en los artículos 49, en relación con el 29 y 131 de la Constitución Federal—, ya que si dichas obligaciones se derivan de otra disposición jurídica, como un reglamento o una disposición administrativa ese acto sería obviamente inconstitucional.

Sobre este último punto es importante resaltar que en materia fiscal existen disposiciones administrativas que dictan las autoridades hacendarias, con el fin de aclarar, precisar o delimitar determinado derecho u obligación, disposiciones que no están contempladas dentro de nuestro ordenamiento jurídico, pues de nuestra Constitución Políticas se desprende en términos del artículo 133 que únicamente, "la Constitución, las leyes del Congreso que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebran por el Presidente de la República, con aprobación del senado, serán la Ley suprema de toda la Unión..." Así mismo continua señalando que "... Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha constitución, leyes y tratados a

pesar de las disposiciones en contrario que puedan haber en las constituciones o leyes de los estados".

De es precepto se desprende que nuestro ordenamiento jurídico esta integrado por normas constitucionales, ordinarias en las que se contemplan las leyes federales y los tratados internacionales, e incluso hace referencia a las normas locales como son las constituciones y leyes de las entidades federativas. Asimismo del artículo 89, fracción I en relación con el 92, se desprende también otro tipo de normas de carácter general que son las que tienen como propósito aclarar y detallar las leyes aprobadas por el Congreso de la Unión, que son los reglamentos expedidos por el Presidente de la República. Como podemos notar nuestra Ley suprema es expresa al señalar aquellas disposiciones que integran nuestro ordenamiento jurídico y que a saber son:

- 1.- La Constitución federal. (Normas Constitucionales)
- 2.- Leyes Federales y Tratados Internacionales. (Leyes Ordinarias)
- 3.- Reglamentos
- 3.- Constituciones Locales y Leyes Locales

De lo anterior se desprende claramente que no se faculta a las Secretarías de Estado, ni mucho menos a la S. H. y C. P. para que expidan normas de carácter general que regulen las relaciones entre el fisco y los particulares, puesto que las facultades legislativas y reglamentarias únicamente están reservadas al Congreso Federal y al Presidente de la República.

Antes de iniciar el análisis de las disposiciones generales que emite la S. H. y C. P., consideramos que es importante dar un concepto de las mismas, haciendo la aclaración de que no hay dentro de las definiciones jurídicas una que sea propiamente aplicable a las normas que tratamos de definir, puesto que la doctrina al referirse a este tipo de disposiciones considera que son Circulares, un

ejemplo claro de ello es lo señalado por Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez al decir: "... junto a los ordenamientos legislativos encontremos disposiciones secundarias... como la Resolución que establece Reglas de Carácter General y otras disposiciones de Carácter Fiscal para cada año, conocida como **Circular miscelánea**, así como un gran número de acuerdos que se emiten cada año..."<sup>21</sup>.

Así también, Doricela Mabarak Ceredo al referirse a las circulares menciona que "a este sistema se le conoce con el nombre de miscelánea fiscal..."<sup>22</sup>

Opinión con la que no estamos de acuerdo, puesto que las circulares en materia fiscal tienen su fundamento legal en el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación que dispone: "Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivan derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación".

Por lo anterior las circulares contienen disposiciones de carácter interno, dirigidas por los funcionarios superiores a los funcionarios inferiores, para especificar la interpretación que debe darse a las normas legales, o bien se trata de comunicar acuerdos, decisiones o procedimientos que se deben de seguir. Este carácter de las circulares ha sido reconocido por la Suprema Corte de la Nación, la cual ha sostenido que "son comunicación o avisos expedidos por los órganos superiores jerárquicos en la esfera administrativa, dando instrucciones a los inferiores, sobre el régimen interior de las oficinas, o sobre su funcionamiento con relación al público, o para aclarar a los inferiores la inteligencia de disposiciones fiscales ya existentes; pero no para establecer derechos o imponer

---

<sup>21</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Ob. Cit. Pág. 91.

<sup>22</sup> Marabak, Doricela, ob cit. Pág. 56.

restricciones al ejercicio de ellos” (Semanao Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo XXX, pág. 471)

Sin embargo, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa considera que las circulares deben revestir dos formas y probablemente esa es la causa por la cual la doctrina identifica a la circular con las disposiciones de carácter general que emite la Secretaría de Hacienda. Así sobre este respecto se pronunció la siguiente tesis:

**CIRCULARES.** Deben clasificarse en dos términos diversos, comprendiéndose en uno, regla general las que consignan instrucciones de los superiores jerárquicos en la esfera administrativa, a los inferiores, acerca del régimen interior de las oficinas, de su funcionamiento con relación al público, o de aclaración para la debida inteligencia de las disposiciones legales existentes, mediante las cuales no se pueden establecer derechos ni imponer restricciones al ejercicio de ellos; y en el otro término quedan incluidas las que tienen el carácter de observancia general, siendo verdaderas normas reglamentarias de las leyes que están supeditadas en cuanto a su validez a las circunstancias de que deben concretarse a proveer a la ejecución de un precepto de la ley, sin contradecir disposición alguna de jerarquía superior ni invadir una materia reservada a la ley en sentido formal, y emanar de la autoridad que tenga competencia para ejecutar las normas que reglamenta, siendo necesario para su eficacia que sean disposiciones de carácter general que se hayan publicado en el diario oficial de la Federación”. Resolución del pleno de 8 de febrero de 1938. Resoluciones contradictorias en los juicios 4126/937 y 4547/937. Tesis del pleno de 1938 a 1948.

Con respecto a las ideas anteriores, consideramos que no es posible que se reconozca que simples circulares constituyan verdaderas normas abstractas, de observancia general de donde nazcan para los particulares

derechos y obligaciones, o que puedan reglamentar una ley, ya que esas facultades están reservadas exclusivamente al Congreso de la Unión y al Presidente de la República respectivamente, por lo que, estas disposiciones a nuestro parecer son inconstitucionales, en virtud de que se están invadiendo las facultades conferidas exclusivamente por nuestra Constitución Política a determinados órganos, en perjuicio de los particulares. Por lo tanto, aunque las disposiciones de carácter general que emite la Secretaría fueran circulares, se les denominara como tal, serían obviamente inconstitucionales por las razones que ya mencionamos.

Así tenemos, que al conjunto de reglas y disposiciones de carácter general, que pronuncia constantemente la S. H. C. P., con el propósito de que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales en forma oportuna y adecuada, se les da el nombre de resolución miscelánea fiscal, cual se integra de cuatro partes: considerando; cuerpo de la resolución, dividido por títulos que se refieren a cada una de las leyes tributarias reformadas; artículos transitorios y anexos.

La resolución miscelánea fiscal tiene su fundamento legal en los artículos 16 y 31 de la ley Orgánica de la Administración Pública Federal, así como el artículo 33 fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación y 6º, fracciones XXXIV y XXXV del Reglamento interior de la S.H.C.P., los cuales se estudiarán a detalle en el siguiente capítulo.

## CAPÍTULO IV

### DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA RESOLUCION MISCELÁNEA FISCAL

#### I.- PRECISIÓN DEL TÉRMINO INCONSTITUCIONALIDAD.

En nuestro sistema jurídico, la Constitución Federal es la norma Fundamental, que se sitúa por encima de las demás normas jurídicas, siendo indiscutiblemente la fuente formal más importante, que contiene tanto las atribuciones y límites de la autoridad o poderes del Estado (parte orgánica), como los derechos de los gobernados también conocidos como garantías individuales (parte dogmática). Por ende, todas las leyes y disposiciones deben apearse a lo que establece la Constitución, por ser ésta la Ley Suprema del Estado; de modo que ninguna norma puede estar en contradicción con ella y ninguna autoridad tendrá más poderes que los que le reconozca la propia Constitución, ya que en caso contrario aquella disposición o acto jurídico sería inconstitucional.

