



# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

---

---

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL  
Y FINANZAS PÚBLICAS

TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y  
ADMINISTRATIVA: PROCESO DE ¿LEGALIDAD O  
CONSTITUCIONALIDAD EN MATERIA FISCAL?  
FRENTE A LOS ACTOS CON EFECTOS GENERALES

**T E S I S**

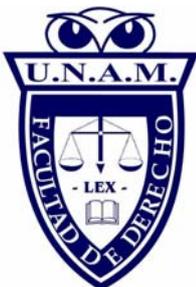
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE

**LICENCIADO EN DERECHO**

PRESENTA :

**ALEXIS ABRAHAM DELGADO QUINTANA**

ASESOR: LIC. EMILIO MARGÁIN BARRASA



CIUDAD UNIVERSITARIA, 2007.



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



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

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

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

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

*ESTE TRABAJO ESTÁ DEDICADO:*

A **DIOS**, porque a pesar de que algunas de las cosas que ha hecho en mi vida no me gustan mucho y no las ha fundado ni motivado, debo admitir que yo no habría llegado hasta aquí si El no lo hubiera querido de esa forma, y así como me ha dado sufrimientos, también me ha dado gente y cosas que han hecho de mí una persona más buena que mala. Ojalá me escuches, pues en este acto te digo: GRACIAS POR TODO. NO IMAGINÉ LLEGAR HASTA AQUÍ ESA TARDE DE FINALES DE NOVIEMBRE HACE CASI SEIS AÑOS.

A mi familia, que me ha dado todo: amor, tiempo, dinero, esfuerzo, comodidades, educación y apoyo; pero sobre todo, alimento físico y espiritual. Este esfuerzo intenta ser la culminación de toda una obra que gracias a ustedes fue posible. Sin ustedes no valgo nada—no se enojen, pero cualquier homenaje a su callada labor es, a mi juicio, insuficiente—.

A MI MADRE, porque su talento natural para mezclar la integridad con el amor ha sido un ejemplo, un apoyo y una fuente de inspiración; aunque a veces ha sido dura por mi bien, siempre representa la dulzura de mi vida.

A MI PADRE, que me ha dado e inspirado muchos de los elementos con los que he adquirido una identidad propia, y que, como mi madre, ha sido casi siempre, antes que el padre severo, el mejor amigo. Cuando rara vez lo fue, era por mi bien.

A MI CARNAL, que has sido mi mejor amigo, antes que mi hermano, papel que siempre desempeñas bien. A veces un poco enojón, pero siempre a mi lado en los momentos en que se necesita el apoyo de alguien que a veces uno cree lo entiende mejor. Como el doctor de la familia que es, ha aliviado mis penas físicas, pero sobre todo, las espirituales.

ESTO ES POR USTEDES, DE USTEDES Y PARA USTEDES.

GRACIAS TOTALES.

A la UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO, que me permitió ser parte de su inagotable grandeza, que me ha brindado la posibilidad de ser mejor cada día, y que me dio la oportunidad de abanderar su loable causa.

A la FACULTAD DE DERECHO, porque me permitió conocer a la gente a la que hoy puedo llamar amigos y maestros, y sobre todo, porque en su materia es la mejor escuela del mundo, por el simple hecho de permitirme ser parte, no importa lo que digan los demás.

Al MAESTRO EMILIO MARGÁIN BARRASA, que ha sido una de las personas que más ha influido en mi vida profesional y personal, con su integridad, su dedicación y su amistad. Además, creyó un mí en un momento en que yo pensaba que nadie más lo haría, profesionalmente hablando.

A MIS AMIGOS, que a pesar de la distancia, han estado ahí para darme alegrías y apoyo en los contados momentos en que me ha sido insuficiente el apoyo familiar (siempre abundante e incondicional, como ya dije).

Al SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS, por darme la oportunidad de culminar un proceso en el que yo he sido la pieza más pequeña de la maquinaria.

Al HONORABLE JURADO, por ser parte,  
quizás en forma involuntaria, de este  
momento tan representativo en mi vida.

# ÍNDICE

|   | <b>PÁGINA</b> |
|---|---------------|
| ÍNDICE  |               |
| INTRODUCCIÓN  | 1             |
| <b>CAPÍTULO I. ACTOS CON EFECTOS<br/>GENERALES EN MATERIA FISCAL</b>                          | <b>5</b>      |
| 1.1. NORMA JURÍDICA FISCAL. CONCEPTO Y<br>CARACTERÍSTICAS                                     | 5             |
| 1.2. LA CONSTITUCIÓN  | 16            |
| 1.3. LA LEY   | 21            |
| 1.4. EL REGLAMENTO  | 26            |
| 1.5. LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL   | 33            |
| 1.6. DECRETOS   | 39            |
| 1.7. ACUERDOS   | 41            |
| 1.8. CIRCULARES   | 42            |
| <b>CAPÍTULO II. LA CONSTITUCIONALIDAD</b>   | <b>50</b>     |
| 2.1. ¿CONSTITUCIÓN POLÍTICA O JURÍDICA?   | 50            |
| 2.2. CONSTITUCIONALIDAD FORMAL  | 58            |
| 2.3. CONSTITUCIONALIDAD MATERIAL  | 65            |
| 2.4. CONCEPTOS BÁSICOS SOBRE EL CONTROL DE<br>CONSTITUCIONALIDAD POR ÓRGANO<br>JURISDICCIONAL | 71            |

|  | <b>PÁGINA</b> |
|--|---------------|
| <b>CAPÍTULO III. LA LEGALIDAD</b>  | <b>77</b>     |
| <b>3.1. CONCEPTO DE LEGALIDAD</b>  | <b>77</b>     |
| <b>3.2. PRINCIPIO DE LEGALIDAD</b>   | <b>82</b>     |
| <b>3.3. GARANTÍA DE LEGALIDAD CONTENIDA EN LOS ARTÍCULOS 14 Y 16 CONSTITUCIONALES</b>                      | <b>85</b>     |
| <b>3.4. EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y EL CONTROL DE LEGALIDAD</b>                                 | <b>96</b>     |
| <b>3.5. EL JUICIO DE AMPARO Y EL CONTROL DE LEGALIDAD</b>  | <b>113</b>    |
| <b>CAPÍTULO IV. EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE IMPUGNACIÓN DE NORMAS GENERALES EN MATERIA FISCAL</b>            | <b>124</b>    |
| <b>4.1. EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL Y EL CONTROL DE LA LEGALIDAD Y CONSTITUCIONALIDAD</b> | <b>124</b>    |
| <b>4.2. EL JUICIO DE AMPARO Y EL CONTROL DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE ACTOS CON EFECTOS GENERALES</b>       | <b>148</b>    |
| <b>4.3. OTROS MEDIOS DE CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DISTINTOS AL JUICIO DE AMPARO</b>                    | <b>154</b>    |
| <b>4.4. DEFICIENCIAS DEL SISTEMA FEDERAL DE IMPUGNACIÓN DE ACTOS GENERALES EN MATERIA FISCAL</b>           | <b>163</b>    |
| <b>4.5. PROPUESTAS DE MODIFICACIÓN</b>   | <b>196</b>    |
| <b>CONCLUSIONES</b>  | <b>208</b>    |

|                     |               |
|---------------------|---------------|
|                     | <b>PÁGINA</b> |
| <b>BIBLIOGRAFÍA</b> | <b>213</b>    |

## INTRODUCCIÓN

La presente investigación tiene por objeto el estudio de la función del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa como órgano de control de legalidad y de constitucionalidad de actos con efectos generales en materia fiscal.

El interés por este tema, más allá de servir como pretexto para la elaboración de una tesis de grado con la que se aspire a obtener el título de licenciado en derecho, surgió a raíz de la relativamente nueva Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1º de diciembre de 2005, vigente a partir del 1º de enero de 2006), con la que, en forma adicional al ánimo del legislador de otorgar una legislación propia a los procesos tramitados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se introdujo una innovación que a más de uno hizo pensar en el juicio de amparo: El artículo 2º de esta nueva ley permite la impugnación de actos con efectos generales, distintos de la ley y del reglamento, ya fuera con motivo de su entrada en vigor o con la aplicación concreta de tales actos en una resolución administrativa susceptible de control por dicho Tribunal.

Otra razón que en forma contundente motivó la elaboración de este trabajo, la constituye el interés por analizar las diversas vías con que cuenta el contribuyente para controlar la validez legal o constitucional del universo de normas jurídicas que conforman el derecho tributario federal mexicano, cuya complejidad está en proporción directa con su constante labor de modificación y creación. Se estima que lo anterior tiene sustento en la necesidad del Fisco Federal de obtener el mayor control posible sobre los contribuyentes, en un país

que no se ha caracterizado por una recaudación eficiente, con el consecuente problema económico que esto implica.

Así las cosas, no es de extrañar que el dilema creciente de la variedad de las fuentes del derecho tributario, incida en forma directa en el diverso problema relativo a los medios de defensa con los que cuenta el contribuyente para cuestionar la legalidad de los actos del Fisco Federal; es decir, entre más vasto es el conjunto de normas jurídico-tributarias, mucho más complejo será el estudio de los recursos con los que el particular puede limitar la actuación de la Hacienda Pública.

Tradicionalmente, en el ámbito federal, el contribuyente ha tenido al alcance dos medios de defensa en contra de la actuación a veces ilegal de la Hacienda Pública: el juicio contencioso administrativo y el juicio de amparo en materia fiscal. El primer juicio, del que conoce el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ha evolucionado notablemente en casi setenta años de existencia, como medio de control de la legalidad en materia fiscal y actualmente administrativa en general, al grado de que ya no es exclusivamente un tribunal administrativo de anulación, sino que incluso es de plena jurisdicción; del segundo proceso, que es competencia de los órganos del Poder Judicial de la Federación, se ha dicho casi todo, que es posible resumir a lo siguiente: la institución jurídica más destacada del derecho mexicano.

Con ese marco de referencia, se pretende investigar si el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa puede llegar a realizar en un momento dado funciones de control de constitucionalidad y no sólo de control de legalidad; para con base en ello, analizar los recursos de de control de la constitucionalidad previstos en la Constitución vigente, precisando si dicho tribunal administrativo puede considerarse una parte del sistema de control de constitucionalidad mexicano o un órgano jurisdiccional de mera legalidad, para

estar en condiciones de realizar una evaluación del funcionamiento de dicho sistema específicamente en lo que respecta a los diversos actos con efectos generales en materia fiscal.

En consecuencia, los objetivos principales de la investigación que se pretende en este trabajo, son los siguientes: Primero, estudiar los alcances de la función del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa como en los ámbitos de legalidad y constitucionalidad en materia fiscal; segundo, analizar las relaciones del juicio contencioso administrativo federal con los diversos medios de control de la constitucionalidad previstos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, especialmente con el juicio de amparo; y tercero, emitir un juicio respecto al funcionamiento en conjunto del sistema de impugnación de actos con efectos generales en materia fiscal, y en su caso, proponer modificaciones al mismo.

En los capítulos que componen esta tesis de grado, se intentará cumplir los objetivos planteados. Por ello mismo, se estima útil hacer una sinopsis de los capítulos que conforman esta investigación.

En el primer capítulo, se tratará el concepto de disposición fiscal, que podría decirse que es la piedra angular de la investigación, dado que el estudio de sus diversas especies permitirá tener una perspectiva de la materia de la que frecuentemente conocen tanto el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa como el Poder Judicial Federal en los asuntos de su competencia.

El segundo capítulo versará sobre el control de la constitucionalidad y de la legalidad, así como los diversos principios y sistemas relacionados con dicha función estatal, cuya importancia y estudios han tenido un importante aumento en los últimos años.

Posteriormente en el capítulo tercero se hará un estudio más detallado sobre la legalidad, en tanto garantía individual, así como se hará breve examen de uno de los instrumentos jurídicos más destacados para su preservación en el ámbito administrativo y tributario, esto es, el juicio contencioso administrativo federal, mismo que ha constituido un modelo para las legislaciones de diversas entidades federativas (incluido el Distrito Federal); asimismo, se hará un repaso somero (pero lo más sustancioso posible) del juicio de amparo contra normas generales, en cuanto a sus principios y su finalidad.

Ya en el cuarto capítulo se analizará el papel del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa como órgano de control de legalidad (función por demás sabida) y de eventual control de constitucionalidad, así como el rol que desempeña dicho medio de defensa dentro de lo que se ha estimado conveniente denominar el sistema de control de la validez constitucional o legal de los actos con efectos generales en materia fiscal a nivel federal, así como se emitirá una opinión sobre dicho tema, con algunas propuestas de modificación.

Vistas las premisas anteriores, lo procedente es comenzar con el estudio del tema que nos ocupa, esperando que este esfuerzo de investigación resulte útil a quien desee profundizar en torno a la impugnación de actos con efectos generales en materia fiscal, un tema cuyo conocimiento se considera necesario para comprender la mecánica del complejo sistema de normas tributarias, cuya finalidad, por antonomasia, es el beneficio de la colectividad.

## **CAPÍTULO I. ACTOS CON EFECTOS GENERALES EN MATERIA FISCAL.**

En este primer capítulo se intentará precisar una serie de términos asociados al concepto «normas generales», en lo que respecta a la materia tributaria. Se considera necesario definir qué se entiende por la expresión «disposiciones fiscales<sup>1</sup>» (así como sus diversas expresiones: normas constitucionales, leyes, reglamentos, decretos, acuerdos, circulares y reglas generales administrativas), para conocer precisamente la diversidad de actos que pueden impugnarse ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y ante los tribunales del Poder Judicial de la Federación.

No obstante, es necesario recordar algunas ideas sobre la norma jurídica, y también en relación con el derecho fiscal, para estar en condiciones de entender el concepto señalado con antelación. En ese orden de ideas, se espera que no resulte inútil el repaso de estos temas que pudieran darse por sabidos.

### **1.1. NORMA JURÍDICA FISCAL. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS**

Para estar en condiciones de explicar la norma jurídica, de cualquier clase que sea, habrán de establecerse su concepto y características; y por ello resulta pertinente hacer unas breves anotaciones sobre algunos temas relativos a la teoría del derecho.

La vida del hombre se encuentra sujeta a diversas reglas. Algunas de ellas no pueden cambiarse (como las leyes físicas, en particular la de la gravedad de los cuerpos), en tanto que otras provienen de la propia interacción

---

<sup>1</sup> Empleada en el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, al que se hará referencia *infra*.

de los seres humanos entre sí; dentro de este grupo de normas destacan las reglas de trato social, las prescripciones morales y las normas jurídicas.

Ahora que se trae a colación la palabra «norma», parece adecuado transcribir la opinión de Eduardo García Máynez:

La palabra norma suele usarse en dos sentidos: uno amplio y uno estricto: *lato sensu* aplicase a toda regla de comportamiento, obligatoria o no; *stricto sensu* corresponde a la que impone deberes o confiere derechos<sup>2</sup>.

Se tomará, de momento, el significado *lato sensu*. No obstante, para mayor claridad, el autor de referencia hace una precisión importante: las leyes naturales expresan relaciones indefectibles, en tanto que las normas se refieren a los seres dotados de arbitrio, que puedan decidir entre el cumplimiento o desobediencia de la norma en cuestión; así, la validez de las leyes o hipótesis científicas depende de su comprobación empírica, en tanto que la validez de las normas valen en sí y por sí, por lo que es irrelevante su eventual incumplimiento<sup>3</sup>.

Así las cosas, cabe ahora diferenciar entre las normas de trato social, las de orden moral y las normas jurídicas, una vez que se ha evidenciado su característica común, a saber, la permanencia de su validez a pesar de su infracción.

Distíngase primero entre reglas éticas y jurídicas. Las primeras son unilaterales, atento que la persona obligada por ellas no tiene ante sí otro sujeto que le exija que las cumpla; las segundas son bilaterales, considerando que el derecho de una persona va acompañado de la obligación de otra de respetar o

---

<sup>2</sup> GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, *Introducción al estudio del derecho*, Porrúa, México, 56ª edición, 2004, p. 8.

<sup>3</sup> *Ibidem*, p. 6 a 10.

hacer cumplir ese derecho, o sea, sí hay un sujeto que puede exigir el cumplimiento de la norma de mérito. La norma ética es autónoma, o sea, el sujeto se da a sí mismo la norma, en tanto que la norma jurídica es heterónoma, en virtud de que otro sujeto ha creado la regla que otros deben obedecer.

Algo similar acontece con las normas de trato social, o convencionalismos sociales, que son reglas que están determinadas por la vida colectiva, como saludar, ceder el lugar a las personas mayores, etcétera. Comparten un rasgo de las normas jurídicas, la heteronomía; y otro de las reglas éticas, la unilateralidad.

Ahora se tratará de caracterizar al derecho. Las normas jurídicas son bilaterales, por los motivos ya referidos un poco más arriba; son externas, toda vez que se ocupan de la conducta exterior de los individuos; son heterónomas porque las impone una persona distinta al sujeto obligado por ellas; y, tal vez lo más importante, son coercibles, esto es, que es admisible el uso de la fuerza (del Estado, generalmente) para que se cumpla con la norma, aun en contra de la voluntad del obligado, lo cual no se aprecia en las normas de trato social o en las de carácter ético.

En esas condiciones, y sin pretender entrar en fructíferas digresiones sobre el particular, es de concluirse que el derecho es un orden normativo de la conducta humana, cuyas reglas son heterónomas, bilaterales, externas y coercibles.

Ahora, sin querer abundar, se hará breve referencia a un tema tradicional dentro de la teoría del derecho: la distinción entre derecho público y derecho privado. Lo anterior tiene la finalidad de ubicar al derecho fiscal, esto es, la disciplina jurídica sobre la que versa el presente trabajo.

Pudiera pensarse que la distinción en comento fuera ociosa; no obstante, es conveniente referirse a ella, porque la materia sobre la que versa este trabajo muestra de forma clara su importancia práctica.

Desde la Roma antigua, específicamente con el conocido jurisconsulto Ulpiano, es que surge la diferencia entre el derecho público, que es el relativo a la cosa (pública) romana, y el derecho privado, el que trata sobre la utilidad de los particulares.