La inconstitucionalidad es definida por Rafael de Pina como: "el acto o norma cuyo contenido esta en contradicción con la Constitución Política del Estado".<sup>1</sup> Raúl Chávez Castillo la define como "aquella ley o acto que es emitido o ejecutado por la autoridad del Estado en contravención con las disposiciones que establece la Constitución, con violación o no a las garantías del gobernado".<sup>2</sup>

Por su parte Juan D. Ramírez Gronda define a la inconstitucionalidad en su Diccionario Jurídico como "la contradicción, oposición entre una ley, decreto, resolución o acto y una disposición constitucional".<sup>3</sup>

<sup>1</sup> De Pina Vara, Rafael, Diccionario Jurídico, Pág. 317.

<sup>2</sup> Chávez Castillo, Raúl, *Diccionario Jurídico Temático vol. 7 juicio de amparo*. Editorial Harla S.A. de C.V. México D.F. 1997. Pag. 26

<sup>3</sup> Ramírez Gronda, Juan, Diccionario Jurídico, Editorial. Claridad, Buenos Aires Argentina, 1994, p. 797.



Tomando como referencia las ideas expuestas, se puede notar que los autores citados coinciden que la inconstitucionalidad consiste en lo siguiente:

a) Una oposición o contradicción al texto constitucional.

Dicha contradicción debe estar contenida o derivarse de una ley, un reglamento, un decreto o un acto de la autoridad.

Lo anterior significa que aquella norma dígase ley, reglamento o disposición de carácter general que vaya en contra de la Constitución es inconstitucional y, por ende, todos aquellos actos que se deriven de éstas normas son también inconstitucionales.

En este sentido la Suprema Corte de Justicia ha sostenido los siguientes criterios:

"INCONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY. La inconstitucionalidad de una ley emana de la pugna entre ella y algún precepto constitucional y no de la falta de disposición expresa en ese precepto". Competencia en materia Penal 445/49. Suscitada entre los jueces de primera instancia de Santiago Ixcuintla, Nayarit y el Distrito del mismo Estado. 11 de agosto de 1939. Unanimidad de 11 votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

"REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS INCONSTITUCIONALIDAD. DEPENDE DE LA PUGNA CON LA CONSTITUCION FEDERAL Y NO DE LOS ACTOS DE APLICACIÓN QUE DE LOS MISMOS POR LAS AUTORIDADES. La constitucionalidad o inconstitucionalidad de los preceptos de un reglamento administrativo no dependen de la aplicación que, de ellas, en cada caso concreto hagan las autoridades sino de su texto mismo, en cuanto pugne o no con la ley fundamental". Amparo en revisión 560/73. Embotelladora Potosí, S.A. de C.V..

11 de octubre de 1973. Unanimidad de 4 votos. Ponente Carlos del Río Rodríguez.

De las tesis citadas, tenemos que nuestro máximo tribunal ha reiterado el concepto expuesto por los autores antes citados, en el sentido de que la inconstitucionalidad se deriva del texto de la norma que está en contradicción con la Constitución, es decir, la inconstitucionalidad de una ley, un reglamento o alguna otra disposición, se da por el sólo hecho de que el texto de la misma contradiga lo que establece la norma fundamental, por lo que, la aplicación de dichas normas resulta también inconstitucional.

En conclusión, podemos decir que la inconstitucionalidad es la contradicción u oposición a lo que marca la constitución, dicha contradicción u oposición se encuentra contenida en una norma o acto de la autoridad.

## **II.- AUTORIDAD QUE EMITE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL**

### **A) ANÁLISIS DEL FUNDAMENTO LEGAL**

Siendo el tema principal del presente trabajo el cuestionamiento respecto de la constitucionalidad de la denominada Resolución Miscelánea Fiscal, creemos conveniente estudiar el fundamento legal de la misma, a efecto de precisar el por qué son normas de carácter general y de aplicación uniforme, cuya finalidad va desde interpretar las leyes fiscales, dar a conocer la existencia de diversos formatos para el cumplimiento de diversas obligaciones tributarias, reglamentar disposiciones de las leyes tributarias respectivas, hasta establecer nuevas obligaciones tributarias.

La Resolución Miscelánea fiscal para el año 2000 fue publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 6 de marzo del mismo año, y prorrogada su vigencia hasta el 6 de marzo del año 2002, mediante el mismo órgano oficial de difusión el día 2 de marzo del año 2001, de cuyo texto se desprende su fundamento legal, el cual se basa única y exclusivamente en los siguientes artículos: 16 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación, 6ª fracciones XXXIV y XXXV del reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, numerales que a continuación estudiaremos, a efecto de poder demostrar que las disposiciones que fundamentan, están en contra de lo previsto por nuestra Carta magna, en lo referente a que la imposición de obligaciones tributarias, solo puede ser a través de una ley que haya sido aprobada por el Congreso de la Unión, de acuerdo al proceso legislativo que marca la Constitución Federal, y que esas leyes sólo pueden ser detalladas por el Presidente de la República a través de un reglamento.

Iniciaremos con lo que dispone la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal en su artículo 16, el cual establece lo siguiente:

“Artículo 16.- Corresponde originalmente a los titulares de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos el trámite y resolución de los asuntos de su competencia, pero para la mejor organización del trabajo podrán delegar en los funcionarios a que se refieren los artículos 14 y 15, cualquiera de sus facultades, excepto aquellas que por disposición de ley o del reglamento interior respectivo, deban ser ejercidas precisamente por dichos titulares...”

El artículo citado contiene dos aspectos de gran importancia; el primero de ellos se refiere a que cuando legalmente se otorgan ciertas facultades a una Secretaría de Estado se debe entender originalmente atribuidas al titular de la

misma, es decir, en primera instancia es a los Secretarios de Estado a quienes les compete conocer y resolver los asuntos que les son encomendados por la ley y sus respectivos reglamentos. Como ejemplo de esto, tenemos el caso en particular del titular de la S. H. C. P. a quien corresponde conocer lo referente a todos aquellos asuntos enunciados en el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, así como en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda. Lo anterior, nos lleva al segundo aspecto que contiene el artículo en estudio, ya que los Secretarios de Estado para el despacho de los asuntos que les son encomendados, podrán delegar su competencia en diversos funcionarios de la misma dependencia, a excepción de aquella que esté reservada exclusivamente para dicho titular.

Sobre este último punto, es oportuno comentar que en años pasados fue bastante criticado el hecho de que el subsecretario de ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, rubricara la resolución miscelánea, pues según los contribuyentes él no era la autoridad competente para hacerlo, por consiguiente la tachaban de inconstitucional, apoyándose en lo establecido por el artículo 6º. Fracción XXXIV, del Reglamento interior de la S. H. C. P., cuando hace referencia a que compete exclusivamente al Secretario de tal dependencia la expedición de la Resolución Miscelánea Fiscal, siendo una facultad indelegable.

En este sentido, podemos señalar que el subsecretario de ingresos solamente está rubricando en ausencia del Secretario de Hacienda, más no lo está sustituyendo en voluntad y responsabilidad, situación que esta prevista por el artículo 18 de la citada Ley Orgánica, así como en el artículo 105 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda, del cual hace mención el subsecretario al rubricar. Estos preceptos hacen referencia a cuando el titular de la Secretaría puede ser suplido por ausencia.

Por lo anterior, creemos que los litigantes no han atacado el verdadero fondo de la inconstitucionalidad de la Resolución Miscelánea Fiscal que afecta la esfera jurídica de los gobernados al establecerles normas emitidas por autoridades que no tienen facultades para legislar ni reglamentar.

Consideramos que el motivo por el cual la Secretaría de Hacienda utiliza el artículo 16 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal como fundamento de la resolución Miscelánea fiscal, es el de justificar la competencia que tiene para expedir se tipo de disposiciones de carácter general.