Al respecto, parece más claro el planteamiento de la teoría de la naturaleza de la relación<sup>4</sup>, que sostiene que la distinción entre derecho privado y público no debe buscarse en la naturaleza de los intereses protegidos, sino en la naturaleza de las relaciones que establecen las normas de ambos derechos. Así las cosas, García Máynez señala:

La relación es de derecho privado si los sujetos de la misma encuéntrase colocados por la norma en un plano de igualdad y ninguno de ellos interviene como entidad soberana. Es de derecho público, si se establece entre un particular y el Estado (cuando hay subordinación del primero al segundo) o si los sujetos de la misma son dos órganos del poder público o dos Estados soberanos.

En este punto, posiblemente ya surgió en el lector la pregunta relativa al lugar al que se quiere llegar con estas ideas. Para responder a esa eventual pregunta en forma satisfactoria, debe tomarse otro tiempo más para explicar un poco de las disciplinas jurídicas auxiliares.

A partir del binomio «derecho público-derecho privado», se aprecia que de estos dos grandes conjuntos se derivan las diversas disciplinas jurídicas

---

<sup>4</sup> GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, *Ob. Cit.*, p. 134.

especiales. Por el momento, y con la finalidad de no ser muy prolijos, solamente se explorará un poco el campo del derecho público.

Dentro del derecho público, destacan dos vertientes: derecho constitucional y derecho administrativo.

El derecho constitucional, es el «conjunto de normas relativas a la estructura fundamental del Estado, a las funciones de sus órganos y a las relaciones de éstos entre sí y con los particulares<sup>5</sup>». En opinión de quien escribe, los términos empleados en la definición transcrita justifican su importancia. Más adelante habrá de tratarse algunas cuestiones más específicas que inciden notoriamente en el tema de este trabajo.

Muy relacionado con el derecho constitucional, está el derecho administrativo. Acosta Romero<sup>6</sup> señala, y se estima que con razón, que esta rama jurídica es una de las que más dificultades presentan en cuanto a la unanimidad de su concepto. A pesar de lo anterior, nos ofrece una definición útil al propósito que se persigue en este tema:

Siguiendo la tendencia teórica, formalmente el Derecho Administrativo es el conjunto de normas de Derecho Público que regula al poder Ejecutivo, administración pública y su actividad. Creemos que este concepto deviene un tanto formal y no abarcaría todas las relaciones que pueda tener la administración pública; sin embargo, la mayoría de los tratadistas están acordes con él<sup>7</sup>.

No se considera indispensable referir con excesivo detalle que el poder, de acuerdo a la constitución, se divide para su ejercicio en Ejecutivo, Legislativo y Judicial (artículo 49). Bastará mencionar que el poder legislativo emite leyes,

---

<sup>5</sup> GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, Ob. Cit., p. 137-141.

<sup>6</sup> ACOSTA ROMERO, Miguel, *Teoría general del derecho administrativo*, Primer curso, Porrúa, México, 16ª edición, 2002, p. 11.

<sup>7</sup> *Ibidem*, p. 13.

en tanto que los otros dos poderes se encargan de aplicar las mismas, con la diferencia fundamental de que el poder judicial aplica las leyes cuando existe controversia y el ejecutivo no requiere de la existencia de un conflicto de intereses para aplicar la ley o para cuidar su aplicación; en forma concreta, el Poder Ejecutivo se encarga de dirigir la Administración Pública, y administrar es «cuidar y vigilar los intereses de la colectividad», realizando diversas tareas: prestar servicios públicos, planear el desarrollo nacional, presentar iniciativas de leyes, y particularmente, proveer los medios necesarios para la aplicación y observancia de las leyes.

Dentro del derecho administrativo (y esto resulta de interés), existe una rama jurídica que se ha independizado en forma evidente: el derecho fiscal.

Para estar en condiciones de referirse al derecho fiscal, es necesario partir de la idea de que la administración pública, para cuidar los intereses de la colectividad, necesita allegarse de recursos económicos<sup>8</sup>. Dentro del concepto «recursos», se encuentran tanto los ingresos obtenidos por otorgar concesiones para explotar bienes del Estado (como los ríos y el espacio aéreo), las entradas por empréstitos (deuda pública o privada, externa o interna), así como los ingresos obtenidos por concepto de contribuciones<sup>9</sup>, es decir, la parte de la riqueza de los gobernados que el Estado, en forma unilateral, exige a éstos para costear los gastos públicos.

---

<sup>8</sup> A este respecto resulta de especial interés señalar que el artículo 25 Constitucional, en lo esencial, dispone que corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales. Igualmente se indica que al desarrollo económico nacional concurrirán, con responsabilidad social, el sector público, el sector social y el sector privado, sin menoscabo de otras formas de actividad económica que contribuyan al desarrollo de la Nación.

<sup>9</sup> Salvo que se indique lo contrario, y con la finalidad de no ser repetitivos, usaremos como sinónimos las palabras impuesto, contribución y tributo, sabedores de que cada uno de esos términos tiene rasgos distintivos.

De esta forma, puede decirse que el derecho fiscal es la rama jurídica que estudia los tributos, en cuanto a su creación, principios y obtención; y adicionalmente regula las relaciones del Estado (y más específicamente, del Fisco, personificado entre nosotros por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público) con los contribuyentes, es decir, las personas obligadas a cubrir dichos tributos.

Una vez definido el derecho fiscal, es posible enfocarse a estudiar las características de las normas que lo componen.

Como ha quedado apuntado líneas atrás, el derecho público se compone de normas que regulan relaciones en las que el individuo está subordinado al Estado. Bajo este esquema, es posible sostener, sin temor a equivocarse, que el derecho fiscal pertenece al derecho público, toda vez que los tributos, elemento central del derecho fiscal, son prestaciones que el Estado exige en forma unilateral a los gobernados, es decir, la voluntad de éstos es irrelevante respecto a la creación y a la recaudación de dichas exacciones<sup>10</sup>. Mejor ejemplo del carácter público de la rama jurídica a estudio no podría encontrarse que el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación vigente, que en su primer párrafo dispone:

**Artículo 1o.-** Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas...

El empleo de la expresión «están obligadas» muestra en forma clara que el Estado impone la obligación de contribuir a los gastos públicos, sin importar

---

<sup>10</sup> Debe hacerse la acotación en el sentido de que la relación jurídico-tributaria comprende tanto la obligación tributaria (en la cual el único sujeto obligado es el contribuyente, siempre que realice las actividades que las leyes impositivas señalen como hechos generadores de la obligación tributaria), como diversos derechos y obligaciones que existen entre el Fisco y el contribuyente.

si el gobernado consiente o no en dicho deber. De este modo, se ha encontrado una característica de la norma jurídica fiscal: es de derecho público.

A esta nota distintiva, habrá de sumarse otra particularidad importante, que viene destacada en el artículo 5º del mismo Código Fiscal de la Federación:

**Artículo 5o.-** Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Para explicar esta característica de la norma jurídica fiscal, debemos hacer mención a un principio fundamental del Estado democrático de derecho (el cual es aceptado y defendido en la Constitución vigente): Las autoridades—que detentan el poder público—sólo pueden hacer aquello que les permite la ley. Por otra parte, el pago de los impuestos, en tanto deriva de la voluntad unilateral del Estado, supone una restricción a los derechos de los gobernados, particularmente los de propiedad y de libertad (si no paga impuestos, el gobernado puede incluso ser encarcelado). No obstante, debe matizarse lo anterior, en el sentido de que las graves consecuencias jurídicas que se han anotado, solamente pueden suceder cuando las personas realizan los hechos que las leyes fiscales señalan como generadores de la obligación fiscal, la cual únicamente es a cargo del contribuyente.

De la conjunción de ambas premisas debe llegarse a la conclusión de que las normas jurídicas fiscales, en tanto restrictivas de derechos<sup>11</sup>, sólo pueden aplicarse de forma estricta, en forma similar a las normas jurídicas penales, que también limitan la esfera jurídica de las personas que realizan los actos que las leyes fiscales consideran susceptibles de generar la obligación de contribuir al gasto público.

Pongamos un ejemplo: si un artículo de una ley tributaria dijera que están obligados a pagar un impuesto quienes se dediquen a fabricar vino de 6º G.L., y algunos elaboran vino de 6.5º G.L., en estricta observancia del principio de aplicación estricta de las normas fiscales, estos últimos sujetos quedarían exentos del gravamen que deben pagar los otros productores<sup>12</sup>.

Ahora bien, la interpretación estricta de las normas jurídicas fiscales no es total; se encuentra limitada a determinados casos. El precepto en análisis dice que solamente las disposiciones que impongan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. El mismo numeral dice que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Pero, ¿las normas relativas a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de qué cosa son de aplicación estricta? Respuesta: de las contribuciones, aunque el artículo no lo diga. Sujeto es la persona que realiza la actividad que constituye el hecho generador del impuesto. Objeto es el hecho o acto que da origen a la obligación de pagar el tributo. Base es la parte del objeto sobre la que efectivamente se paga la contribución. Tasa o tarifa, el porcentaje o la serie de

---

<sup>11</sup> Ver nota 10.

<sup>12</sup> Obviamente es un ejemplo hipotético, con fines meramente explicativos.

operaciones que se aplican al valor de la base y que dan como resultado la cantidad de impuesto a pagar.

A pesar de ello, parece que con un sentido de equidad, la jurisprudencia ha adquirido una postura más abierta en relación al tema, la cual citamos en seguida:

Jurisprudencia  
Materia(s): Administrativa  
Novena Época  
Instancia: Segunda Sala  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
Tomo: XVI, Diciembre de 2002  
Tesis: 2a./J. 133/2002  
Página: 238

**CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTAÑAR SU SENTIDO.**

El hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales, como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, son de aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.

Contradicción de tesis 15/99. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materia Civil del Sexto Circuito, antes Segundo del propio circuito y el Segundo en Materia Administrativa del Tercer Circuito, por una parte, y el Tercero en Materias Administrativa y de Trabajo del Cuarto Circuito, anteriormente tercero del propio circuito, por la otra. 15 de octubre de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausentes: Mariano Azuela Güitrón y José Vicente Aguinaco Alemán, quien fue suplido por Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Amparo directo en revisión 1302/2001. United Parcel Service, Company. 23 de noviembre de 2001. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Verónica Nava Ramírez.

Amparo en revisión 473/2001. Constructora Estrella, S.A. de C.V. 5 de abril de 2002. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Carlos A. Morales Paulín.

Amparo en revisión 262/2001. San Vicente Camalú, S.P.R. de R.L. 18 de octubre de 2002. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Aída García Franco.

Contradicción de tesis 34/2001-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Tercero y Quinto en Materia Administrativa del Primer Circuito, Primero en Materia Administrativa del Tercer Circuito, Segundo en Materia Administrativa del Segundo Circuito y Primero del Décimo Octavo Circuito, por una parte, y el Segundo en Materia Administrativa del Tercer Circuito, por la otra. 18 de octubre de 2002. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Tesis de jurisprudencia 133/2002. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del quince de noviembre de dos mil dos.

La segunda parte del artículo que se comenta tiene algunos matices interesantes. Procede citar a un autor destacado en la materia:

El Derecho Tributario va formando poco a poco su propia terminología, pero mientras tanto ha tenido que acudir a otras ramas del Derecho para tomar términos, conceptos y principios que, como ya se expresó anteriormente, se ve precisado en ocasiones a ampliarlos o a restringirlos en su alcance, con el objeto de evitar hasta donde sea posible, la evasión de los tributos<sup>13</sup>.

De lo anterior puede colegirse que la solución de los problemas de interpretación de las normas fiscales se encuentra, ocasionalmente, en otras ramas jurídicas, pero siempre el derecho fiscal reclama un lugar preferente, cuando el artículo 5º señala que a falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

---

<sup>13</sup> MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, Porrúa, México, 17ª edición, 2004, p. 14.

## 1.2. LA CONSTITUCIÓN

A reserva de tratar el tema con más detalle en el segundo capítulo, hay que reconocer que cualquier análisis jurídico (como se pretende en este trabajo) debe empezar por el ordenamiento de mayor jerarquía del sistema normativo: se trata a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Para efectos del presente estudio, se hará referencia a algunos preceptos que son importantes para el tema actual, esto es, los actos con efectos generales en materia fiscal.

Debe hacerse la aclaración en el sentido de que no se hará referencia a todos los artículos constitucionales que inciden en la materia tributaria, toda vez que existen estudios más abundantes al respecto, y en aras de la congruencia de la exposición, se intentará hacer pocas digresiones sobre aspectos que se tratarán en capítulos posteriores.

El primer numeral que se comentará es el 13. Se refiere a que nadie puede ser juzgado por leyes privativas (mejor dicho, que a nadie se le pueden aplicar las mismas); una ley es privativa cuando no reúne los requisitos de generalidad (ser aplicada a todos aquellos que se encuentren en el supuesto previsto por la norma), abstracción (que la ley se aplique indefinidamente, o sea, que no se juzgue solamente un número determinado de casos con base en ella) e impersonalidad (que no se refiera a sujetos específicos).

Esta prohibición, a juicio de quien escribe, no debe interpretarse a la letra, sino en forma sistemática y teleológica, lo que significa que no sólo las leyes emanadas del órgano de representación popular deben cumplir con esa exigencia; cualquier acto con efectos generales, sin importar la autoridad que lo

emita (especialmente el poder Ejecutivo), necesariamente tendrá que ser abstracto e impersonal. En caso contrario, sería violatorio de la constitución.

El segundo precepto a estudiar es el artículo 14, primer párrafo, en el que se dispone que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Cabe recordar, en términos muy genéricos, que una ley (entendida como norma jurídica) es retroactiva cuando vuelve sobre el pasado, lesionando o afectando situaciones nacidas con anterioridad a su vigencia. Han surgido diversas teorías de la retroactividad de las normas jurídicas<sup>14</sup>, mismas que no es el caso estudiar aquí, toda vez que dicho aspecto amerita un estudio por separado.

En relación al tema que nos ocupa, desde el punto de vista de quien escribe, la prohibición constitucional en mención no puede entenderse referida exclusivamente a las leyes, sino debe hacerse extensiva a cualquier acto de autoridad que tenga efectos generales, como los reglamentos, por ejemplo. Pensar lo contrario significaría permitir al poder Ejecutivo, en su caso, expedir reglamentos de ejecución (u otros actos de carácter general) retroactivos, que violarían dicha garantía del gobernado, lo que nos parecería ilógico y arbitrario.

En el segundo párrafo del artículo 14 se trata la cuestión relativa a la garantía de audiencia frente a actos de autoridad privativos de derechos, mediante el mandato de que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento<sup>15</sup>. Resulta interesante traer a colación que el criterio

---

<sup>14</sup> Debe apuntarse que incluso la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha fijado su propia teoría de la retroactividad (llamada teoría de los “componentes de la norma”, cuyas bases no son del todo claras, en opinión de quien escribe).

<sup>15</sup> La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado en jurisprudencia que las formalidades esenciales de cualquier procedimiento son: 1) notificación de inicio del

predominante del Poder Judicial Federal ha sido en la dirección de que las leyes que se expidan por el Poder Legislativo deben respetar dicha garantía y regularla, so pena de ser opuestas a la Constitución.

Algo ligeramente distinto acontece respecto a otros actos con efectos generales, en particular los reglamentos. También en diversas tesis de los tribunales federales (tanto los del Poder Judicial de la Federación como del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa) se ha indicado que si una ley material y formal<sup>16</sup> no establece un recurso en contra de un acto basado en dicha ley, el reglamento (y creemos que cualquier otro acto con efectos generales de jerarquía inferior) derivado de la misma no puede establecerlo, y de suceder al contrario, dicho recurso no puede ser de observancia obligatoria para los particulares, puesto que admitir la conclusión opuesta implicaría subvertir la jerarquía normativa, ya que el reglamento excedería el contenido de la ley que reglamenta al crear medios de defensa que aquella no estableció.

Se pasa a continuación al artículo 16, primer párrafo. En él se contiene una de las bases del Estado de derecho: la garantía de legalidad, traducida en que los actos de la autoridad (privativos o de molestia, entendida ésta en su acepción amplia) deben ser emitidos por autoridad competente, y que sean fundados y motivados. Es necesario aclarar que si bien es verdad que el numeral que se comenta no hace mención respecto a los actos de autoridad privativos de derechos (a los que alude el diverso artículo 14, segundo párrafo), lo cierto es que la expresión «...*Nadie puede ser molestado...*» del artículo 16 citado, al utilizar el verbo molestar en forma pasiva, indudablemente hace extensiva la exigencia de fundamentación y motivación a los actos privativos (que podrían definirse como la «molestia máxima»).

---

procedimiento y sus consecuencias; 2) la oportunidad de probar; 3) la oportunidad de alegar; y 4) el dictado de una sentencia que dirima las cuestiones debatidas.

<sup>16</sup> Ver más adelante en este capítulo.

Este precepto es particularmente importante en lo relativo a la emisión de actos de autoridad con efectos generales, dado que eventualmente puede suceder que un acto de dicha naturaleza no sea emitido por el funcionario facultado para ello, lo que invariablemente acarrearía su inconstitucionalidad.

Respecto a determinados puntos interesantes del estudio que nos ocupa, tanto del artículo 14 como del 16, regresaremos posteriormente.

Sigamos entonces con el artículo 31, fracción IV, el cual puede ser catalogado como el centro de gravedad del sistema tributario mexicano, atento que en dicho numeral se establece que es obligación de los mexicanos 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.

Cuando en este precepto se emplea la palabra «ley», ahora sí se alude a una ley en sentido formal y material, es decir, que sea emitida por el Poder Legislativo (aspecto formal) y que regule situaciones abstractas, en forma general e impersonal (aspecto material). Esto se traduce en que ningún otro órgano del Estado está autorizado para crear tributos o modificar los elementos esenciales (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa) de los ya existentes; en caso contrario, tales exacciones devendrían inconstitucionales. Así nace entonces el principio de legalidad tributaria.