Otro de los artículos que fundamentan a la resolución miscelánea es el 31 de la Ley Orgánica de la Administración Publica Federal, el cual establece lo siguiente:

"Artículo 31.- A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

- I. Proyectar y coordinar la planeación nacional de 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 crédito 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 al banco central, a la Banca nacional de desarrollo y las demás instituciones encargadas de prestar servicio de banca y crédito.
- VIII. Ejercer las atribuciones que le señalen las leyes en materia de seguros, fianzas, valores y de organizaciones 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 los que no competa a otra secretaría;
- X. Establecer y revisar las tarifas de los bienes y servicios 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, haciéndoles compatibles con la disponibilidad de recursos y en atención a las necesidades y políticas del desarrollo nacional;
- XV. Formular el programa del gasto 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 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 deben seguir en la elaboración de la documentación necesaria para la formulación del informe presidencial e integrar dicha documentación;
- 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 nacional, 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 la Contraloría y Desarrollo Administrativo, aprobar las estructuras orgánicas y ocupaciones 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, y

XXV. Las demás que le atribuyan expresamente las leyes y reglamentos".

Como se puede notar, el artículo transcrito a través de XXV fracciones, señala una serie de asuntos que compete conocer a la S. H.C.P., empero, de la lectura del mismo no se aprecia que disponga expresamente que compete a dicha dependencia emitir disposiciones de carácter general, por lo tanto, consideramos que se debería precisar qué fracción es la aplicable, ya que la Resolución Miscelánea, no se refiere a todos los asuntos que aborda el citado artículo, sino sólo se refiere a impuestos (excepto los de comercio exterior) y derechos federales. Por estas razones, consideramos que podrían ser aplicables, sólo las fracciones III, XI y XXV.

La primera de las fracciones menciona que compete a dicha dependencia 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, por lo que podría aplicarse, en virtud de que la resolución miscelánea es una disposición fiscal; sin embargo, en los términos de esta fracción la Secretaría de Hacienda sólo tiene la facultad de elaborar los proyectos antes referidos, más no de emitir leyes y disposiciones fiscales. En este sentido sólo le correspondería realizar tales proyectos, para que las autoridades competentes la aprobaran y en su caso publicaran.

Con lo que respecta a la segunda de las fracciones que señala que corresponde a dicha Secretaría cobrar las contribuciones y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, puede aplicarse, en lo que respecta a que para poder cumplir este propósito, emite la Resolución Miscelánea Fiscal en este rubro, a fin de que el contribuyente pueda cumplir mas fácilmente con sus obligaciones tributarias, pero eso no significa que se cumpla con el principio de legalidad establecido en nuestra Constitución Federal.

En la tercera de las fracciones mencionadas, el legislador amplía la esfera de actuación de la Secretaría de Hacienda, y es precisamente aquí, donde el legislador deja abierta la posibilidad para que se le atribuya en otras leyes o reglamentos realizar otras facultades. El ejemplo más claro lo encontramos en los artículos 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación y 6º fracción XXXIV del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda que establecen como facultad de esta dependencia dictar reglas de carácter general. Sin embargo, de esta fracción se desprende un elemento bastante interesante ya que ella misma dispone que a la Secretaría de Hacienda sólo corresponde el despacho de los asuntos que le atribuyan expresamente las leyes y reglamentos, más no las disposiciones de carácter general como lo es la resolución miscelánea fiscal

Dentro de los artículos que fundamentan la resolución miscelánea fiscal se encuentra también el 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación que establece lo siguiente:

“Art. 33.- Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

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

g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores de un año...”.

De la lectura de este artículo, se desprende que para que la autoridad fiscal pueda dar cumplimiento a sus facultades, como son recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable, debe procurar que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones de manera espontánea y oportuna y para ello, deben de proporcionar la asistencia que, entre otras, se encuentra la de facilitar el cumplimiento de las obligaciones mediante reglas de carácter general.

En efecto, la Secretaría de Hacienda, atendiendo a este artículo, ha publicado anualmente una serie de disposiciones de carácter general a las que se le denomina Resolución Miscelánea Fiscal, cuyo objeto lo señala la misma resolución al establecer lo siguiente:

“El objeto de esta resolución es el de publicar anualmente y agrupar, para facilitar su conocimiento, las reglas generales dictadas por las autoridades fiscales en materia de impuestos y derechos federales, excepto los de comercio exterior”.

De lo anterior, resulta evidente la inconstitucionalidad del artículo 33 fracción I, inciso g, en virtud de que el Congreso de la Unión realiza una auténtica delegación de facultades legislativas y reglamentarias a favor de autoridades que constitucionalmente carecen de ellas y que a la luz de nuestra Constitución Política, los únicos que goza de estas facultades son el Poder Legislativo y el Presidente de la República respectivamente. Por lo tanto, es inconstitucional que se faculte a autoridades fiscales (Secretaría de Hacienda), para emitir disposiciones de carácter general, que lejos de sólo ser una asistencia para el contribuyente se han convertido en reglas de carácter general que hacen cabalmente cumplir la ley, lo cual sirve no sólo como una fuente auxiliar para que ésta se haga valer, sino también para crear, modificar, transmitir o extinguir, derechos y obligaciones que afectan al causante.

El último de los artículos que fundamentan a la Resolución Miscelánea Fiscal es el 6º fracciones XXXIV y XXXV, del Reglamento Interno de la Secretaría de Hacienda, el cual dispone lo siguiente:

“Artículo 6.- El Secretario tendrá las siguientes facultades no delegables:

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

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

De la lectura de este precepto, se observa claramente que a la Secretaría de Hacienda se le faculta expresamente para dictar reglas de carácter general, facultad que no podrá ser delegada, lo cual se pone en duda, ya que el último párrafo del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación señala que: "cuando las leyes, reglamentos y demás disposiciones legales hagan referencia u otorguen atribuciones a la S. H. C. P. o a cualquiera de sus unidades administrativas, serán hechas al S.A.T., cuando se trate con la materia objeto de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, su Reglamento Interior o cualquiera otra disposición jurídica que emane de ellos".

De esta manera como veremos más adelante el S. A. T., entre sus atribuciones tiene la de expedir reglas de carácter general; sin embargo, consideramos que existe una diversidad de criterios con respecto a quien le corresponde esta atribución, pues, por un lado se menciona que la facultad de emitir las disposiciones de carácter general no es delegable, y que compete al Secretario de Hacienda, y por otra, se establece que las atribuciones hechas a esta dependencia, en lo referente a la determinación, liquidación, recaudación de contribuciones serán hechas al órgano desconcentrado denominado Servicio de Administración Tributaria que en el año de 1998 hizo uso de esta facultad al emitir la resolución miscelánea fiscal.

### **III.- EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA COMO AUTORIDAD QUE APLICA LA MISCELÁNEA FISCAL**

Hasta el momento hemos podido notar la existencia de un problema, de suma relevancia en materia tributaria y que se refiere precisamente a que determinadas leyes, delegan facultades legislativas y reglamentarias a órganos y funcionarios de la Administración pública, que conforme a la Constitución carecen

de ellas, el caso concreto es el del Secretario de Hacienda y Crédito Público, que no tiene otorgadas las facultades de elaborar normas generales, abstractas y obligatorias, ni proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes fiscales emanadas del Congreso de la Unión, ni ninguna otra facultad similar o análoga. A pesar de ello esta dependencia, expide disposiciones de carácter general que traen graves consecuencias para los sujetos que intervienen en la relación jurídico tributaria.

Estas disposiciones sólo son expedidas por la Secretaria de Hacienda, pero quien las aplica es una autoridad fiscal diferente, denominada Servicio de Administración Tributaria, que es un órgano desconcentrado de dicha dependencia.

## **A) ORGANOS DESCONCENTRADOS**

### **a) Concepto**

Como hemos visto en capítulos pasados, el Estado requiere de la realización de diversas actividades para cumplir sus finalidades y es precisamente a través del Poder Ejecutivo y de sus órganos a los que se les denomina Administración Pública que las realiza.

La Administración pública para poder llevar a cabo los fines que se le han encomendado por el orden jurídico necesita organizarse para determinar cual es la relación de jerarquía y dependencia que debe existir entre sus órganos así como las facultades y competencias que le corresponden a cada uno.

Atendiendo a lo anterior la Administración Pública Federal se divide en: centralizada, descentralizada y desconcentrada.

La primera de ellas, se caracteriza por la concentración de una actividad en un nivel o ámbito jerárquico particular con el fin de reunir en una sola persona o cargo, el poder de tomar decisiones más amplias. En tanto la segunda es el esfuerzo sistemático de delegar toda la autoridad con excepción de aquella que sólo puede ser ejercida en las entidades centrales, no estando sujeta a un control jerárquico.

Como no forma parte de este tópico la cuestión relativa al estudio de las formas de organización administrativa, no abundaremos al respecto, sólo abordaremos lo referente a la desconcentración administrativa, en virtud de que quien aplica la resolución miscelánea fiscal es el Servicio de Administración Tributaria un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Algunos autores como Acosta Romero definen a la desconcentración como "una forma de organización administrativa en la cual se otorgan al órgano desconcentrado, por medio de un acto materialmente legislativo ( ley o reglamento) determinadas facultades de decisión y ejecución limitadas, que le permiten actuar con mayor rapidez, eficacia y flexibilidad, así como tener un manejo autónomo de su presupuesto, sin dejar de existir el nexo de jerarquía, con el órgano superior"<sup>4</sup>

Por su parte el maestro León Cortiñas Pelaez, dice lo siguiente:

"La desconcentración supone una única persona jurídica de derecho público dentro de la cual la relación jerárquica subsiste, aunque dosificadamente la atribución en forma exclusiva de una especialidad técnica al órgano desconcentrado, dotado para su ejercicio de poderes jurídicos o facultades

---

<sup>4</sup> Acosta Romero, Miguel, Op. Cit. p. 317.

específicas, y sometido a un control atenuado por parte del superior jerárquico, por razones tanto de juridicidad como oportunidad<sup>5</sup>.

De los conceptos anteriores se desprende, que con la desconcentración se pretende evitar la concentración de determinadas funciones en la administración central, es por ello que ésta crea órganos inferiores y subordinados, a los cuales se les asigna a través de una ley una determinada competencia, que le permite una mayor libertad de acción en el trámite y decisión de los asuntos administrativos, sin que ello implique que se rompan los vínculos jerárquicos.

Por lo tanto, se puede resumir que la desconcentración es una forma de organización administrativa, en la que se crea mediante una ley o reglamento, un órgano sin personalidad jurídica, ni patrimonio propio, pero que posee una amplia autonomía técnica para una especialidad determinada, ya que se le conceden una gran gama de facultades por parte del órgano central ante el cual no pierde el nexo jerárquico de subordinación, es decir, la creación de órganos con funciones decisorias en un ámbito territorial determinado o la atribución de los mismos, a los ya existentes, no implicando la pérdida de la relación jerárquica y en consecuencia se conservan los poderes del órgano central o de los superiores en cuanto a nombramiento, revocación, sustitución de las decisiones y normatividad de los órganos desconcentrados.

#### **b) Fundamento Legal**

En México el marco jurídico de la desconcentración administrativa se encuentra en los artículos: 90 de la Constitución Federal y 17 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

---

<sup>5</sup> Cortiñas Peláez, León, *Reflexiones de actualidad sobre desconcentración y servicio público*, pag 71

Hasta la reforma del artículo 90 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicada el 21 de abril de 1981 en el Diario Oficial de la Federación, la base constitucional para la creación de organismos desconcentrados, en opinión de algunos autores la derivan de las facultades implícitas consignadas en los artículos 73 fracción XXX y 81 fracción I de la Constitución. Sin embargo, la reforma al artículo 90 al que ya se hizo referencia no deja duda de que éste es la base constitucional para la creación de este tipo de organismos. Así dicho precepto dispone lo siguiente:

Artículo 90.-" La administración pública federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación".

Por su parte, el artículo 17 de la ya citada Ley Reglamentaria del artículo 90 constitucional establece lo siguiente:

"Para la más eficaz atención y eficiente despacho de los asuntos de su competencia, las secretarías de estado y los departamentos administrativos podrán contar con órganos administrativos desconcentrados que les estarán jerárquicamente subordinados y tendrán facultades específicas para resolver sobre la materia y dentro del ámbito territorial que se determine en cada caso, de conformidad con las disposiciones legales aplicables".

En apoyo de lo anterior, podemos decir, que el fundamento legal de la desconcentración la señala como una forma de organización de la administración pública cuya finalidad es dotar a órganos administrativos de un ámbito de



competencia que les permita actuar con flexibilidad, oportunidad y conocimiento técnico, todo ello en beneficio de la productividad y eficacia del aparato público.

### Características de los órganos desconcentrados

Una vez que ha quedado establecido que es un órgano desconcentrado y su fundamento legal, creemos conveniente señalar sus características, las que se engloban en las siguientes:

1.- Son creados por Ley o decreto.

2.- Es una forma de organización que se sitúa dentro de la centralización administrativa. El organismo no se desliga de este régimen. En caso del Estado Federal, depende siempre de la presidencia de la República, de una Secretaría de Estado.

3.- Su competencia deriva de las facultades de la administración central, la cual se reserva amplias facultades de mando, de decisión, de vigilancia y competencia. La desconcentración implica siempre la existencia de un órgano creado por un acto materialmente legislativo, en el que se le otorgan facultades propias, aunque en el fondo esas facultades formen parte de una competencia más amplia del órgano superior.

4.- No gozan de autonomía económica, aún cuando se señalan casos de excepción. Su patrimonio es el mismo que el del órgano central, aunque pueden tener presupuesto propio. El sostenimiento de un órgano desconcentrado corre a cargo del Presupuesto de Egresos de la Federación o de la persona jurídica pública que lo crea. En los órganos administrativos federales, sus ingresos se incorporan al patrimonio federal.

5.- Las decisiones más importantes requieren de la aprobación del órgano del cual dependen.

6.- Tienen autonomía técnica, que significa él otorgarles facultades de decisión propia.

## **B) EL Servicio de Administración Tributaria (S.A.T.)**

### **a) Concepto**

Con lo expuesto anteriormente, se puede notar que la administración pública durante los últimos años ha tratado de atenuar los inconvenientes de la centralización, otorgando algunas de las facultades de su competencia a órganos desconcentrados, en los términos que señala la ley o el acuerdo que los ha creado, para que actúen en nombre del titular del órgano administrativo, dentro de las facultades que le fueron conferidas.

De esta manera y con fundamento en los artículos 16, 17 y 22 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, el titular del Poder Ejecutivo creó un nuevo órgano desconcentrado a cargo de la S. H. C. P., para la recaudación de contribuciones y en lo referente a los servicios aduanales, el cual fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 15 de diciembre de 1995, iniciando sus funciones 1º de julio de 1997 y recibiendo el nombre de Servicio de Administración Tributaria.

En la exposición de motivos de la creación del Servicio de Administración Tributaria el Presidente de la República señaló lo siguiente:

"...El Plan Nacional de desarrollo 1995-2000, dentro de su estrategia para la reforma de gobierno y modernización de la Administración Pública, propone lograr una administración accesible y eficiente, orientada al servicio y cercanía a las necesidades e intereses de la ciudadanía, que responda con flexibilidad y oportunidad a los cambios estructurales que vive el país y que fomente la profesionalización de la función pública.

Asimismo, se establece como prioritaria la necesidad de avanzar en la conformación de un servicio profesional de carrera que garantice el aprovechamiento del mérito, la experiencia y los conocimientos de los servidores públicos, promoviendo esquemas de remuneración, promoción e incentivos basados en dichos elementos.

Es así que se propone la expedición de una nueva ley a través de la cual se llevará a cabo la asignación de las atribuciones de determinación y recaudación de las diversas contribuciones del ámbito federal, que ha venido ejerciendo la subsecretaría de ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a un órgano desconcentrado, con carácter de autoridad fiscal, que se denominara Servicio de Administración Tributaria.

El objetivo de esta propuesta es configurar una organización especializada, conformada por el personal calificado, cuya actividad redunde en la optimización de los procesos recaudadores y el mejoramiento del servicio y atención a los contribuyentes. Para ello deberá contar con la autonomía en el aspecto técnico sustantivo, en la gestión interna de sus asuntos y en materia presupuestal, de tal forma que pueda responder con agilidad, capacidad y oportunidad a la dinámica que las circunstancias actuales que exige el país.

En este sentido la propuesta para atender esta demanda de la ciudadanía ha sido la de realizar las acciones necesarias a que la autoridad

encargada de recaudación, del cobro de contribuciones y de la aplicación de las normas jurídicas que regulan la entrada y salida de mercancías del territorio nacional, se constituyan en un órgano desconcentrado moderno y con autonomía técnica y funciones formadas en el servicio civil.