Esta exigencia constitucional, que históricamente tuvo origen en los primeros parlamentos europeos de la época absolutista, alguna vez suscitó en México la discusión relativa a si la proporcionalidad y la equidad eran dos conceptos autónomos o eran uno solo. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que son dos conceptos distintos, aunque complementarios. Sin embargo, según sea la clase de tributo a la que nos

enfrentemos, dichos conceptos no pueden entenderse igual para todos los casos (v.gr., no es igual el principio de proporcionalidad en impuestos directos que en indirectos).

En lo que toca al presente trabajo, el principio de referencia debe ser respetado por cualquier autoridad que tenga facultad para emitir actos con efectos generales, especialmente las formalmente legislativas, bajo pena de inconstitucionalidad (obvio es que si algún acto que no sea formalmente ni materialmente legislativo crea un impuesto, evidentemente el mismo será notoriamente inconstitucional).

Ahora bien, otro precepto Constitucional destacado<sup>17</sup> por cuanto hace al artículo 133 constitucional, que siempre ha sido un precepto de interpretaciones confusas y el cual, por motivos diversos, no tenía razón de ser incluido en el texto definitivo de la constitución, no trataremos de él, toda vez que se refiere al problema clásico de la jerarquía entre tratados internacionales y leyes federales.

A pesar de apartarse del objeto central este problema, es importante señalar que por decisión jurisprudencial de los actuales ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la constitución está por encima de dichos compromisos internacionales, mismos que se encuentran por encima de las leyes federales. No obstante, a nuestro juicio la postura correcta (igual jerarquía de leyes federales y tratados internacionales, e inferioridad de ambas normas frente a la carta magna) era la que sostuvo la anterior integración de la Corte<sup>18</sup>.

---

<sup>17</sup> Más adelante en este mismo capítulo se tratará el tema referido a las facultades del congreso y del poder ejecutivo en materia de actos con efectos generales en materia fiscal.

<sup>18</sup> Un interesante estudio sobre el nuevo criterio puede encontrarse en COVIÁN ANDRADE, Miguel, *La Suprema Corte de Justicia de la Nación y el control de la constitucionalidad (diez años de fallas e imprecisiones)*, Centro de Estudios de Ingeniería Política y Constitucional, México, 2005, p.257-270.

Los tratados internacionales en materia fiscal son importantes, en particular los relativos a doble tributación y comercio exterior. Como actos con efectos generales, deben ajustarse a las prescripciones constitucionales que hemos comentado previamente, así como cumplir los requisitos formales respectivos (aprobación por la Cámara de Senadores).

### **1.3. LA LEY**

Ahora sí cabe hacer anotación respecto de los preceptos constitucionales referidos a las leyes en materia tributaria.

Las leyes constituyen, a juicio de quien escribe, el principal instrumento del sistema impositivo mexicano, en tanto que son ellas las que, en forma exclusiva, determinan qué actividades se encuentran sujetas al pago de impuestos (obviamente, respetando los límites fijados por la constitución, a los que enseguida se hace alusión).

Se considera acertado empezar señalando que el Congreso se divide en dos cámaras, la de Diputados y la de Senadores. Cada una de ellas tiene atribuciones por separado (mereciendo especial mención que, por ejemplo, la Cámara de Diputados tiene la facultad de aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo<sup>19</sup>); pero en la creación de las leyes, ambas deben trabajar juntas, es decir, con el carácter de Congreso de la Unión.

---

<sup>19</sup> Artículo 74 constitucional, fracción IV.

En materia de leyes tributarias, las facultades del congreso son las siguientes:

- a) Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto (fracción VII).
- b) Para establecer contribuciones (fracción XXIX):
  - 1o.** Sobre el comercio exterior;
  - 2o.** Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27;
  - 3o.** Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
  - 4o.** Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y
  - 5o.** Especiales sobre:
    - a)** Energía eléctrica;
    - b)** Producción y consumo de tabacos labrados;
    - c)** Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
    - d)** Cerillos y fósforos;
    - e)** Aguamiel y productos de su fermentación; y
    - f)** Explotación forestal.
    - g)** Producción y consumo de cerveza.

Una vez señaladas las materias sobre las que se pueden establecer contribuciones, procede a continuación referirse a la forma en que se crean las leyes impositivas.

El primer paso es la iniciativa de ley, que puede ser presentada por los Diputados o Senadores al Congreso de la Unión, las legislaturas de los Estados y al Presidente de la República (artículo 71 constitucional).

Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, pudiéndose presentar inicialmente ante cualquiera de ellas, pero constituyen excepción a esta regla los proyectos que versaren sobre empréstitos, **contribuciones o impuestos**, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales *deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados*<sup>20</sup>.

Una vez discutido y aprobado el proyecto de ley (impositiva) en la Cámara de Diputados, pasará a la Cámara de Senadores para una segunda discusión y aprobación<sup>21</sup>; si en dicha Cámara se aprueba, el proyecto pasará al Presidente de la República, quien si no tuviere observaciones que hacer, lo mandará publicar<sup>22</sup>.

---

<sup>20</sup> Es paradigmático a este respecto el caso del famoso impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios suscitado en el año 2003, que primero se discutió en la Cámara de Senadores antes que en la de Diputados, motivo por el cual dicho gravamen fue declarado inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

<sup>21</sup> Sería prolijo reproducir los incisos d) y e) del artículo 72 constitucional, que se refieren a los casos de desechamiento parcial o total, por parte de la cámara revisora, de lo que haya aprobado la cámara de origen. La consecuencia más destacada de ese rechazo es la creación de un impedimento para discutir los proyectos controvertidos en el mismo periodo de sesiones (cuya duración se establece en los artículos 65 y 66 constitucionales).

<sup>22</sup> Si el Presidente decide hacer observaciones, enviará a la Cámara de origen el proyecto para que se vuelva a discutir, y en caso de ser ratificado el mismo por dos terceras partes de los miembros presentes de la misma (a pesar de las observaciones), pasará a la Cámara revisora para que ésta lo apruebe o deseche; si lo aprueba por la misma mayoría de dos tercios de sus miembros presentes, el proyecto volverá al Ejecutivo, quien ya no podrá oponerse a la publicación (inciso c) del artículo 72 constitucional). En este artículo—comentario al margen—se puede apreciar el mayor peso político del Presidente frente al congreso, nota distintiva de los regímenes presidenciales, misma que nació en la época de las monarquías absolutas en decadencia.

Este es el mecanismo general, pero en el artículo 74, fracción IV de la constitución se prevé un procedimiento específico en lo que respecta a las leyes tributarias, mismo que a continuación se estudia.

Según se apuntó antes, es facultad exclusiva de la Cámara de Diputados la aprobación del presupuesto de egresos de la federación, previa discusión y aprobación (o modificación) del proyecto enviado por el Ejecutivo Federal.

Al efecto, el Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara tanto la Iniciativa de Ley de Ingresos como el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 8 del mes de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente (en este caso, el Secretario de Hacienda y Crédito Público) a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre<sup>23</sup>. Una vez aprobada por el Ejecutivo, se pasará a la publicación de la misma, lo cual se hará por medio del refrendo del Secretario de Gobernación (artículo 13 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal)<sup>24</sup>.

---

<sup>23</sup> Constituye una excepción a esta regla, el caso de la transmisión del poder Ejecutivo cada seis años, que se da el 1º de diciembre del año respectivo, por lo que el propio artículo 74 en comento indica que en ese caso, el Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de diciembre. No está de más relatar que ya se suscitó un problema en el 2004 sobre este artículo 74 fracción IV de la constitución, en la controversia constitucional 109/2004, a raíz de que el Presidente promovió dicho recurso de control de la constitucionalidad, para combatir la modificación del presupuesto hecha por la Cámara de Diputados. Como no es tema que sea indispensable abordar aquí, se ha optado por no profundizar mucho; baste señalar que, desde el punto de vista de quien escribe, la facultad de aprobación del presupuesto referido corresponde únicamente a la Cámara en mención, por lo que no cabe el veto presidencial en esa materia (sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación no resolvió de esa forma, por razones de muy diversa índole, incluidas las de carácter político). Nuevamente se recomienda consultar en COVIÁN ANDRADE, Miguel, La Suprema Corte de Justicia de la Nación y el control de la constitucionalidad (diez años de fallas e imprecisiones), Centro de Estudios de Ingeniería Política y Constitucional, México, 2005, p. 410-495, en donde se hace un análisis crítico del fallo recaído a dicha controversia y las circunstancias de su emisión.

Es interesante la acotación que hace Margáin Manautou en su Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, Porrúa, México, 17ª edición, 2004, p. 36, en el sentido de que el refrendo de dicho Secretario pueda servir como una segunda oportunidad de vetar la ley

Sobre la vigencia de la ley tributaria cabe apuntar que, si como señalamos arriba, el presupuesto de cada año se discute en la Cámara de Diputados, previa aprobación de las contribuciones que deben decretarse para cubrirlo, es de concluirse que también la ley fiscal tiene vigencia de un año.

Como atinadamente apunta Margáin Manautou<sup>25</sup>, para ahorrar trabajo a los legisladores y no tener que aprobar éstos año con año cada ordenamiento impositivo, se ha creado un ordenamiento denominado Ley de Ingresos de la Federación, en el que se hacen aparecer todas las leyes fiscales que se desea mantener en vigor para el ejercicio fiscal siguiente; no obstante, eso no quiere decir que la ley fiscal que se haya aprobado para entrar en vigor el año siguiente forzosamente deba estar incluida en dicha Ley de Ingresos, porque tanto ese ordenamiento como el ordenamiento fiscal nuevo tienen la misma jerarquía y validez independiente, ni la constitución exige que así se haga, por lo cual esa Ley de Ingresos sólo sirve para aligerar la carga de trabajo legislativa.

En cuanto a la vigencia ordinaria de la ley impositiva, debe estarse al contenido del artículo 7º del Código Fiscal de la Federación, que dispone:

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.

---

expedida por el Congreso, bastando al efecto que el titular del Ejecutivo ordene a su Secretario la abstención de refrendar el decreto promulgatorio respectivo, con lo que la ley aprobada por el Congreso podría no entrar en vigor.

Ob. Cit., p. 37.

Para terminar este apartado relativo a la ley, debe mencionarse que el legislador es el único que puede determinar la fecha en que entren en vigor las leyes fiscales, siempre mirando hacia el futuro y no hacia el pasado (pues de lo contrario el ordenamiento sería retroactivo y violatorio del artículo 14 constitucional, primer párrafo).

#### **1.4. EL REGLAMENTO**

Para la gente que no está adentrada en cuestiones jurídicas, la ley y el reglamento podrían ser sinónimos. No obstante, se estima que si hay algo que distingue a un estudioso del derecho del resto de las personas, son dos cosas: saber distinguir entre posesión y propiedad (como decía alguna vez Rudolf Jhering), y diferenciar entre la ley y el reglamento.

Tradicionalmente se ha clasificado a los reglamentos en dos tipos: los que emanan de particulares y los que provienen del poder público. Los primeros nacen del consenso de las partes que los crean y a las que se dirigen, por ejemplo, los de los miembros de un club deportivo; los segundos, que son los que interesan a nuestro estudio, los define Acosta Romero como sigue:

Es una manifestación unilateral de voluntad discrecional, emitida por un órgano administrativo legalmente investido de potestad o competencia para hacerlo (Presidente de la República en el ámbito federal, Gobernador del Estado en las entidades federativas), creadora de normas jurídicas generales que desarrollan los principios de una ley emanada del Congreso, a efecto de facilitar su ejecución y observancia en la esfera administrativa<sup>26</sup>.

En efecto, de acuerdo al artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es facultad del Ejecutivo Federal promulgar y

---

ACOSTA ROMERO, Miguel, Ob. Cit., p. 1025.

ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia. Esto coincide con el concepto que acabamos de transcribir, por lo que es necesario puntualizar las diferencias entre la ley y el reglamento; destacando previamente la nota común a ambos actos, esto es, que los dos ordenamientos son de naturaleza impersonal y abstracta, y crean situaciones jurídicas generales<sup>27</sup>.

| <b>LEY</b>   | <b>REGLAMENTO</b>   |
|--|---|
| LA EXPIDE EL PODER LEGISLATIVO (CONGRESO)  | LO EMITE EL PODER EJECUTIVO (PRESIDENTE O GOBERNADOR)   |
| SU PROCEDIMIENTO DE CREACIÓN ES MÁS COMPLEJO (ARTÍCULOS 71 Y 72 CONSTITUCIONAL)  | SU PROCEDIMIENTO DE EXPEDICIÓN ES SENCILLO, LIMITÁNDOSE SOLAMENTE AL REFRENDO MINISTERIAL Y LA PUBLICACIÓN EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN (ARTÍCULO 92 CONSTITUCIONAL) |
| PRINCIPIO DE AUTORIDAD FORMAL DE LA LEY, TRADUCIDO EN QUE LAS DISPOSICIONES DE ÉSTA NO PUEDEN SER MODIFICADAS NI REBASADAS EN CONTENIDO O ALCANCE POR LAS DEL REGLAMENTO, CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 72 CONSTITUCIONAL, INCISO F): «En la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos, se observarán los mismos trámites establecidos para su formación». | EN CONCORDANCIA CON ESTE PRINCIPIO DE AUTORIDAD FORMAL DE LA LEY, EL REGLAMENTO NO PUEDE SUBSANAR LAGUNAS DE LA LEY.  |

---

Cabe recordar que la situación jurídica es la manera de ser de cada uno, relativamente a una regla de derecho; es abstracta, si la manera de ser de cada uno en relación con la norma es eventual o teórica; y concreta, si esa manera de ser derivada para cierta persona de un acto o hecho jurídicos, pone en juego las reglas de una institución jurídica en contra o a favor de dicha persona.

Para reafirmar lo expuesto, cabe citar el criterio siguiente, el cual se considera no sólo aplica respecto de reglamentos, sino también de actos análogos emanados del poder Ejecutivo, algunos de los cuales posteriormente se estudiarán<sup>28</sup>:

Jurisprudencia  
 Materia(s): Administrativa  
 Novena Época  
 Instancia: Segunda Sala  
 Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
 Tomo: II, Septiembre de 1995  
 Tesis: 2a./J. 47/95  
 Página: 293

#### FACULTAD REGLAMENTARIA. SUS LIMITES.

Es criterio unánime, tanto de la doctrina como de la jurisprudencia, que la facultad reglamentaria conferida en nuestro sistema constitucional al Presidente de la República y a los Gobernadores de los Estados, en sus respectivos ámbitos competenciales, consiste, exclusivamente, dado el principio de la división de poderes imperante en la expedición de disposiciones generales, abstractas e impersonales que tienen por objeto la ejecución de la ley, desarrollando y completando en detalle sus normas, pero sin que, a título de su ejercicio, pueda excederse el alcance de sus mandatos o contrariar o alterar sus disposiciones, por ser precisamente la ley su medida y justificación.

Revisión fiscal 59/81. Playa Sol Vallarta, S.A. 4 de octubre de 1982. Cinco votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez. Secretario: José Angel Mandujano Gordillo.

Amparo en revisión 3227/90. Empresas Tylsa, S.A. de C.V. 29 de agosto de 1994. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Atanasio González Martínez. Ponente: Noé Castañón León. Secretario: Luis Ignacio Rosas González.

Amparo en revisión 2165/93. Compañía Azucarera del Ingenio de Bellavista, S.A. 9 de junio de 1995. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Marta Leonor Bautista de la Luz.

Amparo en revisión 862/93. Ingenio José María Morelos, S.A. 9 de junio de 1995. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Mercedes Rodarte Magdaleno.

Amparo en revisión 1841/94. Francisco José Luis Gutiérrez Flores. 18 de agosto de 1995. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Germán Martínez Hernández.

Tesis de Jurisprudencia 47/95. Aprobada por la Segunda Sala de este alto Tribunal, en sesión privada de veinticinco de agosto de mil novecientos noventa y cinco, por unanimidad de cinco votos de los Ministros: Presidente

---

Ver infra en este mismo capítulo.

Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, Mariano Azuela Güitrón, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Sergio Salvador Aguirre Anguiano.

Una vez precisadas las características del reglamento administrativo, llamado también de ejecución (de una ley), no se olvide que también existen los reglamentos interiores de los órganos de gobierno, o bien, los reglamentos autónomos, conocidos también como de policía y buen gobierno, llamados autónomos porque no derivan de una ley como los de ejecución.

En relación con la materia tributaria, dada la imposibilidad práctica de que el Congreso cobre los impuestos y resuelva las cuestiones de aplicación de las leyes que se susciten al efecto, se deja al poder ejecutivo la aplicación de los ordenamientos tributarios; y en aras de proveer a su aplicación en la esfera administrativa, se expiden reglamentos de dichas leyes; son ampliamente conocidos, por citar ejemplos, los reglamentos de las Leyes de los Impuestos sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto al Activo y demás.

Apunta al respecto Margáin Manautou: «...el reglamento adquiere cada día mayor importancia como instrumento para corregir o colmar errores, omisiones o lagunas que se encuentran en la ley. Nuestra legislación fiscal federal, en su evolución está llena de ejemplos de leyes con graves fallas de técnica legislativa, que se han pretendido corregir con la expedición de reglamentos y, a veces, hasta con simples circulares, lo que hace importante estudiar, aun cuando en forma somera, las diferencias y alcances de la ley tributaria y su reglamento<sup>29</sup>».

Dichas diferencias se han anotado con antelación, sin que obste que se refieran al reglamento administrativo, toda vez que los reglamentos de las leyes impositivas participan de las mismas características.

---

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, Ob.Cit., p. 137.

No obstante, cabe hacer mención de un par de criterios jurisprudenciales que han dado un significado nuevo al principio de autoridad formal de la ley, mismos que se transcriben a continuación:

Tesis aislada  
Materia(s):Constitucional, Administrativa, Común  
Novena Época  
Instancia: Pleno  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
Tomo: III, Marzo de 1996  
Tesis: P. XIX/96  
Página: 465

**REGLAMENTOS. CASO EN QUE SIGUEN VIGENTES A PESAR DE QUE SE ABROGUE LA LEY EN QUE SE SUSTENTAN.**

Aun cuando es válido concluir que, por regla general, si una ley es reformada, derogada o abrogada, el reglamento que la detalla, se verá afectado de la misma manera, incluso en el supuesto de que no se hubiese reformado, derogado o abrogado expresamente; sin embargo, cuando en la nueva ley se establezca que los reglamentos de la ley abrogada continuarán vigentes "en lo que no se opongan a la nueva ley", tales disposiciones son válidas conforme con el principio que reza que quien puede lo más puede lo menos, ya que si el legislador está facultado para poner en vigencia nuevas leyes, resultaría incongruente que no pudiera mantener la de los reglamentos.