Para ello, la iniciativa que se somete a la consideración de ese Honorable Congreso de la Unión, asigna al Servicio de Administración Tributaria, todas las funciones relacionadas con la administración fiscal y aduanera, que hasta ahora ha venido desempeñando directamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de la Subsecretaría de ingresos. Sin embargo, la atribución en materia de formulación de la política fiscal del gobierno federal, así como la determinación de los precios y tarifas del sector público se mantendrán directamente a cargo de dicha Secretaría, por tratarse de una herramienta fundamental de la política económica... Por los motivos y consideraciones antes expuestas se define claramente el perfil jurídico y administrativo del órgano..."<sup>6</sup>

Tomando como referencia la exposición de motivos antes transcrita, podemos afirmar que el Presidente de la República, a través de una ley, faculta a un órgano secundario (Servicio de Administración Tributaria), creado por el mismo, para que lleve a cabo una serie de actos de procedimiento, trámite o decisión, para que realice las funciones propias de su competencia, otorgándole la autonomía técnica necesaria para el eficaz y pronto cumplimiento de sus tareas.

Dentro de este orden de ideas, podemos definir al Servicio de Administración tributaria como un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito público, con carácter de autoridad fiscal con atribuciones y

---

<sup>6</sup> Diario de Debates de la Cámara de Diputados del 14 de noviembre de 1995, p. 2649.

facultades vinculadas con la determinación y recaudación de las contribuciones federales, así como en materia fiscal.

### **b) Naturaleza y objetivo**

El Servicio de Administración Tributaria nace como respuesta a demandas y necesidades que surgen de la propia dinámica económica y social del país, y tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público. En la consecución de este objetivo deberá observar y asegurar la aplicación correcta, eficaz, equitativa y oportuna de la legislación fiscal y aduanera, así como promover la eficiencia en la administración tributaria y el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente de las obligaciones derivadas de esa legislación.

### **c) Ley que regula al Servicio de Administración Tributaria**

El Servicio de Administración Tributaria, como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene a su cargo el ejercicio de las facultades y el despacho de los asuntos que le encomienda la Ley del S.A.T. y los distintos ordenamientos legales aplicables, así como los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República y los programas especiales y asuntos que el Secretario de Hacienda le encomiende ejecutar y coordinar en las materias de su competencia.

El Servicio de Administración Tributaria esta regulado por la Ley del mismo nombre, la cual consta de tres Títulos; el primero de ellos establece la denominación y el domicilio del SAT, así como el objeto principal que motiva su constitución y las atribuciones de las que el órgano esta dotado.

Es conveniente destacar, que en lo referente a los recursos del órgano, esta ley prevé, que éstos están integrados con los recursos financieros y materiales que le sean asignados, así como los fondos y fideicomisos que se constituyan o en los que participe en representación de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público para tales fines, los ingresos que obtenga por la prestación de servicios y gastos de ejecución, y las asignaciones que establezca el Presupuesto de Egresos de la Federación. Recibiendo también en adición a las asignaciones recursos para cubrir su gasto ordinario, ello en proporción a los esfuerzos de productividad y eficacia del propio órgano.

El título segundo establece los órganos que ejercen las atribuciones del SAT, el cual contará con una junta de gobierno, integrada por el Secretario de Hacienda, dos representantes de dicha dependencia, el presidente del SAT y dos funcionarios de éste órgano. Así mismo por el Presidente y las unidades administrativas.

#### **d) Atribuciones del SAT para aplicar la Resolución Miscelánea**

El servicio de Administración tributaria, como ya hemos visto, es un órgano desconcentrado de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, cuyo propósito es mejorar los procesos recaudatorios, así como el servicio y atención a los contribuyentes, Las atribuciones de éste órgano están señaladas en el artículo 7º de la Ley del Servicio de Administración, el cual transcribiremos a continuación.

Artículo 7º. El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

- I. Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable;

- II. Dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la política fiscal de la federación;
- III. Representar el interés de la federación en controversias fiscales;
- IV. Determinar, liquidar, y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios, cuando conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal;
- V. Solicitar y proporcionar a otras instancias e instituciones públicas, nacionales y del extranjero el acceso a la información necesaria para evitar la evasión y la elusión fiscales, de conformidad con las leyes y tratados internacionales en materia fiscal y aduanera;
- VI. Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones;
- VII. Participar en la negociación de los tratados internacionales que lleve a cabo el ejecutivo federal en las materias fiscal y aduanera, así como celebrar acuerdos interinstitucionales en el ámbito de su competencia;
- VIII. Proporcionar bajo el principio de reciprocidad, la asistencia que le soliciten las instancias supervisoras y reguladoras de otros países con las cuales se tengan firmados tratados o formen parte de convenciones internacionales de las que México sea parte, para lo cual, el ejercicio de sus facultades de vigilancia, podrá recabar respecto de los contribuyentes información y documentación que sea objeto de la solicitud;
- IX. Fungir como órgano de consulta del Gobierno Federal en las materias fiscal y aduanera;

- X. Localizar y listar a los contribuyentes con el objeto de ampliar y mantener actualizado el registro respectivo;
- XI. **Emitir las disposiciones de carácter general necesarias para el ejercicio de sus facultades, así como para la aplicación de las leyes, tratados y disposiciones que con base en ellas se expidan, y**
- XII. Las demás que sean necesarias para llevar a cabo las previstas en esta ley, su reglamento interior y demás disposiciones jurídicas aplicables.

Con base en el artículo transcrito, podemos decir que el S.A.T., es directamente la autoridad fiscal, la cual para realizar las atribuciones arriba mencionadas, debe de sujetarse a lo que establecen las disposiciones fiscales y aduaneras, pero siempre y cuando éstas se funden en los correspondientes preceptos constitucionales. Ya que de lo contrario estaría contraviniendo lo que señala el artículo 128 de nuestra Carta magna el cual señala que: " Todo funcionario público, sin excepción alguna, antes de tomar posesión de su encargo, prestará la protesta de guardar la constitución y las leyes que de ella emanen, por lo tanto, los funcionarios que integran el Servicio de Administración Tributaria no deberían aplicar las disposiciones de carácter general emitidas por la Secretaría de Hacienda, en virtud de que ésta, no es una autoridad facultada constitucionalmente para ello. En consecuencia, ninguna de estas autoridades se está apegando a los lineamientos de nuestra Norma Fundamental.



#### **IV.- La SHCP y el SAT, autoridades incompetentes para emitir la Resolución Miscelánea Fiscal.**

**A) Análisis de la facultad que le otorga al SAT, el artículo 7º fracción XII, de la Ley que lo regula para emitir disposiciones de carácter general.**

Como se señaló en incisos anteriores, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene a su cargo organismos desconcentrados en ciertas ramas técnicas o administrativas. Uno de estos órganos es el Servicio de Administración Tributaria, que entre sus atribuciones tiene la de emitir disposiciones de carácter general, con el objeto de que los contribuyentes cumplan con mayor facilidad con sus obligaciones fiscales. Esta atribución se encuentra regulada en el artículo 7º, fracción XII de la Ley del SAT, al señalar que corresponde a este órgano emitir las disposiciones de carácter general necesarias para el ejercicio de sus facultades, así como para la aplicación de las leyes, tratados y disposiciones que con base en ellas se expidan. Lo anterior con apoyo de lo que establecen los artículos 14, fracción III de la misma ley, así como el 4º de su Reglamento Interior, confirman, esta atribución al señalar estos preceptos lo siguiente:

Artículo 14.- “El presidente del Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

III.- Expedir las disposiciones administrativas necesarias para aplicar eficientemente la legislación fiscal y aduanera, haciéndolo del conocimiento de la junta de gobierno aquéllas que considere de especial relevancia”.

. Por su parte el artículo 4º establece: “... El Presidente es la máxima autoridad administrativa del Servicio de Administración Tributaria y ejercerá las facultades de éste...”