Amparo en revisión 380/95. Promotora El Viejo Cuautitlán, S.A. de C.V. 12 de febrero de 1996. Mayoría de diez votos. Ponente: Olga María Sánchez Cordero. Secretario: Marco Antonio Rodríguez Barajas.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de febrero en curso, aprobó, con el número XIX/1996, la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a veintiséis de febrero de mil novecientos noventa y seis.

Tesis aislada  
Materia(s):Constitucional, Administrativa, Común  
Novena Época  
Instancia: Pleno  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
Tomo: III, Marzo de 1996  
Tesis: P. XX/96

Página: 465

REGLAMENTOS. EL LEGISLADOR ESTA FACULTADO PARA MANTENER TRANSITORIAMENTE SU VIGENCIA, AUN CUANDO LA LEY QUE DETALLABAN HUBIESE SIDO DEROGADA O ABROGADA.

Cuando el legislador recupera de manera transitoria la preceptiva reglamentaria de la anterior ley, hasta en tanto se expide el reglamento de la nueva, actúa dentro de sus facultades y no invade la esfera de atribuciones del Ejecutivo, toda vez que en ese supuesto, el legislador no ejercita la facultad reglamentaria que es exclusiva del titular del Ejecutivo en términos de lo dispuesto por el artículo 89, fracción I constitucional, sino que está legislando con el carácter provisional del artículo transitorio, en el entendido de que no existe el impedimento para que el legislador, dentro de la ley, establezca las reglas minuciosas y de detalle que caracterizan a los reglamentos, y que hacen posible la aplicación de aquélla.

Amparo en revisión 380/95. Promotora El Viejo Cuautitlán, S.A. de C.V. 12 de febrero de 1996. Mayoría de diez votos. Ponente: Olga María Sánchez Cordero. Secretario: Marco Antonio Rodríguez Barajas.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de febrero en curso, aprobó, con el número XX/1996, la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a veintiséis de febrero de mil novecientos noventa y seis.

Parecen atinados los criterios de la Corte, en tanto que se interpreta correctamente el principio de superioridad formal de la ley, toda vez que si el reglamento que subsiste rebasara el contenido legal (en perjuicio de los gobernados, no así en su beneficio), sin esa mención de «en tanto no se opongan a la nueva ley», dicho reglamento sería inconstitucional.

Para terminar este apartado será importante hacer breve apunte respecto al reglamento interior de los principales órganos de gobierno encargados de la aplicación de las leyes fiscales.

En primer lugar en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal se dice que inicialmente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, parte de

la Administración Pública Federal centralizada, corresponde cobrar los impuestos y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales (artículo 31, fracción XI); por otra parte, en el artículo 17 de la misma ley se dice que para la más eficaz atención y eficiente despacho de los asuntos de su competencia, las Secretarías de Estado 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.

Dentro de ese rubro de los organismos desconcentrados, en el caso de la Secretaría en comento, tenemos al Servicio de Administración Tributaria, autoridad fiscal, que por ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, vigente a partir del 1º de julio de 1997, fue creado con el objeto de recaudar las contribuciones así como vigilar el cumplimiento de las disposiciones fiscales (artículos 1º, 2º y 7º de la Ley del Servicio de Administración Tributaria).

Ahora bien, en el diverso artículo 18 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que señala que en el reglamento interior de cada una de las Secretarías de Estado, que será expedido por el Presidente de la República, se determinarán las atribuciones de sus unidades administrativas, así como la forma en que los titulares podrán ser suplidos en sus ausencias.

En efecto, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene su propio reglamento interior, expedido por el Presidente de la República; igualmente, el Servicio de Administración Tributaria tiene su reglamento interior, emitido por la misma autoridad (artículo 4º, Ley del Servicio de Administración Tributaria); a pesar de ello, ¿por qué dicho órgano desconcentrado no fue creado por el reglamento interior de la Secretaría citada?

Acosta Romero explica la razón de este proceder:

Si se parte del principio de que México es un país que vive el estado de Derecho, los gobernantes deben actuar en consecuencia y por lo tanto cuando establecen estructuras desconcentradas que tienen carácter de autoridad, estimo que deberían hacerlo mediante una ley emanada del Congreso de la Unión, en la que intervenga la representación popular, porque para establecer facultades de decisión, ejecución y obligaciones a cargo de los gobernados, deben hacerse mediante una ley en el sentido formal y material y no por decretos, acuerdos y menos en reglamentos interiores de Secretarías de Estado<sup>30</sup>.

La mención al respecto de los reglamentos interiores, tiene origen en que ya se han suscitado casos en que los actos de autoridades fiscales son anulados por los tribunales por fundarse en disposiciones orgánicas inexistentes (por ejemplo, ciertas unidades del Instituto Mexicano del Seguro Social emitían cédulas de liquidación con base en un Acuerdo de facultades abrogado), o bien, por fundar en forma insuficiente su competencia para actuar (el mismo Servicio de Administración Tributaria ha perdido juicios por no expresar las fracciones, incisos y apartados que le dan competencia a sus unidades administrativas cuando éstas actúan como autoridad).

## **1.5. LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL**

Antes de comenzar el análisis de los siguientes apartados (incluido el actual), sería bueno hacer una breve digresión sobre lo que Acosta Romero ha bautizado como el «fenómeno parareglamentario<sup>31</sup>», que consiste en la emisión de disposiciones que tienen diversos nombres y formas de expresión,

---

ACOSTA ROMERO, Miguel, Ob. Cit., p. 459.  
Ibidem, p. 1060-1086.

emitidas a nivel de ministros o secretarios de Estado, o incluso de escalones jerárquicos inferiores a ellos.

Nuestro autor de referencia hace, en síntesis, las siguientes observaciones:

- a) Este fenómeno plantea problemas sobre la naturaleza y efectos de dichas disposiciones; su fundamento y el respeto que pudieran tener al principio de legalidad; su trascendencia frente a los gobernados; y su lugar en la jerarquía normativa.
- b) La base constitucional de dichas disposiciones no es clara; en tanto que el artículo 92 constitucional sólo se refiere a los acuerdos, decretos, reglamentos y órdenes del Presidente y el refrendo de los respectivos Secretarios del ramo a que corresponda el asunto como requisito de eficacia, mas no así a los acuerdos, decretos y demás actos análogos de los Secretarios de Estado, inferiores jerárquicos del titular del Ejecutivo.
- c) Algunos autores consideran que el fundamento de dichas prácticas parareglamentarias es la jerarquía que caracteriza a la Administración pública, particularmente a la Centralizada.
- d) La incidencia de los actos parareglamentarios hacia fuera de la administración aumenta, creando otros fenómenos con fundamentos legales igualmente dudosos, como la delegación de facultades consignadas en leyes o reglamentos, que las autoridades utilizan para dictar otro tipo de normas no previstas en la escala del orden jurídico.

- e) La publicación de los actos a estudio, va aparejada del problema de la oponibilidad de los mismos a los administrados<sup>32</sup>.

En la materia de nuestro trabajo, nos parece útil transcribir la opinión de Margáin Manautou:

Como a partir de diciembre de 1970 se inició la época de estar modificando casi todos los ordenamientos tributarios en vigor y creando nuevos, fue a partir de 23 de febrero de 1981 que apareció en el Diario Oficial de la Federación, la primera Resolución que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal para el año de 1981 y que desde entonces, cada año, a fines de marzo, se da a conocer la nueva que contiene entre quinientas o seiscientas reglas administrativas, amén de la Resolución que establece reglas sobre el Comercio Exterior, que contiene otras cuatrocientas reglas.

[...]

Se considera que las reglas que contiene la resolución general en materia tributaria provocan más inquietud en los contadores públicos y abogados que las novedades fiscales que surgen cada año y, seguro son más estudiadas y examinadas las reglas que las leyes mismas, porque éstas dan soluciones que no se encuentran en las leyes tributarias o alteran lo que dicen éstas<sup>33</sup>.

Actualmente, en el artículo 33, fracción I, inciso g), y párrafos penúltimo y último, del Código Fiscal de la Federación, se dispone lo siguiente:

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

---

Conviene citar en este punto el contenido del artículo 4º de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo: «Los actos administrativos de carácter general, tales como reglamentos, decretos, acuerdos, normas oficiales mexicanas, circulares y formatos, así como los lineamientos, criterios, metodologías, instructivos, directivas, reglas, manuales, disposiciones que tengan por objeto establecer obligaciones específicas cuando no existan condiciones de competencia y cualesquiera de naturaleza análoga a los actos anteriores, que expidan las dependencias y organismos descentralizados de la Administración Pública Federal, deberán publicarse en el Diario Oficial de la Federación para que produzcan efectos jurídicos».

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, Ob. Cit., p. 52.

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

...

g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año. Las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales.

...

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

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, se entenderán hechas al Servicio de Administración Tributaria, cuando se trate de atribuciones vinculadas con la materia objeto de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, su Reglamento interior o cualquier otra disposición jurídica que emane de ellos.

De la lectura del artículo transcrito, en las partes que interesan, podrá advertirse que pueden presentarse diversas situaciones en relación con la citada resolución, llamada miscelánea fiscal, que es emitida por el Jefe del Servicio de Administración Tributaria, de acuerdo con los artículos 7º, XVI, y 14, fracción III, de la Ley de dicho órgano, que dispone que toca al Servicio de Administración Tributaria, por medio de su Presidente, la expedición de las

disposiciones administrativas necesarias para aplicar eficientemente la legislación fiscal; adicionalmente (y en teoría), dichas reglas de carácter general no pueden exceder el contenido de las leyes tributarias en el aspecto relativo a obligaciones. Las situaciones a que nos referimos pueden ser: atemperar el efecto de ciertas disposiciones que no fueron estudiadas a fondo; integración de la ley en aspectos en que fue omisa; interpretaciones favorables al fisco; y el aumento de obligaciones no previstas en la ley.

Con base en las consideraciones precedentes, es de concluirse que la Resolución Miscelánea Fiscal constituye un acto de carácter general, de menor jerarquía que la ley fiscal y su reglamento, que se emite para interpretar dichos ordenamientos.

Existe un interesante fallo de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al respecto; no obstante, se reserva su estudio para después<sup>34</sup>, ya que en este capítulo sólo pretendemos orientar al lector sobre la diversidad de normas jurídicas fiscales aplicables a nivel federal<sup>35</sup>. En otros capítulos se intentará hacer un análisis más detallado sobre la impugnación de las mismas y sobre su valor a nivel constitucional y legal.

De momento, para cerrar este apartado, digno de citarse es el siguiente criterio:

Tesis aislada  
Materia(s): Administrativa  
Novena Época  
Instancia: Pleno  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

---

El fallo en cuestión es el recaído a la contradicción de tesis número 84/2001-SS, ante la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mismo que se aborda en el capítulo IV.

<sup>35</sup> En este capítulo, al final, citamos una tesis digna de mención respecto a dichas reglas generales.

Tomo: XX, Septiembre de 2004  
Tesis: P. LV/2004  
Página: 15

RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL. LAS REGLAS QUE CONTIENE PUEDEN LLEGAR A ESTABLECER OBLIGACIONES A LOS CONTRIBUYENTES, YA QUE NO CONSTITUYEN CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN SINO DISPOSICIONES DE OBSERVANCIA GENERAL.

De los artículos 33, párrafo penúltimo y 35 del Código Fiscal de la Federación se advierte que la atribución conferida a diversas autoridades fiscales para dar a conocer los criterios internos que deben seguirse en la aplicación de las normas tributarias, se refiere a las interpretaciones que esas autoridades realicen de cualquier disposición de observancia general que incida en el ámbito fiscal, bien sea una ley, un reglamento o una regla general administrativa, por lo que, por su propia naturaleza, no pueden generar obligación alguna a los gobernados sino, en todo caso, ser ilustrativas sobre el alcance de dichas normas y en caso de publicarse en el Diario Oficial de la Federación, otorgarán derechos a los contribuyentes. En cambio, las disposiciones de observancia general cuya emisión y publicación se rigen, respectivamente, por lo dispuesto en los artículos 14, fracción III, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación, tienen como finalidad precisar la regulación establecida en las leyes y reglamentos fiscales expedidos por el Congreso de la Unión y el Presidente de la República con el fin de lograr su eficaz aplicación y están sujetas a principios que tutelan la seguridad jurídica de los gobernados, entre otros, los de reserva y primacía de la ley, por lo que deben ceñirse a lo previsto en el acto formal y materialmente legislativo que habilita su emisión. En tal virtud, al tratarse de actos de diversa naturaleza no existe razón alguna para considerar que las reglas agrupadas en la Resolución Miscelánea Fiscal se rigen por los mencionados artículos 33, párrafo penúltimo y 35, ya que éstos se refieren exclusivamente a criterios interpretativos que sostengan las autoridades fiscales, los que en ningún momento serán obligatorios para los gobernados, a diferencia de las disposiciones de observancia general que emita el Presidente del Servicio de Administración Tributaria, las cuales son de cumplimiento obligatorio para los gobernados, sin menoscabo de que alguna de ellas, con motivo de una sentencia dictada en algún medio de defensa que prevé el orden jurídico nacional, pueda perder sus efectos, total o parcialmente, al no ceñirse a

los referidos principios y, en su caso, a las condiciones que establezca el legislador para su dictado.

Amparo en revisión 1532/2003. Operadora de Aldeas Vacacionales, S.A. de C.V. 11 de mayo de 2004. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Humberto Román Palacios y José Ramón Cossío Díaz. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Rafael Coello Cetina.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy treinta y uno de agosto en curso, aprobó, con el número LV/2004, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a treinta y uno de agosto de dos mil cuatro.

Al respecto, se insiste en que el único que puede reglamentar la aplicación de la ley tributaria es el Presidente de la República, y no sus subalternos.

## **1.6. DECRETOS**

Al tratar sobre los reglamentos, se indicó que éstos no podían contradecir a la ley de la que derivaran, ni mucho menos modificarla o derogarla.

No obstante, la Constitución ha previsto dos casos en que el Ejecutivo puede emitir disposiciones que tengan igual jerarquía que las leyes del Congreso.

El primero de esos casos es el relativo a la suspensión de garantías individuales en caso de estados de emergencia (artículo 29 constitucional), denominado también «decreto-ley»; y también el caso del «decreto delegado», en el que el Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el

comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida. De lo anterior se colige que dicha facultad del Ejecutivo sólo aplica respecto de impuestos al comercio exterior; respecto de otros impuestos, se considera que el ejercicio de la misma resultaría inconstitucional.

Resulta aplicable la siguiente tesis:

Tesis aislada  
Materia(s):Constitucional, Administrativa  
Novena Época  
Instancia: Primera Sala  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
Tomo: XVI, Septiembre de 2002  
Tesis: 1a. LXVII/2002  
Página: 251

COMERCIO EXTERIOR. LAS FACULTADES EXTRAORDINARIAS PARA LEGISLAR OTORGADAS AL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA EN EL ARTÍCULO 131, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, INCLUYEN NO SÓLO LAS RELATIVAS A LA POSIBILIDAD DE AUMENTAR, DISMINUIR O SUPRIMIR LAS CUOTAS DE LAS TARIFAS DE EXPORTACIÓN E IMPORTACIÓN, EXPEDIDAS POR EL CONGRESO DE LA UNIÓN, Y DE CREAR OTRAS, SINO TAMBIÉN LA FACULTAD PARA DEROGARLAS.

Cuando la Ley Fundamental otorga ciertas facultades al presidente de la República para alcanzar una finalidad determinada, esas facultades incluyen el uso de medios adecuados para alcanzar ese fin, siempre y cuando éstos no estén legalmente prohibidos, sino que se adapten al espíritu de la propia Constitución y de las leyes. En congruencia con lo anterior, es indudable que el hecho de que el artículo 131, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señale que el Congreso de la Unión podrá facultar al Ejecutivo Federal para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, pero no incluya el término "derogar", ello no significa que el Ejecutivo Federal no lo

pueda hacer, toda vez que del contenido de los antecedentes legislativos que dieron origen a su reforma, se advierte que la intención del legislador federal al otorgar esa facultad al presidente de la República fue para que, con la adición propuesta al texto constitucional, el sistema fiscal diera plena realización a los principios de elasticidad y suficiencia en la imposición, de manera que el Estado estuviera en la posibilidad, tanto material como jurídica, de adecuar o alterar los aranceles en atención a las necesidades económicas imperantes en el país en un momento determinado; esto es, se le facultó a fin de regular el comercio exterior, la economía, la estabilidad de la producción nacional, así como cumplir cualquier otro propósito en beneficio del país. Además, como entre las acepciones del término modificar están la de alterar, variar y derogar, es evidente que al otorgarse la facultad al presidente de la República para legislar en materia de comercio exterior y, por ende, de poder modificar o alterar las tarifas y cuotas correspondientes, dicha alteración o modificación conlleva a que también se puedan derogar las disposiciones contenidas en la ley expedida por el Congreso de la Unión, pues éstas no tienen una fuerza obligatoria ineludible para el legislador, quien en otra ley o decreto, puede apartarse de aquélla, ya sea al derogarla tácita o expresamente, o bien, al establecer excepciones.

Amparo en revisión 445/2001. Volkswagen de México, S.A. de C.V. 12 de junio de 2002. Mayoría de cuatro votos. Disidente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Heriberto Pérez Reyes.

## 1.7. ACUERDOS

Sostiene Acosta Romero que la expresión «acuerdo» tiene en Derecho varios significados. No obstante, para efectos del presente estudio, «es la decisión de un órgano superior en asuntos de su competencia, que se hace saber al inferior generalmente por escrito<sup>36</sup>».

---

<sup>36</sup> ACOSTA ROMERO, Miguel, *Teoría general del derecho administrativo*, Primer curso, Porrúa, México, 16ª edición, 2002, p. 1097.

Son comunes dentro de este rubro los acuerdos por los que se delegan facultades, o bien, los que adscriban unidades administrativas. En materia fiscal, por citar un ejemplo, son conocidos los acuerdos del Servicio de Administración Tributaria en los que señala las circunscripciones territoriales de sus diversas unidades administrativas.

## 1.8. CIRCULARES

El mismo Acosta Romero<sup>37</sup> define la circular, en los términos siguientes que, por su claridad, a continuación se transcriben.

El concepto de circular es genérico, puede abarcar tanto las de los particulares, como las de las autoridades; generalmente contienen un conjunto de disposiciones de carácter interno, dirigidas por los órganos superiores hacia los inferiores para especificar interpretación de normas, de acuerdos, de decisiones o procedimientos.

La circular administrativa no ha sido completamente precisada por la doctrina, ya que su contenido es muy variable y en la práctica administrativa contiene decisiones, interpretaciones, normas generales de apreciación, procedimiento interno y a veces constituye verdadero reglamento de la ley, en cuyo caso desde un punto de vista sustancial la naturaleza de las circulares sería reglamentaria.

[...]

Las circulares pueden ser internas si únicamente se refieren a asuntos de la competencia interna de la unidad administrativa; externas si van dirigidas a los particulares, generales si su aplicación tiene esa característica, y concretas si su objeto es determinado a una instrucción o exhortación a una determinada oficina.

Por regla general la circular es expedida por órganos o autoridades jerárquicamente superiores de los que dependen

---

<sup>37</sup> *Ob.Cit.*, p. 1094-1095.

otras unidades administrativas. Teóricamente la circular debe estar subordinada formal y materialmente a la ley y al reglamento.

En materia fiscal resulta de especial interés para este apartado la cita del artículo 35 del Código Fiscal de la Federación, que dispone que los funcionarios fiscales debidamente facultados 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 derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

A juicio de quien escribe, lo que salva a este artículo de la inconstitucionalidad es la mención de que los criterios contenidos en las circulares que se publiquen en el Diario Oficial de la Federación sólo podrán ser favorables a los particulares; si no cumplieran esa condición, procedería su anulación por exceder el contenido de ordenamientos de más jerarquía en detrimento de los particulares.

Para enriquecer un poco el estudio de estos actos, conviene citar algunos criterios de los tribunales federales en relación con la circular en materia tributaria.

Tesis aislada  
Materia(s): Administrativa  
Séptima Época  
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación  
Tomo: 35 Sexta Parte  
Tesis:  
Página: 25

#### **CIRCULARES, ALCANCE DE LAS.**

Conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, los impuestos y créditos fiscales en general sólo

pueden ser determinados en cuanto a las hipótesis de causación, a los sujetos, objeto, cuantía o tasa, y bases de los mismos, por medio de leyes expedidas por el legislador, en términos del artículo 72 de la propia Constitución o del artículo equivalente de las constituciones locales. Y es claro que aunque la Secretaría de Hacienda está facultada para interpretar la ley y atender a su expedita aplicación, mediante la expedición de circulares, tales circulares no pueden suplir a la ley, ni derogar, modificar ni ampliar sus disposiciones, ni, por lo mismo, sentar hipótesis de causación fiscal, ni determinar el objeto, bases o tasa o cuantía de los créditos fiscales. Por lo demás, como las circulares son actos formalmente administrativos, tampoco pueden tales circulares revocar, ni siquiera para el futuro, resoluciones o convenios favorables a los particulares.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

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

Se considera que no podía ser más clara la explicación del alcance normativo de tales actos.

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

Séptima Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 139-144 Tercera Parte

Tesis:

Página: 195

Genealogía:

Informe 1979, Segunda Parte, Segunda Sala, tesis 97, página 88.

Informe 1980, Segunda Parte, Segunda Sala, tesis 3, página 7.

Apéndice 1917-1985, Tercera Parte, Segunda Sala, tesis 348, página 596.

## CIRCULARES.

Las circulares no tienen el carácter de reglamentos gubernativos o de policía, pues en tanto que éstos contienen disposiciones de observancia general que obligan a los particulares en sus relaciones con el poder público, las

circulares, por su propia naturaleza, son expedidas por los superiores jerárquicos en la esfera administrativa dando instrucciones a los inferiores sobre el régimen interior de las oficinas, o sobre su funcionamiento con relación al público, o para aclarar a los inferiores la inteligencia de disposiciones legales ya existentes; pero no para establecer derechos o imponer restricciones al ejercicio de ellos. Aun en el caso de que una circular tuviera el carácter de disposición reglamentaria gubernativa, para que adquiriese fuerza debería ser puesta en vigor mediante su publicación en el Diario Oficial, puesto que las leyes y reglamentos solo pueden obligar cuando son debidamente expedidos, publicados y promulgados. También podría aceptarse que el contexto de una circular obligara a determinado individuo, si le ha sido notificada personalmente; pero si tal circunstancia no se acredita por la autoridad responsable, los actos que se funden en la aplicación de una circular resultan atentatorios.

Quinta Epoca:

Tomo XXXII, página 471. Amparo en revisión 3676/24. Compañía de Gas y Combustibles "Imperio", S.A. 28 de mayo de 1931. Unanimidad de cuatro votos. Relator: Salvador Urbina.

Tomo LXXXIX, página 3101. Amparo en revisión 5099/46. La Vasco Cantabria, S.A. 25 de septiembre de 1946. Unanimidad de cuatro votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Tomo XC, página 195. Amparo en revisión 5081/46. La Vasco Cantabria, S.A. 4 de octubre de 1946. Unanimidad de cuatro votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Séptima Epoca, Tercera Parte:

Volúmenes 115-120, página 60. Revisión fiscal 18/78. Ariel Construcciones, S.A. 9 de noviembre de 1978. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Eduardo Langle Martínez. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 139-144, página 44. Amparo en revisión 7377/79. Antonio Hernández Vázquez y otros. 25 de agosto de 1980. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Igualmente se está de acuerdo con el contenido de la tesis en comento.

A manera de colofón de este capítulo, es digno de cita el siguiente criterio jurisprudencial, que viene a resumir en cierta medida lo que se ha expresado en líneas precedentes (lo subrayado es propio).

Tesis aislada  
Materia(s): Administrativa  
Novena Época  
Instancia: Pleno  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
Tomo: XV, Abril de 2002  
Tesis: P. XV/2002  
Página: 6

REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS EXPEDIDAS POR LOS SECRETARIOS DE ESTADO EN USO DE UNA FACULTAD AUTORIZADA POR EL CONGRESO DE LA UNIÓN. DIFERENCIAS CON LOS REGLAMENTOS, DECRETOS, ACUERDOS Y ÓRDENES DICTADAS POR EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA.

De lo dispuesto en el artículo 92 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece la facultad del presidente de la República para emitir reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes, refrendados por el secretario de Estado o jefe del departamento administrativo a que el asunto corresponda, se infiere que tienen un contenido específico que los diferencia de las **reglas generales administrativas**, pues estas últimas **son cuerpos normativos sobre aspectos técnicos y operativos para materias específicas, cuya existencia obedece a los constantes avances de la tecnología y al acelerado crecimiento de la administración pública**; mientras que **los reglamentos constituyen un conjunto de normas de carácter general para dar cumplimiento a las leyes**; **los decretos administrativos formalizan la expresión jurídica de la voluntad del Ejecutivo en ejercicio de sus funciones, sobre casos concretos de los negocios públicos**; **los órdenes constituyen mandamientos del superior que deben ser obedecidas, ejecutadas y cumplidas por los inferiores jerárquicos** y **los acuerdos administrativos constituyen decisiones del titular del Poder Ejecutivo Federal dirigidas a los órganos subordinados, cuyos efectos se producen dentro de la propia estructura interna, que no atañen a los particulares o a otros sujetos de derecho que no tengan carácter de funcionarios o trabajadores al servicio del Estado.**

Amparo directo en revisión 40/2001. Guillermo Alonso Cisneros. 1o. de octubre de 2001. Mayoría de cinco votos. Ausentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y José de Jesús Gudiño Pelayo. Disidentes: Juventino V. Castro y Castro, Humberto Román Palacios, Olga María del Carmen Sánchez Cordero

y Juan N. Silva Meza. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretaria: Ma. Antonieta del Carmen Torpey Cervantes.

Amparo directo en revisión 88/2001. Guillermo Alonso Cisneros. 1o. de octubre de 2001. Mayoría de cinco votos. Ausentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y José de Jesús Gudiño Pelayo. Disidentes: Juventino V. Castro y Castro, Humberto Román Palacios, Olga María del Carmen Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretaria: Ma. Antonieta del Carmen Torpey Cervantes.

Amparo directo en revisión 89/2001. Guillermo Alonso Cisneros. 1o. de octubre de 2001. Mayoría de cinco votos. Ausentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y José de Jesús Gudiño Pelayo. Disidentes: Juventino V. Castro y Castro, Humberto Román Palacios, Olga María del Carmen Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretaria: Ma. Antonieta del Carmen Torpey Cervantes.

Amparo directo en revisión 90/2001. Guillermo Alonso Cisneros. 1o. de octubre de 2001. Mayoría de cinco votos. Ausentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y José de Jesús Gudiño Pelayo. Disidentes: Juventino V. Castro y Castro, Humberto Román Palacios, Olga María del Carmen Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretaria: Ma. Antonieta del Carmen Torpey Cervantes.

Amparo directo en revisión 91/2001. Guillermo Alonso Cisneros. 1o. de octubre de 2001. Mayoría de cinco votos. Ausentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y José de Jesús Gudiño Pelayo. Disidentes: Juventino V. Castro y Castro, Humberto Román Palacios, Olga María del Carmen Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretaria: Ma. Antonieta del Carmen Torpey Cervantes.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy diecinueve de marzo en curso, aprobó, con el número XV/2002, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a diecinueve de marzo de dos mil dos.

Nota: No es jurisprudencia por no haber obtenido la votación requerida.

Visto lo anterior, se estima haber logrado el objetivo de este capítulo inicial: conocer las principales normas jurídicas en materia fiscal impugnables ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y los tribunales del Poder Judicial de la Federación. En los dos siguientes capítulos se intentará fijar cuestiones relativas a la impugnación de los actos con efectos generales en materia tributaria analizados con anterioridad, y determinar si se trata de cuestiones de legalidad o de constitucionalidad.

Para finalizar este Capítulo, se pretende aportar un concepto de disposición fiscal, el cual se expresa de la siguiente manera:

Disposición fiscal es la regla de conducta bilateral, externa, heterónoma y coercible de derecho público que tiene por objeto la regulación de las relaciones entre los órganos estatales encargados de la actividad tributaria y los particulares; que en nuestro sistema jurídico, dicha norma es generalmente de aplicación estricta.

Para llegar a este concepto, se partió de la idea de que existe una jerarquía de normas jurídicas relativas a la materia tributaria, que va desde la constitución hasta las circulares emitidas por las autoridades hacendarias; asimismo, y en forma conexas a lo expresado, debe decirse que precisamente en virtud de esa jerarquía normativa, según se trate de cada norma, su contenido podrá o no verse limitado. Esto es, para explicar mejor lo anterior, puede ser útil el siguiente ejemplo: el legislador, en tanto autor de la ley, puede gravar cualquier acto o actividad que estime apta para que los contribuyentes aporten recursos para el funcionamiento del Estado, no obstante, la ley impositiva respectiva no puede establecer tributos que conculquen el artículo 31, fracción IV de la Constitución; asimismo, el Servicio de Administración Tributaria, emisor de las reglas generales administrativas (Resolución Miscelánea Fiscal), igualmente regula las relaciones entre el Fisco y el contribuyente, pero no puede exceder lo previsto en la Constitución, las leyes tributarias y los reglamentos de éstas.

En consecuencia, tanto la constitución, la ley, el reglamento, la regla general administrativa y las demás disposiciones reseñadas en este capítulo, tienen por objeto regular las relaciones entre la Hacienda Pública y los particulares; no obstante, la amplitud de esa regulación y la materia sobre la que puede versar estarán condicionadas por la jerarquía normativa, base del Estado de Derecho.

En su oportunidad se retomará este tema<sup>38</sup>, cuando se haga alusión a las posibilidades con que cuenta el particular para controvertir la validez legal o constitucional (según se trate) de las clases de disposiciones fiscales a cuyo estudio se dedicó este capítulo.

---

<sup>38</sup> Ver capítulo IV, apartado 4.4.

## **CAPÍTULO II. LA CONSTITUCIONALIDAD.**

En el capítulo anterior se ha estudiado, aunque sea en forma somera, los principales actos de autoridad con efectos generales en materia fiscal; es necesario tratar sobre los mismos, con la finalidad de precisar sus características, para estar en condiciones de saber, en los capítulos posteriores, si dichos actos son susceptibles de ser impugnados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa o bien ante los tribunales del Poder Judicial Federal.

Dicha disyuntiva lleva implícita otra similar: ¿Es cuestión de legalidad o de constitucionalidad la impugnación de tales actos? Se considera que para estar en condiciones de responder esta última interrogante tendremos que fijar fronteras (o en su caso, señalar las relaciones) entre los conceptos de constitucionalidad y legalidad. A juicio de quien escribe, una vez resuelta esta cuestión, la diversa planteada en el párrafo precedente será contestada en vía de consecuencia.

Así las cosas, es adecuado tratar sobre los conceptos de legalidad y constitucionalidad, tratando posiblemente algunos otros que tienen una estrecha relación con aquellos dos. En el presente capítulo se hará un estudio de la «constitucionalidad», y en el siguiente analizaremos la «legalidad».

### **2.1. ¿CONSTITUCIÓN POLÍTICA O JURÍDICA?**

En el capítulo anterior se han tratado ciertas cuestiones acerca de las normas de rango constitucional en materia tributaria; en esta ocasión, se pretende definir la constitucionalidad, pero el primer paso para lograrlo, requiere

la resolución de una cuestión previa: ¿Qué debe entenderse por «Constitución»?

No existe una definición unánime de esta idea capital no sólo para la ciencia jurídica y, hay que reconocerlo, ciertamente no se pretende contribuir a la discusión; sin embargo, no por ello dejará de abordarse el tema.

Generalmente se denomina «Constitución» a la norma<sup>1</sup> de más alta jerarquía en un sistema jurídico, la cual tiene dos características fundamentales:

- a) Tiene dos partes, una parte orgánica y otra dogmática; en la primera, se estructuran los órganos del Estado, y en la segunda, se establece el capítulo de derechos de los gobernados, mejor conocidos entre nosotros bajo el nombre de «garantías individuales». Este es el sentido «material» del concepto que se estudia.
- b) Es el documento en que se contienen las normas supremas del Estado, mismas que se distinguen de las demás que integran el orden jurídico, ya que para su modificación o derogación es necesario un procedimiento más complejo que el observado para la modificación de cualquier otra norma de menor jerarquía (Constitución en sentido «formal»).

Cabe preguntarse si ese concepto realmente tiene ese carácter. Se estima que la validez de un concepto viene dada por su aplicabilidad general, o sea, sin distinción de lugar o tiempo.

---

<sup>1</sup> Entendida como conjunto de normas, noción que se abordó en páginas precedentes.

En cuanto hace al concepto material de Constitución, cabe hacer una reflexión de tipo histórico para rastrear su génesis y para constatar si el mismo es general.

No es un misterio para el estudioso del derecho que la idea «Constitución» se encuentra muy asociada a las revoluciones liberales del siglo XVIII, especialmente la revolución francesa. Estas revoluciones tuvieron como nota común la limitación del poder político, que era absoluto y ejercido por un monarca; con la limitación de dicho poder, la libertad individual se vería favorecida, especialmente la de orden económico (el «laissez faire, laissez passer» de los economistas liberales).

Uno de los principales documentos de la revolución francesa del siglo XVIII (liberal-burguesa por antonomasia), lo constituía la famosa «Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano» de 1789; en su artículo 16, dicho documento decía:

Toda sociedad en la que la garantía de los derechos no esté asegurada, ni la división de poderes establecida, no tiene en absoluto Constitución.

El fragmento transcrito coincide en lo esencial con el concepto material de Constitución. A este respecto es menester probar la eficacia de dicho concepto. Por ejemplo, la independencia de Estados Unidos de América trajo como consecuencia la promulgación de la Constitución de 1787; en el documento constitucional respectivo no se incluyeron en principio los derechos fundamentales del hombre. Bajo el concepto apuntado, ¿podría afirmarse que Estados Unidos de América no tenía Constitución, por el hecho de no contemplar derechos del hombre<sup>2</sup>? En nuestra opinión, el hecho de que así

---

<sup>2</sup> El capítulo respectivo se agregó posteriormente a la Constitución bajo la forma de las diez primeras enmiendas (*amendments*).

fuera no quiere decir que Estados Unidos no tuviera Constitución. Así las cosas, el concepto de Constitución en sentido material, no es más que el resultado de una pretendida imposición ideológica del incipiente liberalismo nacido de la revolución francesa, por lo que dicho concepto no puede tener valor científico alguno, en tanto deriva de lo que alguien quiere hacer creer, y no de lo que realmente es.

Otro ejemplo incontestable encuéntrase en la Constitución mexicana de 1917, que fue la primera Constitución social en el mundo, y que no respondía a este esquema en forma estricta. ¿Quiere esto decir que, por contener derechos individuales y sociales, junto con la llamada «parte orgánica», dicha Constitución no era tal? Nuevamente podrá evidenciarse la falta de solidez científica del concepto material de Constitución.

Sobre el concepto formal de Constitución, o sea, el conjunto de normas que se reforman o derogan por medio de un procedimiento de reforma dificultado, en comparación al empleado para los mismos efectos respecto de normas inferiores, también hay que apuntar que el mismo incurre en un error distinto en dirección, pero igual en magnitud: definir a la Constitución no por un aspecto esencial, sino por uno accidental: su forma. Y, peor aún, el concepto formal no dice qué es la Constitución, sino lo que no es: toda norma que no se modifique mediante un procedimiento ordinario de reforma será parte de la Constitución.