Como se puede notar de la lectura de los artículos, anteriormente transcritos y en especial del artículo 14, fracción III, sé esta facultando al presidente del Servicio de Administración Tributaria, para que expida disposiciones de carácter general, a efecto de que pueda aplicar la legislación fiscal, hecho que es notoriamente inconstitucional, en virtud de que, nuestro orden jurídico, no contempla que los órganos administrativos legislen o reglamenten leyes, pero a pesar de ello se le esta asignando al titular del órgano desconcentrado dicha facultad y de la cual hizo uso en 1998, al expedir la Resolución Miscelánea Fiscal para 1998, que fue publicada el 9 de marzo del mismo año, en el Diario Oficial de la Federación. Situación que no omitimos comentar, debido a que estas disposiciones constituyen verdaderas normas de carácter general, que crean derechos y obligaciones para los contribuyentes, es decir, son normas encaminadas a regular las relaciones entre el fisco y los particulares emitidas por autoridades que no tienen esa facultad, violando de esta manera la garantía de seguridad jurídica de los gobernados.

B) Análisis de la facultad que le otorga a la SHCP el artículo 6º, fracción XXXIV de su reglamento interior, para emitir disposiciones de carácter general.

Ahora bien, como puede advertirse, la Secretaria de Hacienda, emite disposiciones de carácter general, apoyándose en preceptos que le otorgan esa facultad, ente ellos se encuentran el artículo 6º fracción, XXXIV del Reglamento Interior de la Secretaria de Hacienda y Crédito público, que dispone:

“El secretario tendrá las siguiente facultades no delegables:

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

Así, a través de este precepto, dicha dependencia tiene esa facultad otorgada por el Ejecutivo Federal. Sin embargo, esta facultad que se dice ser no delegable se pone en duda, ya que el artículo 33 último párrafo del Código Fiscal de la Federación señala que “cuando las leyes, reglamentos y demás disposiciones legales hagan referencia u otorguen atribuciones a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o a cualquiera de sus unidades administrativas, serán hechas al Servicio de Administración Tributaria, cuando se trate con la materia objeto de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, su reglamento interior o cualquiera otra disposición jurídica que emane de ellos”.

De esta manera como ya habíamos visto el SAT, entre sus atribuciones tiene la de expedir reglas de carácter general. En consecuencia consideramos que existe una diversidad de criterios con respecto a quien le corresponde esta atribución, pues, por un lado se menciona que la facultad de emitir las disposiciones de carácter general no es delegable, y que compete al Secretario de Hacienda, y por otra, se establece que las atribuciones hechas a esta dependencia, en lo referente a la determinación, liquidación, recaudación de contribuciones serán hechas al órgano desconcentrado denominado Servicio de Administración Tributaria.

#### C) Deducción para considerar inconstitucional la Resolución Miscelánea

Es importante resaltar que la Resolución Miscelánea en primer término es un conjunto de normas que regulan la relación del fisco y de los contribuyentes; en segundo lugar también tiene como propósito detallar la ley para su mejor aplicación y encima de ello va más allá de las disposiciones legales, como ejemplo de este hecho basta con mencionar lo que dispone la regla 2.13.1, antepenúltimo párrafo de la citada resolución Miscelánea fiscal para año 2000, al referirse al pago en parcialidades señala lo siguiente: “ cuando el contribuyente deje de pagar o pague después del vencimiento de cada

parcialidad u omita garantizar el interés fiscal, se considerara por ese sólo hecho que se ha desistido de la opción de pago en parcialidades”

Con relación a la revocación de autorización de pago en parcialidades, el artículo 66, fracción III, del Código Fiscal de la Federación establece: III.- Quedará revocada la autorización para pagar a plazo en forma diferida o en parcialidades, cuando: c) El contribuyente deje de pagar tres parcialidades”.

De lo anterior, se puede ver claramente que la Resolución Miscelánea fiscal, contiene disposiciones claramente encaminadas a regular las relaciones entre el fisco y los causantes y además en reiteradas ocasiones esta en contra de lo que establecen las leyes fiscales, como es el caso que acabamos de citar, en donde el Código Fiscal dispone que se revoca la autorización de pagos en parcialidades cuando el contribuyente no pague tres parcialidades, en tanto, la resolución miscelánea fiscal dispone algo diferente señalando que esa revocación se dará cuando se deje de pagar una parcialidad.

a) En razón de quien las emite.

Consideramos que la resolución miscelánea fiscal es inconstitucional en razón de quien la emite, porque viola los artículos 31, fracción IV y 89, fracción I de nuestra constitución política.

1.- Violación del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política Mexicana.

Al analizar el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, dijimos que de éste se podían desprender básicamente seis principios: que son los de generalidad, obligatoriedad, proporcionalidad, equidad, contribución para el gasto

público y legalidad. Pues bien, la Resolución Miscelánea Fiscal, precisamente viola uno de estos principios que es el de legalidad que consiste en que las obligaciones tributarias deben estar establecidas en un acto formal y materialmente legislativo, como es la ley, ya que en muchos casos establece obligaciones tributarias principalmente formales, que en términos del artículo constitucional citado, deben estar expresamente en una ley.

Resulta que la resolución miscelánea fiscal viola este principio constitucional, porque en alguno casos establece obligaciones a los contribuyentes. A manera de ejemplo y sin que este sea el único, es suficiente señalar lo que citada resolución miscelánea publicada en el Diario Oficial de la Federación el 6 de marzo del 2000, establece en su regla número 2.4.2:

“Para efectos del artículo 29, segundo párrafo del Código, las personas propietarias de establecimientos que soliciten autorización para imprimir comprobantes para efectos fiscales, deberán cumplir los requisitos que a continuación se señalan:

- A. Presentar solicitud ante la Administración Local Jurídica de Ingresos o ante la Administración Central Jurídica de Grandes Contribuyentes, según corresponda.
- B. Acreditar que se trate de un contribuyente del régimen general del ISR, dedicado únicamente a la impresión de documentos, anexo para ello copia de la solicitud de inscripción ante el RFC o del aviso de aumento de obligaciones fiscales, en su caso.

Las cámaras constituidas en los términos de la ley de cámaras empresariales y sus confederaciones, así como los organismos que las reúnan, podrán ser autorizados para imprimir los comprobantes para sus miembros. También podrán ser autorizados los órganos desconcentrados de la Federación, los estados, o municipios cuando

acrediten que su actividad se encuentra únicamente destinada a las artes gráficas.

- C. Demostrar que cuentan con la maquinaria y equipo necesario para la impresión de comprobantes, mediante copia certificada del documento que ampare su propiedad o legítima posesión...”

“...El SAT revocará la autorización otorgada, cuando con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación detecte que los contribuyentes autorizados han dejado de cumplir los requisitos establecidos en los rubros B y C de esta regla o **las obligaciones** establecidas en la regla 2.4.3 de esta resolución...”

De lo anterior se puede observar claramente que la resolución miscelánea fiscal establece obligaciones para los contribuyentes, que en términos del artículo constitucional citado, deben estar expresamente contenidas en una ley, por lo tanto, es evidente su inconstitucionalidad, por ir en contra de lo establece el precepto antes mencionado.

## 2.- Violación del artículo 89, fracción I de la Constitución Política Mexicana.

La Resolución Miscelánea es violatoria del artículo 89, fracción I, que establece la facultad reglamentaria de la que goza el Presidente de la República, en virtud de que es expedida por una autoridad distinta de este último y, sin embargo, estas disposiciones entre sus finalidades están la de detallar el contenido de las leyes, Por lo tanto es inconstitucional por ser expedida por una autoridad incompetente, es decir, por un funcionario que constitucionalmente carece de facultad para expedir este tipo de actos.

Al respecto es ilustrativa la siguiente tesis jurisprudencial que ha establecido nuestro Máximo Tribunal:

“REGLAMENTOS. EL ARTICULO 89 CONSTITUCIONAL NO OTORGA COMPETENCIA A LOS SECRETARIOS DE ESTADO PARA EXPEDIRLOS. DISTINCION ENTRE LEYES Y REGLAMENTOS. En la Constitución Mexicana, como sucede en otros sistemas jurídicos, se reconocen dos niveles de actuación normativas de alcance general: la facultad de legislar propia del Congreso de la Unión (en materia Federal) y 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 exacta 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 rectificarlas. La distinción entre normas producto de una ley y otra potestades atiende a tanto sus fuentes de legitimación como a su eficacia normativa: mientras la ley constituye la voluntad soberana de la comunidad que dispone sobre si 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 explicar su actuación, y cuyas normas hayan 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 encuentran pocas excepciones en nuestro régimen fundamental. Adviértase, al respecto, que ninguna de estas dos 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. Sin embargo, lo anterior no significa que se niegue a los Secretarios de Estado todo género de facultades normativas puesto que en su carácter de titulares de ramo y superiores jerárquicos, gozan de un poder de mando natural sobre sus inferiores y de organización en el ámbito interno de sus dependencias; desde luego, los efectos del ejercicio de ese poder no pueden trascender a los gobernados, en virtud de que estos funcionarios son simplemente servidores públicos no dotados de supremacía general sobre el pueblo”.