Este concepto formal cae por inexactitud mediante el siguiente ejemplo; en Gran Bretaña, se expresa a menudo, no hay una Constitución escrita, como podría decirse de México. Nuevamente se inquiere: ¿Gran Bretaña, por ese solo hecho, no tiene Constitución? Se responderá: es la excepción que confirma la regla (el concepto formal). Falso: Dicho Estado no es la excepción de

ninguna regla, sino que confirma otra regla que, según se verá en breve, no admite excepciones, referida a que todo Estado tiene una Constitución.

Otro argumento para desvirtuar el pretendido valor científico del concepto formal: ¿Qué norma tiene más carácter «constitucional»: el artículo que establece la forma federal de gobierno (40), o el que dispone que el legislador que falte a sesión no tiene derecho a la dieta (64)? La respuesta es tan lógica que enunciarla sería un insulto al intelecto. Así puede afirmarse que el concepto formal tampoco sirve para definir a la Constitución de un Estado, porque de acuerdo a dicha idea, cualquier norma podría ser «constitucional».

¿Quiere decir entonces que nos quedamos sin concepto de Constitución? En realidad no, simplemente se ha tratado de reseñar brevemente<sup>3</sup> la debilidad científica de los dos conceptos de Constitución más difundidos.

Ahora analicemos otra clase de conceptos sobre el particular, que pueden agruparse en un solo grupo denominado «político»<sup>4</sup>.

El primero que cabe destacar es el acuñado por el intelectual alemán Ferdinand Lassalle (contemporáneo de Marx), que a grandes rasgos sostiene que la Constitución es la suma (no en sentido aritmético, antes bien con una visión más acercada a la física mecánica) de los factores reales de poder que, al contraponerse entre sí determinan las relaciones sociales y políticas; y cuando esto se lleva a una «hoja de papel»<sup>5</sup>, se le confiere obligatoriedad.

---

<sup>3</sup> Un estudio interesante sobre el particular podrá encontrarse en COVIÁN ANDRADE, Miguel, *Teoría constitucional*, Centro de Estudios de Ingeniería Política y Constitucional, México, 1ª reimpresión, 2000, p. 1-117.

<sup>4</sup> *Ibidem*.

<sup>5</sup> Para explicar su teoría, Lassalle se basa en un ejemplo, mismo que se resume a lo esencial: ¿Qué sucedería si se quemaran los ejemplares de la Constitución de todas las bibliotecas? ¿Ya no habría Constitución? Podría redactarse una nueva, tal vez contraria a los intereses de

Un posterior desarrollo de otro alemán, Carl Schmitt, perfeccionó el planteamiento de Lassalle. Dicho autor concebía a la Constitución como el conjunto de decisiones que la unidad política (Estado), a través del titular del poder constituyente, adopta por sí misma y se da a sí misma.

Un tercer concepto formulado por otro teutón, Hermann Heller, nos sirve para evidenciar un aspecto no abordado por los dos autores anteriores: si se considera a la Constitución como un conjunto de normas, se soslayaría la naturaleza (política) real de la misma, y quien señala que es algo únicamente político, olvidando la necesidad de un soporte jurídico-normativo, no advierte que dichas normas son las que hacen que las relaciones de poder subyacentes sean y sigan siendo en lo sucesivo; esta es la función de cualquier norma jurídica: garantizar que un estado de cosas sea, siga siendo y que resulte obligatorio que sea de esa forma<sup>6</sup>.

En esas condiciones, se estima haber llegado al punto crucial de la cuestión. No puede afirmarse que la Constitución sea algo estrictamente jurídico o político, sino que necesariamente debe ser las dos cosas a la vez.

En el plano de lo esencial, se encuentra la Constitución política, entendida como el conjunto de decisiones políticas tomadas por los factores reales de poder (en los que recae la soberanía, entendida como la capacidad de hecho de determinar las estructuras de una organización política determinada).

---

quienes antes ejercían el poder. La cuestión es: ¿Permitirán esos detentadores de poder que se restrinjan sus intereses así nada más? Sería vano creer en la respuesta afirmativa. La realidad es otra: dichos factores seguirán gobernando, sin importar que el nuevo texto constitucional esté hecho especialmente para quitarles privilegios, mientras cuenten con la fuerza suficiente para imponer sus decisiones.

<sup>6</sup> Un ejemplo de lo anterior podría encontrarse en el artículo 136 del texto constitucional vigente, que dispone que en casos de emergencia política, la Constitución no perderá su observancia.

En el nivel de lo formal, se encuentra la Constitución jurídica, entendida como las normas constitucionales, que vienen a ser la expresión de las decisiones políticas previamente adoptadas. Sostiene Covián Andrade lo siguiente:

Así pues, las normas constitucionales son expresiones o estructuras jurídicas que dotan de obligatoriedad o coercibilidad a las decisiones políticas fundamentales, las cuales son su materia en todo caso, directa o indirectamente, teniendo por lo general, la peculiaridad de poder ser reformadas sólo con observancia del principio de rigidez constitucional.

[...]

Toda vez que la función básica de las normas constitucionales es la de conferir seguridad a las decisiones políticas (característica substancial) para hacerlas obligatorias, se entiende que la prescripción normativa (texto constitucional o documento escrito) debe también asegurar su duración y permanencia, lo cual se logra fijando un procedimiento complicado para su reforma, es decir, introduciendo en la Constitución escrita, el principio y la técnica de la rigidez constitucional.

Pero debe entenderse que este principio se refiere a las normas, no a la Constitución. Es decir que hablamos del procedimiento jurídico para modificar normas jurídicas constitucionales, no del procedimiento político en esencia, para cambiar decisiones políticas fundamentales, del que nos ocuparemos en otra parte<sup>7</sup>.

La eficacia lógica de este planteamiento destaca cuando lo aplicamos, por ejemplo, al caso de Gran Bretaña: no hay normas constitucionales sujetas a un procedimiento complejo de reforma (forma), pero sí hay una Constitución, atento que existen factores de poder que deciden cómo es el Estado (esencia).

---

<sup>7</sup> COVÍAN ANDRADE, Miguel, *Ob. Cit.*, p. 97-98.

Así las cosas, se ha formulado un concepto de Constitución: es el conjunto de decisiones políticas fundamentales que definen el ser del Estado, tomadas por los factores reales de poder que detentan la soberanía, decisiones que se expresan en normas sujetas a un procedimiento de difícil reforma, para asegurar la obligatoriedad de dichas decisiones. Cabe aclarar que lo que hace fundamental una decisión política es que la falta de la misma haría que el Estado dejara de ser lo que es para convertirse en otra cosa.

Ahora bien, retomando la búsqueda de un concepto de constitucionalidad, y siendo coherentes con nuestra postura, se ha apuntado que para definir la constitucionalidad, debía antes precisarse el concepto «Constitución». Ya se ha definido ésta, así que debe cumplirse con la palabra empeñada.

Habría de comenzarse por lo más simple. De acuerdo al diccionario, con el sufijo «-dad» (o su homólogo «-tad»), y un sustantivo (como «bueno», por ejemplo) se forma una palabra: «bondad», que significa «Calidad de bueno».

De la misma manera (y se espera no ser tachado de simplista) sucede con la noción «constitucionalidad». Bajo el mismo razonamiento del ejemplo que indicamos, significa «Calidad de constitucional», lo que en términos más precisos alude a «lo que está conforme a la Constitución<sup>8</sup>».

A reserva de seguir profundizando en ello, se transcribe lo siguiente, que indudablemente viene al caso:

---

<sup>8</sup> Cuando se aluda a la legalidad se volverá sobre este punto, para que no se piense que a la hora de definir dicho término se haga simplemente diciendo que es «lo que está conforme a la ley». En opinión de quien escribe, los conceptos «legalidad» y «constitucionalidad» sólo adquieren significado verdaderamente distintivo cuando se contraponen. De esto se tratará en los capítulos III y IV.

El control de la constitucionalidad es un control de la regularidad o control de la conformidad de los actos de los poderes constituidos con la Constitución<sup>9</sup>.

Si, como se anotó arriba, la Constitución tiene dos aspectos, uno formal (importante, pero prescindible *in extremis*), conformado por normas jurídicas; y otro sustancial, integrado por las decisiones políticas fundamentales tomadas por los factores de poder que definen el modo de ser del Estado (que a veces están implícitas en las normas jurídicas), tenemos que puede haber dos clases de constitucionalidad: formal y material.

## 2.2. CONSTITUCIONALIDAD FORMAL

A consideración de quien escribe, resulta adecuado citar un ejemplo para evidenciar las diferencias entre constitucionalidad formal y material.

Previamente, es menester hacer una diferenciación entre las normas constitucionales:

Las normas constitucionales que originalmente conforman el texto de la Constitución redactada en el Congreso Constituyente son el Derecho constitucional primario. Las leyes constitucionales que se expiden como resultado del procedimiento de reforma o adición a la Constitución escrita, configuran el derecho constitucional secundario.

[...]

Las normas constitucionales primarias son disposiciones jurídicas derivadas de las decisiones políticas fundamentales, pero jurídicamente originarias. Las normas constitucionales secundarias (leyes constitucionales, de revisión<sup>10</sup> o adición), en

---

<sup>9</sup> COVIÁN ANDRADE, Miguel, *El control de la constitucionalidad en el derecho comparado*, Centro de Estudios de Ingeniería Política y Constitucional, 2ª reimpresión, México, 2004, p. 25.

<sup>10</sup> Comúnmente denominadas «de reforma» en nuestro país (comentario de quien escribe).

cambio, son producto de un procedimiento jurídico previsto en el propio texto constitucional y en este sentido, tienen un doble carácter derivado. Por una parte, provienen (y no deben contradecir, por ende), de las decisiones políticas fundamentales y por la otra, emanan de normas constitucionales primarias, señaladamente, las que establecen el procedimiento jurídico de reforma o adición constitucional.

Una consecuencia inmediata de lo anterior es que las normas constitucionales primarias no pueden ser objeto de verificación o de control de constitucionalidad. Caso contrario es el de las normas constitucionales secundarias o leyes constitucionales, las cuales tienen que ser sujetas (o debe existir al menos la posibilidad jurídica de que lo sean, de acuerdo al respectivo sistema de control de constitucionalidad), a la comprobación de su correspondencia formal y material con la Constitución del Estado<sup>11</sup>.

Póngase un ejemplo para aclarar lo antes transcrito.

En el artículo 27, desde la promulgación de la Constitución en 1917, hasta 1992 (año en que fue reformado tal precepto) contenía la previsión jurídica de la existencia de los ejidos. Dicho numeral reflejaba, por una parte, una decisión política fundamental, a saber, la propiedad social de la tierra. Al mismo tiempo, el artículo 27 era una norma constitucional primaria, o sea, reflejaba dicha decisión política fundamental, y por lo mismo, no era susceptible de control de constitucionalidad. Ahora bien, el instrumento jurídico (conocido entre nosotros como «decreto de reforma a la Constitución») que cambió el texto del artículo en mención, es una norma constitucional secundaria, en tanto provino de normas constitucionales primarias, en la especie, de las que establecen el procedimiento jurídico de reforma o adición constitucional.

En otro orden de ideas, es necesario destacar que los principales instrumentos creadores de normas generales, a saber, las leyes de revisión

---

<sup>11</sup> COVIÁN ANDRADE, Miguel, *Ob. Cit.*, p. 109-110.

constitucional y las leyes ordinarias, son emitidos con base en los procedimientos establecidos en los artículos 71 y 72 (en tratándose de las leyes ordinarias), y el 135 (respecto de las normas constitucionales primarias, es decir, el texto constitucional). Desde este punto de vista, la forma, o sea, los procedimientos de creación que mencionamos, son el parámetro para establecer la constitucionalidad formal de una ley ordinaria o de un decreto de reforma a la Constitución (más bien, a su texto).

Así las cosas, si una ley ordinaria, o un decreto de reformas a la Constitución, son emitidos en contravención a las normas constitucionales que rigen su creación, tales instrumentos jurídicos serán formalmente inconstitucionales.

Mejor muestra de lo explicado no se podría encontrar sino en el siguiente criterio jurisprudencial:

Jurisprudencia  
Materia(s):Constitucional, Administrativa  
Novena Época  
Instancia: Pleno  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
Tomo: XVI, Diciembre de 2002  
Tesis: P./J. 51/2002  
Página: 5

**CONTRIBUCIONES. EL ARTÍCULO 8o. TRANSITORIO DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2002, QUE ESTABLECE EL IMPUESTO A LA VENTA DE BIENES Y SERVICIOS SUNTUARIOS, ES INCONSTITUCIONAL POR NO HABERSE DISCUTIDO PRIMERO EN LA CÁMARA DE DIPUTADOS.**

De acuerdo con el artículo 72, inciso H), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la formación de leyes que establezcan contribuciones deberá discutirse primero en la Cámara de Diputados, disposición que se encuentra reiterada en el artículo 62 del Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos; por tanto, el artículo 8o. transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación

para el ejercicio fiscal de 2002, incorporado por la Cámara de Senadores, que estableció un impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios, resulta inconstitucional por no haberse observado el procedimiento antes indicado. Dicha violación trasciende a la validez de la norma, porque se llevó a cabo en contra del texto expreso de la disposición primeramente citada.

Amparo en revisión 310/2002. Summa Compañía Automotriz, S.A. de C.V. 19 de noviembre de 2002. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretarios: Beatriz Joaquina Jaimes Ramos, Teóculo Ángeles Espino y Pedro Arroyo Soto.

Amparo en revisión 400/2002. Parrin, S.A. de C.V. 19 de noviembre de 2002. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretarios: Pedro Arroyo Soto, Beatriz Joaquina Jaimes Ramos y Teóculo Ángeles Espino.

Amparo en revisión 255/2002. Perfil Cuadra, S.A. de C.V. 19 de noviembre de 2002. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Pedro Arroyo Soto, Beatriz Joaquina Jaimes Ramos y Teóculo Ángeles Espino.

Amparo en revisión 433/2002. Somet, S.A. de C.V. 19 de noviembre de 2002. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretarios: Pedro Arroyo Soto, Beatriz Joaquina Jaimes Ramos y Teóculo Ángeles Espino.

Amparo en revisión 458/2002. Milenio Motors, S.A. de C.V. 19 de noviembre de 2002. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán; en su ausencia hizo suyo el asunto Humberto Román Palacios. Secretarios: Beatriz Joaquina Jaimes Ramos, Teóculo Ángeles Espino y Pedro Arroyo Soto.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy diecinueve de noviembre en curso, aprobó, con el número 51/2002, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a diecinueve de noviembre de dos mil dos.

Al margen de la evidente falta de técnica legislativa (creadora de una gran incertidumbre en el contribuyente) que supone la inclusión de un nuevo impuesto en los artículos transitorios de una ley, aquí se puede constatar que el proyecto del artículo que contiene el gravamen impugnado, no fue discutido primero en la Cámara de Diputados, sino en la Cámara de Senadores, lo que constituye, según se apuntó en otra parte<sup>12</sup>, una contravención al principio

---

<sup>12</sup> Capítulo I, al hacer referencia a la ley tributaria.

constitucional de que los proyectos de ley que versen sobre impuestos deben surgir de la llamada “Cámara Baja”<sup>13</sup>. Dicha norma (el artículo 72, inciso H de la Constitución), regula el procedimiento de expedición de las leyes tributarias; así las cosas, el artículo que creó el impuesto referido en la tesis transcrita fue declarado inconstitucional por razones de violación al procedimiento estatuido en una norma constitucional primaria.

No se está en desacuerdo con dicha opinión del Alto Tribunal (antes bien, se la elogia en lo esencial); lamentablemente no es posible escribir lo mismo del siguiente criterio, que ahora se transcribe:

Jurisprudencia  
Materia(s):Constitucional  
Novena Época  
Instancia: Pleno  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
Tomo: XIV, Agosto de 2001  
Tesis: P./J. 94/2001  
Página: 438

**VIOLACIONES DE CARÁCTER FORMAL EN EL PROCESO LEGISLATIVO. SON IRRELEVANTES SI NO TRASCIENDEN DE MANERA FUNDAMENTAL A LA NORMA.**

Dentro del procedimiento legislativo pueden darse violaciones de carácter formal que trascienden de manera fundamental a la norma misma, de tal manera que provoquen su invalidez o inconstitucionalidad y violaciones de la misma naturaleza que no trascienden al contenido mismo de la norma y, por ende, no afectan su validez. Lo primero sucede, por ejemplo, cuando una norma se aprueba sin el quórum necesario o sin el número de votos requeridos por la ley, en cuyo caso la violación formal trascendería de modo fundamental, provocando su invalidez. En cambio cuando, por ejemplo, las comisiones no siguieron el trámite para el estudio de las iniciativas, no se hayan remitido los debates que la hubieran provocado, o la iniciativa no fue dictaminada por la comisión a la que le correspondía su estudio,

---

<sup>13</sup> Título que no viene al caso y que muchos le asignan a la Cámara de Diputados; no viene al caso, toda vez que dicho cuerpo legislativo y la Cámara de Senadores tienen la misma jerarquía, o al menos no se desprende del texto constitucional una conclusión diferente.

sino por otra, ello carece de relevancia jurídica si se cumple con el fin último buscado por la iniciativa, esto es, que haya sido aprobada por el Pleno del órgano legislativo y publicada oficialmente. En este supuesto los vicios cometidos no trascienden de modo fundamental a la norma con la que culminó el procedimiento legislativo, pues este tipo de requisitos tiende a facilitar el análisis, discusión y aprobación de los proyectos de ley por el Pleno del Congreso, por lo que si éste aprueba la ley, cumpliéndose con las formalidades trascendentes para ello, su determinación no podrá verse alterada por irregularidades de carácter secundario.

Acción de inconstitucionalidad 25/2001. Diputados integrantes de la Quincuagésima Séptima Legislatura del Estado de Hidalgo. 7 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretarios: Pedro Alberto Nava Malagón y Martín Adolfo Santos Pérez.

Dato informativo:

Similar criterio se sostuvo en las acciones de inconstitucionalidad:

Acción de inconstitucionalidad 3/98. Partido de la Revolución Democrática. 24 de febrero de 1998. Mayoría de nueve votos. Disidente: Genaro David Góngora Pimentel. Ausente: José Vicente Aguinaco Aleman. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Osmar Armando Cruz Quiroz.

Acción de inconstitucionalidad 2/99 y su acumulada 3/99. Partido Verde Ecologista de México y Partido del Trabajo. 8 de junio de 1999. Once votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Osmar Armando Cruz Quiroz.

Acción de inconstitucionalidad 9/2001. Diputados integrantes de la LVII Legislatura del Congreso del Estado de Tabasco. 8 de marzo de 2001. Once votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretarios: Pedro Alberto Nava Malagón y Martín Adolfo Santos Pérez.

El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy siete de agosto en curso, aprobó, con el número 94/2001, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a siete de agosto de dos mil uno.

No puede dejar de citarse, en este punto, a uno de los autores de referencia de quien escribe<sup>14</sup>:

Las principales deficiencias de esta tesis son las siguientes:

---

<sup>14</sup> COVIÁN ANDRADE, Miguel, *La Suprema Corte de Justicia de la Nación y el control de la constitucionalidad (diez años de fallas e imprecisiones)*, Centro de Estudios de Ingeniería Política y Constitucional, México, 2005, p. 276-278.

- a) Como puede advertirse, en esta ocasión, al aprobar esta tesis prácticamente por unanimidad, los ministros de la suprema corte no “inventan” normas constitucionales que no existen, ni “interpretan” artículos de la Constitución sin fundamento, ni aplican disposiciones que no tienen relación alguna con los asuntos cuya constitucionalidad se controvierte, como hemos demostrado que lo hacen en los casos anteriores, sino que se **sitúan por encima de la Constitución al juzgar subjetivamente cuándo existen violaciones trascendentes a la Constitución y a las leyes**, suficientes para determinar la anticonstitucionalidad del ejercicio del poder y cuándo, aunque éstas existan, “.....no trascienden al contenido mismo de la norma y, por ende, no afectan su validez.....”;
- b) El asunto es particularmente serio porque **esta posición de la suprema corte equivale a que la opinión de los ministros, carente de fundamento normativo, substituye a las normas constitucionales, toda vez que aunque éstas sean infringidas, si estos jueces le “restan importancia” a la infracción, porque desde su punto de vista ésta no es “trascendente”, entonces no es necesaria la anulación del acto o de la norma anticonstitucional. Esto significa que en estos casos, la medida de la constitucionalidad del poder político deja de ser la Constitución y su expresión jurídica en normas constitucionales, siendo substituida por el parecer de los jueces, cuya función de interpretación objetiva del Derecho desaparece, ocupando su lugar la aplicación voluntaria y subjetiva de las normas jurídicas;**
- c) Pero esto no es todo, porque **adicionalmente, la seguridad jurídica como elemento propio del Estado de Derecho y la protección de la Constitución como atribución concreta de la suprema corte, dejan de tener viabilidad, en virtud de que no será posible prever cuándo considerarán los ministros que una infracción a las normas constitucionales es “trascendente” y cuándo opinarán que no lo es, aunque ésta se compruebe y los propios jueces integrantes de este tribunal la admitan de manera expresa y unánime, a todo lo cual debe agregarse que como se sabe, las resoluciones de la suprema corte son definitivas e inatacables; y**
- d) En el caso concreto sujeto a análisis, el cual no es aislado, sino representa un criterio permanente de los ministros, la

falta de cumplimiento de las diversas etapas del procedimiento legislativo es calificada arbitraria y subjetivamente por estos jueces, a veces como “trascendente” y en otras como “intrascendente”, no obstante que todas las formalidades para crear o modificar las leyes están establecidas directa o indirectamente en normas constitucionales, legales y reglamentarias, cuya aplicación es obligatoria sin excepción alguna para las autoridades competentes y cuya inobservancia es suficiente para declarar la anticonstitucionalidad o ilegalidad de las decisiones que se fundamenten en ellas.

(El subrayado es propio)

Se estima que lo transcrito explica a la perfección lo incorrecto de la tesis citada. Resta esperar solamente que se abandone dicho criterio, y se asuma el citado en primer término (el que subyace en la tesis del impuesto sobre venta de bienes y servicios suntuarios), atento que a juicio de quien escribe, los dos precedentes últimamente citados se encuentran en franca contradicción, a la luz de las consideraciones precedentes.

Hasta aquí lo relativo a la constitucionalidad formal, la que en resumen se definirá como «la conformidad de las leyes ordinarias y de revisión constitucional (decretos de reformas a la Constitución), con las normas constitucionales que rigen el procedimiento para el nacimiento de dichas leyes».

### **2.3. CONSTITUCIONALIDAD MATERIAL**

Toca ahora referirse a la constitucionalidad material, cuyo análisis presenta una mayor complejidad y, se estima, sólo puede entenderse la idea a la luz del concepto de Constitución como «decisiones políticas fundamentales».

Recordará el lector que, para explicar la diferencia entre norma constitucional primaria y norma constitucional secundaria, se hizo referencia al

ejemplo de la reforma de 1992 al artículo 27 constitucional. Pues bien, este mismo caso servirá para explicar la constitucionalidad material<sup>15</sup>.

Según se anotó previamente, el artículo 27 contiene una decisión política fundamental, traducida en uno de los llamados «derechos sociales» (los cuales constituyen una innovación de la Constitución mexicana de 1917 frente a cualquier otra anterior y de la época<sup>16</sup>): en este caso, se hace alusión a la propiedad social del agro, vía el ejido.

Por iniciativa de Carlos Salinas de Gortari, presidente en el año 1992, dicho precepto fue reformado; desapareció dicha institución de derecho social. Pero hay un grave y curioso detalle: el procedimiento de reforma constitucional previsto en el artículo 135 de la carta magna, fue respetado a la letra. Es decir, se aprobó la reforma por dos terceras partes de los miembros presentes del Congreso de la Unión el día de la votación, y la reforma fue aprobada por la mayoría de las legislaturas de las entidades federativas.

Desde una perspectiva formalista, se diría que la reforma es constitucionalmente válida, en tanto se respetó el procedimiento establecido al efecto en la Constitución. No obstante, esto es inexacto, toda vez que, como ya se apuntó con antelación, la Constitución es algo más que las normas que la componen; detrás de ellas (no de todas, según se verá *infra*) hay algo esencial, esto es, las decisiones políticas fundamentales, como lo son los derechos

---

<sup>15</sup> El tema que se estudia tiene relación indirecta con otro tema, relativo a si existen o no límites a la reforma constitucional. Se considera que sí existen límites, toda vez que cuando los congresos locales y el federal votan para acordar la reforma, no podrían reformar cualquier parte de la Constitución; verbigracia, sería absurdo que el congreso aprobara una reforma constitucional para suprimirse como órgano constituido. Eso quiere decir que mediante el procedimiento previsto en el artículo 135 constitucional sólo puede cambiarse el texto constitucional, pero sin alterar las decisiones políticas fundamentales que en su caso sean expresadas en las normas a reformar o adicionar. Un estudio más detallado podrá encontrarse en el capítulo II de COVIÁN ANDRADE, Miguel, *Teoría constitucional*, Centro de Estudios de Ingeniería Política y Constitucional, México, 1ª reimpresión, 2000, p.178-244.

<sup>16</sup> Incluso la recién constituida Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas no tenía un texto constitucional que afirmara las conquistas de la llamada revolución de octubre.

sociales—de los que formaban parte las instituciones previstas en el antiguo artículo 27 constitucional—.

Así las cosas, si bien formalmente la reforma constitucional es inobjetablemente válida, lo cierto es que esencialmente la misma fue anticonstitucional, en tanto conculcó una decisión política fundamental. En este punto el lector puede darse cuenta de la importancia del concepto de Constitución para hacer esta importante distinción entre la constitucionalidad formal y material.

Un caso similar se suscitó en el periodo del Presidente citado, respecto al artículo 130 y al 82 de la Constitución (uno referido a la derogación parcial del principio de separación entre iglesia y Estado, y el otro, en tratándose de los requisitos para ser Presidente de la República). Los comentarios hechos antes son aplicables a las reformas de estos preceptos, y demuestran la certeza de las afirmaciones de quien escribe, por lo que aquí se les da por reproducidos en obvio de repeticiones inútiles<sup>17</sup>.

Para complementar lo antes indicado, también hay que señalar que no toda norma constitucional tiene tras de sí una decisión política fundamental. Sirvan los siguientes dos ejemplos para explicar este aspecto.

El artículo 64 de la Constitución vigente refiere que el legislador que no acuda a una sesión, se le descontará un día de dieta.

---

<sup>17</sup> Gracias a la idea generalizada en México sobre la existencia de un poder constituyente permanente, no se entiende que existen límites a la reforma constitucional, y aquí se dan absurdos como el que sigue: un país como el nuestro con una Constitución (formalmente) rígida ha sufrido, desde su vigencia, cerca de 400 reformas, y no todas de ellas han sido insustanciales.

Supóngase que el congreso expide una reforma a su ley orgánica, en la que esencialmente se dice: «se abroga el artículo ... de la ley respectiva para quedar así: ...al legislador que no acuda a sesión se le descontarán diez días de dieta...». La pregunta es: ¿Hay inconstitucionalidad en dicha reforma?, y si la respuesta es afirmativa, ¿qué clase de inconstitucionalidad es, formal o material? Cabe precisar que la reforma de la ley se hizo respetando el procedimiento fijado en el artículo 72 constitucional.

Según lo apuntado antes, no puede haber inconstitucionalidad formal, porque se respetó el procedimiento de creación de la reforma a la ley ordinaria. Por otra parte, se responderá que sí hay inconstitucionalidad material, en tanto dicha reforma a la ley contradice un precepto expreso de la Constitución (ésta dice «un día» de descuento, y la reforma legal dice «diez días»).

A pesar de ello, ninguna decisión política fundamental se conculcó con la reforma a la ley ejemplificada, toda vez que el artículo 64 constitucional afectado por la reforma no refleja una decisión sin la cual el Estado mexicano dejaría de ser lo que es para convertirse en otra cosa. Es más, podría llegar a eliminarse dicho artículo constitucional, y pasarse a la ley orgánica del congreso sin problema, en tanto ese dispositivo no define el modo de ser del Estado.

Para contrastar lo anterior, piénsese (nada más) en que se reforma el artículo 33 constitucional, en el sentido de que ahora se permitirá a los extranjeros inmiscuirse en los asuntos políticos del país (lo cual está terminantemente prohibido en la Constitución vigente). La reforma respeta el procedimiento fijado en el artículo 135 constitucional. La pregunta es: ¿Es inconstitucional la reforma al artículo de la ley suprema? Si es tal, ¿qué clase de inconstitucionalidad es, formal o material?

No habría inconstitucionalidad formal, porque se respetó el procedimiento. Pero sí habría inconstitucionalidad material, en tanto que la reforma contradice un precepto expreso de la Constitución; y, lo que quería evidenciarse en este punto, hay «inconstitucionalidad material-esencial», en tanto que la reforma sí altera la esencia del Estado, porque se modifica una decisión política fundamental.

Se afirma que es inconstitucionalidad esencial, como especie de la material, en virtud de que en el ejemplo descrito antes —la reforma legal que contradice al texto del artículo 64—, sí hubo inconstitucionalidad material por esa contradicción de textos; pero no hubo alteración de la esencia del Estado, como sí se da en el segundo caso, toda vez que, en el ejemplo hipotético de la reforma al artículo 33, ésta fue inconstitucional en sentido material (se cambió el texto de la norma constitucional primaria, modificando su alcance original, de una forma que no es intrascendente como la del otro caso<sup>18</sup>) y en sentido esencial, porque fue una decisión del Congreso Constituyente que los extranjeros no se inmiscuyeran en cuestiones políticas del país; si esto se cambiara, el Estado mexicano dejaría de ser lo que es (un Estado independiente<sup>19</sup>), para volverse otra cosa (un Estado que puede ser controlado por los intereses de otro Estado extranjero) .

En conclusión, se quiere enfatizar que la constitucionalidad material-no esencial «es la conformidad de los actos de los órganos constituidos con el texto de la Constitución», y la constitucionalidad material-esencial «es la conformidad de los actos de los órganos constituidos con las decisiones políticas fundamentales que definen el modo de ser del Estado, de manera que la supresión de una de ellas haría que la organización política fuera algo distinto de lo que era antes de la supresión».

---

<sup>18</sup> Ver *supra* en este capítulo.

<sup>19</sup> Se toma esto por cierto para efectos de la explicación, aunque no sea así en la vida real.

Obviamente, la más importante es la constitucionalidad material-esencial, en tanto que ésta busca proteger la esencia constitucional. En orden de importancia, está la constitucionalidad material-no esencial, que busca proteger el texto constitucional y la aplicación permanente del mismo. *And last but not least*, la constitucionalidad formal, de la que hablamos en el apartado precedente.

En relación con la materia de este trabajo, las leyes tributarias que son atacadas de inconstitucionales casi siempre se impugnan por anticonstitucionalidad material, toda vez que los inconformes estiman que la misma es contraria al texto constitucional en la parte relativa a los requisitos de proporcionalidad y equidad de las contribuciones establecidas en ley (artículo 31, fracción IV constitucional).

No se trata de anticonstitucionalidad material-esencial, toda vez que una ley impositiva que no respete los principios antes apuntados no cambia la esencia del Estado (o sea, las decisiones políticas fundamentales). Es decir, la ley tributaria que es desproporcionada o inicua, no deja de ser constitucionalmente inválida (y por ello, susceptible de anulación), pero no cambia la esencia estatal, aunque indebidamente restrinja una garantía individual consagrada en el texto constitucional.

Es de esperarse que hayan quedado más o menos claras las diversas formas de constitucionalidad. Para cerrar este apartado, baste señalar (si no es que lo siguiente subyacía en líneas previas) que la constitucionalidad sólo puede entenderse dentro del principio de que en un Estado democrático los órganos constituidos sólo pueden hacer lo que la Constitución y las leyes les permitan, respetando los procedimientos, el texto y la esencia contenidos en la Constitución. Esto es así, porque al actuar los órganos constituidos, ejercen el

poder político, el cual es limitado por la Constitución (eso también constituye una decisión política fundamental), ya que el poder no puede limitarse a sí mismo, por lo cual la Constitución de un Estado democrático de derecho enfoca el concepto «constitucionalidad» como parámetro de la validez de los actos de los órganos constituidos.

Con estas ideas, es posible adentrarse al último apartado de este capítulo, en el que se abordará el control de la constitucionalidad, de la manera más breve posible, y sólo en lo que interesa al presente estudio, que (no se ha olvidado) trata sobre el papel del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa frente a los actos (de autoridad) con efectos generales en materia fiscal.

#### **2.4. CONCEPTOS BÁSICOS SOBRE EL CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD POR ÓRGANO JURISDICCIONAL**

Como ya dijimos, el tema de control de la constitucionalidad sólo adquiere relevancia en un Estado donde el ejercicio del poder político está sujeto a normas jurídicas. Apunta Covián Andrade lo siguiente:

Expresado en otros términos, cuando exista plena coincidencia entre la descripción constitucional de la organización del Estado y la actuación de los poderes constituidos, nos hallaremos en cada caso concreto y en un sentido genérico, en un estado de constitucionalidad. Sin embargo, toda vez que el ejercicio real del poder no se agota necesariamente en la estructura del marco normativo, esto es, en virtud de que los procesos de realización del poder político son dinámicos y mucho más complejos de lo que una definición constitucional estática puede sugerir, es indispensable analizar el problema de la constitucionalidad a la luz de la praxis del poder y no sólo de la delimitación formal de competencias jurídicas<sup>20</sup>.

---

<sup>20</sup> COVIÁN ANDRADE, Miguel, *El control de la constitucionalidad en el derecho comparado*, Centro de Estudios de Ingeniería Política y Constitucional, 2ª reimpression, México, 2004, p. 13.

A pesar de lo anterior, debe recalcar que la historia de esta importante función estatal es vasta en modalidades; pero en términos generales es de afirmarse que en la actualidad predominan los sistemas de control de tipo jurisdiccional, en oposición a los basados en órganos de naturaleza política. Actualmente el único país que tiene un sistema de control de esta clase es Francia, país en el que por razones de carácter histórico (que no es el caso analizar aquí), dicha función no recae en los órganos jurisdiccionales<sup>21</sup>.

Como se anotó arriba, la modalidad más difundida en la actualidad consiste en asignar la función de control de constitucionalidad a órganos de naturaleza jurisdiccional.

Existe una tendencia generalizada a concebir a los sistemas de control por órgano político como propensos a la parcialidad y a la manipulación, y a considerar que los sistemas de control de tipo jurisdiccional son imparciales. A juicio de quien escribe—y no se desea ser prolijo—, la imparcialidad del órgano de control depende de cómo se elija a los miembros que lo componen, es decir, debe evitarse a toda costa que el órgano de control, en vez de controlar los actos de los demás poderes, sea «controlado» por uno de los poderes<sup>22</sup>

Es de citarse a un especialista en la materia, quien profundiza en la clasificación que habrá de tomarse como punto de partida de esta explicación:

Por lo que concierne al perfil “subjetivo” u “orgánico”, se pueden distinguir, según una terminología ahora ya muy conocida, dos

---

<sup>21</sup> México tuvo un órgano político de control de la constitucionalidad con el Supremo Poder Conservador en 1836.

<sup>22</sup> Como sucede en México con la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyos miembros en última instancia son electos por el Ejecutivo, lo que hace que determinadas decisiones de la corte en las que tenga interés dicho órgano, posiblemente ya estén «predeterminadas» en su sentido. Más información podrá encontrarse en COVIÁN ANDRADE, Miguel, *La Suprema Corte de Justicia de la Nación y el control de la constitucionalidad (diez años de fallas e imprecisiones)*, Centro de Estudios de Ingeniería Política y Constitucional, México, 2005.

grandes tipos de sistemas de control judicial de la legitimidad constitucional de las leyes:

- a) El sistema “difuso”, o sea aquel en el cual el poder del control corresponde a *todos los órganos judiciales* de un ordenamiento jurídico dado, que lo ejercitan incidentalmente, con ocasión de la decisión de las causas de su competencia.
- b) El sistema “concentrado”, en el cual el poder de control se concentra por el contrario *en un órgano judicial solamente*.