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 Góngora Pimentel.

De la tesis anterior se desprende claramente que las facultades para legislar y reglamentar están reservadas a los poderes Legislativo y Ejecutivo, respectivamente, sin que ninguna de ellas pueda ser delegados en algún otro órgano del Estado, ello incluyendo a las Secretarías de Estado. Por lo tanto, podemos concluir, que la Resolución Miscelánea fiscal es inconstitucional, en razón de quien las emite, porque tanto la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como el Servicio de Administración tributaria son autoridades administrativas que no pueden legislar ni reglamentar leyes, en virtud de que dichas facultades constitucionalmente están reservadas a los poderes Legislativo y Ejecutivo.



b) En razón de quien las aplica

Los actos que se fundamenten en la Resolución Miscelánea Fiscal violan lo dispuesto por los artículos 16 y 14 constitucionales.

En efecto, cuando un acto de la autoridad fiscal se fundamenta en la resolución Miscelánea fiscal para afectar la esfera jurídica de un particular debe considerarse que ese acto viola directamente los artículos 14 y 16 constitucionales, pues carecerá de la legalidad a que se refieren los citados preceptos. La garantía de legalidad, implica que para que una autoridad pueda afectar la esfera jurídica de los gobernados, el acto correspondiente debe estar debidamente fundado y motivado; entendiéndose por lo primero la existencia de una ley expedida por el Congreso de la Unión y por la motivación la adecuación que debe hacer la autoridad de un caso concreto, con la hipótesis normativa que establece la ley correspondiente.

Si la autoridad fiscal pretende fundarse en la Resolución Miscelánea Fiscal para afectar la esfera jurídica de un particular éste acto carecerá de la debida fundamentación legal, pues la Resolución Miscelánea no es un precepto legal.

Por tanto, resulta inconstitucional la aplicación que hace de ellas el Servicio de Administración Tributaria, órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en virtud de que no puede aplicar disposiciones que establezcan obligaciones a los contribuyentes, cuando aquellas no se han realizado de acuerdo al procedimiento que marca la Constitución Federal, cabe hacer la aclaración de que las obligaciones que establece la Resolución Miscelánea Fiscal son formales, es decir, se refieren a conductas de hacer, no hacer o tolerar. Dicho órgano desconcentrado tampoco puede aplicar las

disposiciones que tengan como fin detallar una ley, cuando éstas no sean emitidas por el Presidente de la República.

## **V.- EJECUTIVO FEDERAL AUTORIDAD COMPETENTE PARA EMITIR LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL**

### **A) Comparación entre los reglamentos y la Resolución Miscelánea Fiscal.**

Como vimos en el capítulo III de este trabajo, el Presidente de la República, es el único que de acuerdo a nuestra Constitución tiene la facultad reglamentaria con el propósito de que se permita llegar al detalle de las situaciones contempladas en el orden normativo superior (La ley). Así tenemos que el reglamento es un acto jurídico de carácter general, impersonal y abstracto. Siendo de rango inferior a la ley y está subordinado a ésta.

Sin embargo, existen disposiciones administrativas como la Resolución Miscelánea Fiscal, que son normas abstractas, impersonales y generales, que en variadas ocasiones establece obligaciones a los contribuyentes, lo cual como ya señalamos es evidentemente inconstitucional, pero también encontramos que la mayor parte del contenido de dicha Resolución reviste el carácter de un reglamento, ya que al igual que este último trata de detallar el contenido de las diversas leyes fiscales que se reforman cada año.

Ante tal situación, consideramos necesario hacer una comparación entre los reglamentos y la Resolución Miscelánea Fiscal.

1.- Primeramente, atendiendo al órgano que los expide, podemos afirmar que tanto el reglamento como la Resolución Miscelánea Fiscal son actos

formalmente administrativos, con la distinción que el primero es expedido por el Presidente de la República y el segundo por la Secretaría de Hacienda.

2.- Los reglamentos materialmente son disposiciones legislativas, ya que intrínsecamente son normas generales, abstractas, impersonales y obligatorias; la resolución miscelánea fiscal intrínsecamente es idéntica a la ley y al reglamento.

2.- El reglamento para tener validez debe contar con el refrendo ministerial y ser publicado en el Diario Oficial de la Federación. La Resolución Miscelánea debe ser firmada por el Secretario de Hacienda y ser publicada también en dicho diario a efecto de que los contribuyentes la conozcan.

3.- No puede haber reglamento si no hay ley, ya que el propósito de éste es detallar el contenido de dicha ley, a excepción de los casos señalados por nuestra Carta Fundamental. Lo mismo ocurre con la Resolución Miscelánea, esta no tendría razón de ser si no existieran las leyes fiscales que son modificadas cada año.

4.- Los reglamentos tienen una vigencia permanente en tanto exista la ley a la que reglamenta. Sin embargo, la resolución miscelánea tiene una vigencia de un año, la cual no coincide con el ejercicio fiscal.

Con base en estas ideas, creemos que no hay mucha diferencia entre el Reglamento y la Resolución Miscelánea, por lo que consideramos que si para la administración es más fácil, expedir reglamentos en materia tributaria con las características de la Resolución Miscelánea Fiscal, porque no hacerlo, pero a través de la autoridad competente, que es el Presidente de la República, guardando de esta manera el principio de constitucionalidad.

B) Resolución Miscelánea Fiscal, debe ser material y formalmente un Reglamento.

Por lo expuesto anteriormente, consideramos que la resolución miscelánea fiscal debe ser considerada como un reglamento el cual únicamente detalle las reformas que se hacen anualmente a diversas leyes fiscales, siendo así disposiciones generales, abstractas, impersonales, expedidas por el Presidente de la República, en uso de la facultad reglamentaria que le otorga el artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal.

## CONCLUSIONES

1.- El Estado Mexicano, como forma de organización política suprema de una sociedad establecida en un territorio determinado, y con un poder supremo regido por un ordenamiento jurídico, tiene necesariamente algunos fines o metas que alcanzar, para lo cual está compuesto por una serie de órganos que lo integran como son los poderes Legislativo, Judicial y Ejecutivo, con funciones específicas, a saber: Legislativa, Jurisdiccional y Administrativa, ello atendiendo a la división de poderes que ha adoptado nuestra Constitución Federal; pero esta división no implica que exista un rigorismo de dichas funciones, sino que a través de la diversidad de las facultades, estos poderes se complementan en cuanto a la función que cada órgano desempeña.

2.- El sostenimiento de la organización y funcionamiento del Estado implica necesariamente gastos que éste debe atender procurándose de los recursos indispensables. Esto se hace posible a través de la actividad financiera del Estado que corresponde realizar al Ejecutivo Federal, la cual consiste en la obtención, administración y aplicación o gasto de los recursos económicos necesarios para satisfacer las necesidades públicas. La actividad financiera del Estado esta integrada de tres momentos: obtención de recursos, administración de recursos, y gasto de recursos.

3.- Los recursos que obtiene el Estado se derivan de diferentes medios, como son: productos y aprovechamientos que obtiene de sus actividades, así como financiamientos que contrata dentro o fuera del país, pero normalmente se originan de las contribuciones que establece a los gobernados mediante la potestad tributaria, que es la facultad que tiene el Estado de imponer contribuciones encaminadas al pago del gasto público señaladas en una ley. La potestad tributaria debe manifestarse a través de una ley material y formalmente legislativa para que el Estado pueda llevar a cabo la práctica de dicha potestady

para que, a su vez, los particulares tengan conocimiento de los hechos imposables que puedan llegar a generar una obligación a su cargo.

4.- La obligación de contribuir al gasto público no se limita exclusivamente a pagar una suma determinada de dinero al fisco, sino que el contribuyente también debe de realizar una serie de actos que permita a la autoridad fiscal en dado momento verificar el cumplimiento de sus obligaciones. Por tal motivo, la obligación tributaria puede ser de dos tipos: la obligación tributaria sustantiva y la obligación tributaria formal. La primera es aquella que existe entre el Estado y el sujeto pasivo que tiene como contenido el pago de la prestación en dinero; la segunda se refiere a la obligación que tiene el sujeto pasivo de realizar una determinada prestación a favor del sujeto activo, que puede consistir en un hacer, no hacer o tolerar.

5.- La fuente por excelencia de las obligaciones tributarias es la ley, la cual emana del Poder Legislativo, siendo el Congreso de la Unión de acuerdo con los artículos 31, fracción IV, 73, fracciones VII y XXXIX-A, quien tiene a su cargo la importante tarea de establecer situaciones de carácter general, abstracto e impersonal que regulen la relación ente el fisco y el contribuyente y sus límites, así como, para determinar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, para de esta manera brindar seguridad jurídica a los gobernados. Por otra parte, el Ejecutivo tiene a su cargo la facultad para reglamentar las leyes que emanan del poder Legislativo, facultad consagrada en el artículo 89, fracción I de nuestra ley suprema, y que tiene como finalidad que el Presidente de la República detalle el contenido de las leyes sin poder contrariarlas, y que sólo pueden ser ejercidas por estos órganos no sujetas a delegación.

6.- En materia Fiscal existen disposiciones de carácter general denominadas Resolución Miscelánea Fiscal, emitidas anualmente por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público o su órgano desconcentrado

denominado Servicio de Administración Tributaria, que básicamente consisten en establecer obligaciones tributarias formales a los contribuyentes y detallar el contenido de las leyes fiscales que son reformadas cada año por el Congreso de la Unión, facultades que constitucionalmente están reservadas al poder Legislativo y Ejecutivo. Esto provoca que dichas disposiciones esten en contra de lo que establece nuestra Carta Fundamental, siendo por ello inconstitucionales.

7.- La resolución miscelánea fiscal establece obligaciones tributarias formales a los contribuyentes, por tanto, viola el principio de legalidad establecido en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución Federal, ya que toda obligación tributaria debe estar contenida en una ley formal y materialmente legislativa, esto es, que haya sido aprobada conforme al procedimiento legislativo que establece la Constitución Política para el Congreso de la Unión. También, dicha resolución, es violatoria del artículo 89, fracción I de nuestra Ley Fundamental, pues desarrolla y detalla diferentes leyes fiscales, facultad que está reservada al titular del Poder Ejecutivo, sin que en la Constitución exista alguna disposición para delegarla a alguna otra persona o entidad, por tanto, la resolución Miscelánea Fiscal es inconstitucional por ser expedida por autoridades que no tienen facultades para legislar ni reglamentar.

8.- La resolución Miscelánea Fiscal y los Reglamentos comparten las mismas características, como son: las de establecer disposiciones de carácter general, abstractas e impersonales, publicadas en el Diario Oficial de la Federación, que tienen como propósito la ejecución de la ley, desarrollándola y completando en detalle su contenido. El reglamento y las reglas generales referidas, difieren únicamente por la autoridad que las expide, pues mientras aquél lo expide el Presidente de la República con fundamento en el artículo 89, fracción I, en relación con el artículo 92 de la Constitución Federal, las reglas generales las expide la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dependencia del Poder Ejecutivo Federal, que constitucionalmente carece de esa facultad.

## BIBLIOGRAFIA

- ARRIOJA VIZACAINO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, Decimacuarta edición, México, 1999.
- BEJARANO SANCHEZ, Manuel, *Obligaciones Civiles*, Editorial Harla S.A., Tercera edición, México D.F. 1884.
- BESABE FERNANDEZ DEL VALLE, Agustín, *Teoría General del Estado*, Editorial Porrúa S.A., México DF, 1994.
- BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Derecho Constitucional Mexicano*, Editorial Porrúa S.A., Decimasegunda edición, México, 1999.
- BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, Editorial Porrúa S.A., Trigésima edición, México D.F., 1998.
- BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *El Juicio de Amparo*, Editorial Porrúa S.A., Trigesimatercera Edición, México, 1998.
- BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *El Estado*, Editorial Porrúa, México DF, 1970.
- CABANELLAS, Guillermo, *Diccionario Jurídico Elemental*, Editorial Heliasta S.R.L, Decimoséptima edición, Buenos Aires Argentina, 1977.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal Constitucional*, Editorial Harla S.A. Segunda Edición, México, 1999.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Diccionario de Derecho Fiscal*, Editorial Oxford University Press México, S.A. de C.V., México D.F. 1998.
- CHAVEZ CASTILLO; Raúl, *Diccionarios Jurídico Temáticos de Amparo*, Editorial Harla S. A: de C.V. México D.F. 1997.
- CORTIÑAS PELAEZ, León, *Reflexiones de actualidad sobre desconcentración y servicio público en el D.F.*, "Alegatos" No. 17, U. A.M. Azcapotzalco.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa S.A. Decimoctava Edición, México, 1999.
- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto y LUCERO ESPINOSA, Manuel, *Compendio de Derecho Administrativo*. Editorial Porrúa, México, 1999.



- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, Tercera Edición, Editorial Limusa, México D.F., 1998.
- DE PINA VARA, Rafael, *Diccionario de Derecho*, Editorial Porrúa, decimosexta edición, México D.F. 1998.
- FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Editorial Porrúa, Trigesimasegunda Edición, México D.F., 1998.
- FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, Editorial Porrúa, Trigesimaoctava Edición, México, 1998.
- GARCIA MAYNES, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, Editorial Porrúa S.A. Quincuagésima Edición, México, 1999.
- HANS KELSEN, *Teoría General del derecho y del Estado*, UNAM, Quinta reimpresión, México D.F., 1995.
- JELLINEK, GEORG, *Teoría General del Estado*, Editorial Albatros, Buenos aires, 1943.
- MARABARAK CERECEDO, Doricela, *Derecho Financiero Público*, Editorial Mc Graw Hill, México D.F., 1995.
- MARGAIN MONAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa S.A, México D.F., 1999.
- MORENO, Daniel, *Derecho Constitucional Mexicano*, Editorial Porrúa S.A., México D.F., 1999.
- RAMIREZ GRONDA, Juan D., *Diccionario Jurídico*, Editorial Claridad, Décima primera edición, Buenos aires, Argentina, 1994.
- RECASENS SICHES, Luis, *Introducción al Estudio del Derecho*, Editorial Porrúa, México 1999.
- RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, Editorial Harla S.A., Segunda Edición, México, 1999.
- SAYEC HELU, Jorge, *El Poder Legislativo Mexicano*, Editorial Editores México S.A., México, 1997.
- SANCHEZ BRINGAS, Enrique, *Derecho Constitucional*, Editorial Porrúa S.A., Cuarta Edición, México, 1999.

SANCHEZ HERNANDEZ, Mayolo, *Derecho Tributario*, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, Segunda Edición, Tijuana B.C. 1999.

SERRA ROJAS; Andrés, *Teoría del Estado*, Editorial Porrúa S.A., Decimasexta Edición, México, 1999.

SERRA ROJAS, Andrés, *Derecho Administrativo*, Editorial Porrúa S.A., Vigésima Edición, México, 1999.

TENA RAMIREZ, Felipe, *Derecho Constitucional Mexicano*, Editorial Porrúa S.A., Trigesimasegunda Edición, México, 1998.

DICCIONARIO JURIDICO MEXICANO ( INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS DE LA UNAM), Editorial Porrúa S.A., Décima Segunda Edición, México, 1998.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Civil para el Distrito Federal.

Código Fiscal de la Federación.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Reglamento Interior de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Resolución Miscelánea Fiscal para el 2000.

Decimasegunda modificación a la Resolución Miscelánea Fiscal.

IUS 2000, Jurisprudencia y tesis aisladas del Poder Judicial de la Federación. Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Diario de Debates de la Cámara de Diputados del 14 de noviembre de 1995.