El sistema “difuso” ha sido llamado también, por algunos sistema o tipo “americano” de control, dado que no es del todo inexacto—como he demostrado en el capítulo II—considerar que aquel sistema haya sido realizado por primera vez en los Estados Unidos de América, de cuyo ordenamiento jurídico todavía constituye, como ha escrito un constitucionalista de aquel país, “the most unique and most characteristic institution”.

Análogamente, el sistema “concentrado” podría ser designado también como el tipo “austríaco” de control. En efecto, el arquetipo ha sido realizado por la Constitución austriaca del 1º de octubre de 1920 (llamada *Oktoberverfassung*), formada sobre la base de una proyecto elaborado, a petición gubernativa, por el maestro de la escuela jurídica vienesa, Hans Kelsen, y vuelta a poner en vigor en Austria, en la última postguerra, en el texto de la novela de 1929 que había aportado notables modificaciones precisamente en materia de justicia constitucional<sup>23</sup>.

Con las excepciones del caso, podría aseverarse que cada sistema tiene determinadas características frecuentes, que a continuación se indican.

El sistema de control por tribunales ordinarios se caracteriza porque:

- 1) Cualquier juez puede plantear la cuestión de constitucionalidad.
- 2) La cuestión de constitucionalidad se plantea por vía de excepción, lo que quiere decir que dichas cuestiones «pueden ser promovidas solamente *incidenter*, en el curso y con ocasión de un “case of

---

<sup>23</sup> CAPPELLETTI, Mauro, *La justicia constitucional (Estudios de derecho comparado)*, Universidad Nacional Autónoma de México, 1987, 1ª edición, p. 60-61.

controversy” o sea de un concreto proceso “común” (civil o penal o de otra naturaleza), y sólo en tanto, en cuanto la ley, de cuya constitucionalidad se discute, sea relevante para la decisión de aquel caso concreto<sup>24</sup>».

- 3) Los alcances de la resolución de la cuestión de constitucionalidad tienen efectos constreñidos al caso concreto, esto es, que el juez debe limitarse a no aplicar la ley inconstitucional en el caso concreto.

El sistema concentrado, por su parte, se distingue porque:

- 1) El sistema es concentrado, pues un solo tribunal es competente para resolver la cuestión de constitucionalidad, y se limita el número de instancias que pueden plantearla.
- 2) La cuestión se plantea en vía acción, y a veces, también por vía de excepción; es en vía de acción porque no necesita que la misma surja en un caso ordinario, sino que puede plantearse directamente por los órganos facultados para ello sin necesidad de otro procedimiento.
- 3) Los alcances del pronunciamiento de constitucionalidad son *erga omnes*, es decir, de efectos generales.

Surge así la interrogante relativa a las ideas que inspiran estos dos sistemas tan distintos entre sí.

En el caso del sistema difuso, cabe decir que se parte de la idea de que la interpretación de la Constitución es como la de cualquier otra norma jurídica, por lo que la cuestión se simplifica a aplicar los siguientes principios:

- a) La ley superior prevalece sobre la inferior

---

<sup>24</sup> CAPPELLETTI, Mauro, *Ob. Cit.*, p.88.

- b) La ley específica prevalece sobre la general
- c) La ley posterior prevalece sobre la anterior

El sistema se simplifica por la aplicación de la ley superior, pero la problemática viene cuando un juez considera inconstitucional la ley y no la aplica, y al mismo tiempo otro juez no opina lo mismo, lo que da como resultado una diversidad de interpretaciones; no obstante, el precedente de la suprema corte proporciona algo de estabilidad, pero a largo plazo, lo cual no deja de ser tendiente a la incertidumbre jurídica<sup>25</sup>.

Por su parte, en el sistema concentrado se estima que la interpretación de la Constitución (y el control de la constitucionalidad de los actos de los órganos constituidos) requiere de jueces dotados de mayor especialización, prestigio e independencia que los ordinarios.

Así las cosas, en dicha concepción se considera insostenible la idea de que los miembros de uno de los poderes públicos pueda invalidar una norma y no aplicarla. En ese entendido, el juez común no puede juzgar la ley que habrá de aplicar al caso de que conoce, por lo que en caso de duda, dicho juzgador deberá someter la cuestión al examen del tribunal competente en la materia, para que determine en definitiva si la ley o el acto sujetos a verificación, son constitucionales.

Por el momento, habrá que dejar de lado la cuestión relativa a México, ya que de ella se tratará en los dos siguientes capítulos. A pesar de todo, sin temor a equivocarse, quien escribe considera que los siguientes dos capítulos son una continuación del que ahora termina, con una nota distintiva: que ahora se abordará el juicio contencioso administrativo en materia fiscal, desarrollado ante

---

<sup>25</sup> *Mutatis mutandi* este comentario también es aplicable a México, y a la jurisprudencia, pero de eso se tratará a detalle en los dos capítulos siguientes.

el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y sus relaciones con otro proceso muy conocido en el sistema jurídico mexicano: el juicio de amparo.

## **CAPÍTULO III. LA LEGALIDAD.**

El presente capítulo es, en cierta forma, una continuación del anterior. Se dice esto, ya que se indicó que la diferencia entre los dos conceptos «constitucionalidad» y «legalidad» (o las relaciones entre ambos) se evidenciaba cuando se ponen frente a frente.

En ese entendido, se intentará definir la «legalidad», tratándose algunos conceptos afines relacionados al tema de este trabajo, destacadamente los temas relativos al juicio contencioso administrativo y el juicio de amparo.

El análisis de dichos temas requiere adicionalmente una reflexión sobre las garantías individuales, o en un lenguaje menos técnico, los derechos de los individuos frente a los poderes públicos.

### **3.1. CONCEPTO DE LEGALIDAD**

De forma análoga a como se hizo en el Capítulo II, se puede decir que la legalidad «es lo que está conforme a la ley». No obstante, lo anterior es demasiado simplista, por lo que habrá de retomarse algunas ideas sobre la constitucionalidad para hacer mucho más específica la definición de legalidad.

Las revoluciones de los siglos XVIII y XIX tuvieron como principal aporte al pensamiento contemporáneo la idea de la limitación del poder político que ejercían los monarcas, quienes usualmente cometían abusos en contra de sus súbditos; si bien es verdad que dichas revoluciones no perseguían la igualdad entre los individuos, también lo es que ellas abrieron la puerta al llamado *Rule of Law* (imperio de la ley), que sustituiría al imperio del monarca.

Junto con el nacimiento de la limitación al poder gobernante, surgió también el constitucionalismo, precisamente con la idea de un documento en el que se estableciera la división de poderes (o mejor dicho, distribución de competencias) y los derechos de los individuos.

La Constitución, como se recordará, además de ser el conjunto de decisiones políticas fundamentales que definen el modo de ser del Estado, la Constitución también se integra por normas jurídicas, las cuales son el punto de partida de otras normas inferiores.

En efecto, cabe hacer memoria de que en el primer capítulo se hizo referencia a las leyes, reglamentos, acuerdos, decretos, circulares, etcétera; pues bien, todos esos actos u ordenamientos con efectos generales, junto con las normas constitucionales, integran el orden jurídico de un Estado.

Al respecto apunta Morand-Deville:

La notion de loi doit être entendue dans l'acception large d'un «*bloc légal*» comprenant, outre les lois proprement dites, votées par le Parlement, tout un ensemble hiérarchisé de règles complexes, soit extérieures à la administration, soit édictées par elle : règlements administratifs et décisions individuelles pris au niveau central ou local. C'est la célèbre «pyramide» de Kelsen décrite dans sa «Théorie pure du droit».

Au sommet de cette pyramide se tient le texte sacré : la Constitution. A ses différents degrés s'ordonnent des textes de prestige différent : traités, lois pour les plus solennels, règlements de portée nationale ou locale, actes individuels, contrats... Ces normes sont liées entre elles par des relations hiérarchiques et par une stricte soumission des normes de rang inférieur aux normes de rang supérieur<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> La noción de ley debe ser entendida en la acepción amplia de «bloque legal», que comprende, además de las leyes propiamente dichas (votadas por el Parlamento), todo un conjunto jerarquizado de reglas complejas, ya exteriores a la administración, ya emitidas por ella:

En el mismo sentido, sostiene Georges Dupuis:

La Constitution est formée par l'ensemble des dispositions qui occupent le sommet de la hiérarchie des normes dans l'ordre interne. Au-delà, il n'y a rien. Il paraît même difficile d'imaginer ce que pourrait être, dans le droit positif, une *supraconstitutionnalité*<sup>2</sup>.

En virtud de lo transcrito, se advierte que los conceptos «constitucionalidad» y «legalidad» se encuentran estrechamente relacionados entre sí; esta relación, de alguna forma, complica un poco la distinción entre dichas ideas; no obstante, entre ambos conceptos existe una relación de jerarquía: la constitucionalidad es superior a la legalidad, sin que eso signifique que ésta última no sea importante.

Con la finalidad de arrojar más luz sobre el asunto, es de citarse la opinión de Covián Andrade:

Es indispensable distinguir el problema genérico de la conformidad de las normas de Derecho inferiores a las superiores dentro de un ordenamiento jurídico, del más complejo y particular, relativo al control de la constitucionalidad de las leyes y de los actos de autoridad, en general.

---

reglamentos administrativos y decisiones individuales tomadas a nivel central o local. Es la célebre «pirámide» de Kelsen descrita en su «Teoría pura del Derecho».

En la cima de esta pirámide se encuentra el texto sagrado: la Constitución. En diferentes grados se ordenan los textos de diferente prestigio: tratados, leyes (para los más solemnes), reglamentos de alcance nacional o local, actos individuales, contratos... Estas normas están ligadas entre sí por relaciones jerárquicas y por una estricta sumisión de las normas de rango inferior a las de rango superior. MORAND-DEVILLER, Jacqueline, *Cours de droit administratif*, Montchrestien, 6<sup>ème</sup> édition, Paris, France, 1999, p. 244.

<sup>2</sup> La Constitución está formada por el conjunto de disposiciones que ocupan la cima de la jerarquía de normas en el orden interno. Más allá, no hay nada. Incluso parece difícil de imaginar que pudiera estar, dentro del derecho positivo, una *supraconstitucionalidad*. DUPUIS, Georges, et al., *Droit administratif*, Dalloz, 7<sup>ème</sup> édition, Paris, France, 2000, p. 79.

Por lo que respecta al primero, existen en todo sistema jurídico una serie de recursos de control para las normas distintas e inferiores a la ley, cuyo objetivo es el de asegurar la relación de suprasubordinación que media entre ellas y el respeto a la jerarquía normativa de todo el Derecho positivo.

Normalmente, se trata de los recursos legales que se interponen ante jurisdicciones judiciales y ante la jurisdicción administrativa.

Cualquiera persona que considere que una norma inferior a la ley le ha sido aplicada en su perjuicio, o que en el desahogo de una controversia no se han respetado las leyes procesales, o que, en fin, la aplicación de una ley no corresponde a la causa que se ventila, puede demandar ante un tribunal competente la anulación de la resolución que le afecta, por ser ilegal. En otros términos, puede plantear una cuestión que en los casos descritos, sería típicamente de legalidad.

Se trata de formas de control normativo cuya finalidad es la de preservar el principio general de Derecho de que una norma inferior no puede transgredir a una norma superior, en la jerarquía del orden jurídico.

Por ende, esta forma de control está limitada a los actos jurídicos inferiores a la ley y por lo que a ésta respecta, cabe en cuanto a su conexión o pertinencia con el caso concreto y con relación a los aspectos procedimentales al aplicarla.

Estos medios de control no pueden juzgar sobre el contenido de la ley, ni sobre su conformidad con la constitución. Es decir, que el juicio sobre la constitucionalidad de la ley es emitido por un órgano distinto a aquél ante el que se ventila la cuestión de legalidad, o por él mismo, en vía incidental o de excepción, diferenciable del proceso concreto dentro del cual se produce el incidente.<sup>3</sup>

Se estima correcta la delimitación entre legalidad y constitucionalidad. No obstante la claridad de los anteriores planteamientos, y a reserva de tratarlo con más detalle en líneas posteriores, debe decirse que en México no es clara la distinción de ambos conceptos, porque la institución del juicio de Amparo

---

<sup>3</sup> COVIÁN ANDRADE, Miguel, *El control de la constitucionalidad en el derecho comparado*, Centro de Estudios de Ingeniería Política y Constitucional, 2ª reimpresión, México, 2004.

cumple ambas funciones (mediante dicho juicio, los gobernados pueden asegurar el respeto de los derechos fundamentales consagrados en la Constitución, frente a cualquier acto de los poderes públicos).

De momento, se puede definir la legalidad como «la conformidad de las normas jurídicas inferiores con la ley, entendida ésta en sentido formal y material<sup>4</sup>».

En efecto, los contratos, las sentencias y los reglamentos, por ejemplo, deben ajustarse a las leyes. El fallo que dirime una controversia entre dos particulares debe ser conforme a la ley aplicable al caso de que se trata; el reglamento no puede rebasar las disposiciones de la ley cuya ejecución detalla; el contrato, so pena de nulidad, debe ser lícito y reunir los requisitos previstos en ley para ser válido, etcétera.

No obstante, en un Estado de Derecho basado en una ley superior, en el que rige el principio de supremacía constitucional y existe una jerarquización de normas, cualquier acto jurídico (de particulares o de autoridades) puede remitirse en forma escalonada a una o más normas constitucionales.

Así las cosas, por el momento se estima adecuado tratar algunos puntos más sobre la legalidad, buscando enfocarlos hacia el juicio contencioso administrativo, del que conoce el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. En el cuarto capítulo se retomarán los conceptos de legalidad y

---

<sup>4</sup> Es decir, como el conjunto de normas generales, abstractas e impersonales, emitidas por el órgano de representación popular, ya sea a nivel federal o local; en efecto, se hace tal distinción, en virtud de que en el primer Capítulo, al abordar el reglamento, se pudo observar que tal instrumento jurídico se compone de normas generales, abstractas e impersonales, con una diferencia: no proviene del órgano de representación popular, sino del órgano de gobierno; por esa razón, el reglamento es un acto formalmente ejecutivo (por el órgano del que proviene) y materialmente legislativo; la ley, por consiguiente, es un acto material y formalmente legislativo.

constitucionalidad ya en relación con dicho proceso jurisdiccional y los actos con efectos generales en materia tributaria estudiados en el primer capítulo.

### **3.2. PRINCIPIO DE LEGALIDAD**

Hay que reconocer que, al menos en la doctrina jurídica mexicana, se ha escrito poco sobre el concepto de legalidad, en comparación con la cantidad de textos en los que se alude al principio de legalidad.

Es necesario decir además que no existe una distinción tan profunda entre ambas nociones; se considera que la diferencia que pudiera existir entre ambas es meramente de amplitud, en cuanto el concepto de legalidad es aplicable a la actuación de los individuos como a la de los entes públicos, en tanto que el principio de legalidad está casi exclusivamente vinculado a los actos de los diversos órganos del Estado.

En forma paralela a la legalidad, se encuentra la idea de seguridad jurídica, misma que es un derecho que el gobernado tiene frente a cualquier ente público. A juicio de quien escribe, la seguridad jurídica es un concepto más amplio que el diverso de legalidad, toda vez que dentro de aquél se contemplan todas aquellas condiciones que debe observar el poder público para realizar una afectación en la esfera jurídica del gobernado. El doctor Burgoa refiere:

El Estado, al desplegar su actividad de imperio, al asumir su conducta autoritaria, imperativa y coercitiva, necesariamente afecta la esfera o ámbito jurídico que se atribuye a cada sujeto como gobernado, bien sea en su aspecto de persona física o de entidad moral. Todo acto de autoridad, emanado por esencia del Estado y desempeñado por los diferentes órganos autoritarios estatales creados por el orden de derecho, tiene como finalidad inherente, imbibita, imponerse a alguien de diversas maneras y por distintas causas; es decir, todo acto de autoridad debe

afectar a alguna persona moral o física en sus múltiples derechos; vida, propiedad, libertad, etc.

Dentro de un *régimen jurídico*, esto es, dentro de un sistema en que impere el derecho, bien bajo un carácter normativo legal o bajo un aspecto consuetudinario, esa afectación de diferente índole y de múltiples y variadas consecuencias que opera en el *status* de cada gobernado, debe obedecer a determinados principios previos, llenar ciertos requisitos, en síntesis, debe estar sometida a un conjunto de modalidades jurídicas, sin cuya observancia no sería válida desde el punto de vista del derecho.

Ese conjunto de modalidades jurídicas a que tiene que sujetarse un acto de cualquiera autoridad para producir válidamente, desde un punto de vista jurídico, la afectación en la esfera del gobernado a los diversos derechos de éste, y que se traduce en una serie de requisitos, condiciones, elementos, etc., es lo que constituye las *garantías de seguridad jurídica*. Éstas implican, en consecuencia, el *conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el summum de sus derechos subjetivos*<sup>5</sup>.

Las ideas anteriores de manera alguna son incompatibles con el principio de legalidad, que se define en seguida:

L'Administration, quelle que soit sa puissance, est soumise au droit, à tout le droit et non seulement aux lois votées par le Parlement. Les autorités administratives ne sauraient pas même violer leurs propres décisions : *legem quam ipse facisti*, selon l'adage. Tel est le principe de juridicité. Il signifie qu'il y a obligation d'agir conformément aux différents éléments de l'ordre juridique. Toute violation est une irrégularité susceptible, sous certains conditions, d'être sanctionnée.

L'objectif de cette soumission de l'Administration à l'ordre juridique est, en premier lieu, d'assurer la protection des libertés publiques. L'État contemporain n'est plus un État de police : c'est

---

<sup>5</sup> BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Las garantías individuales*, Porrúa, 37ª edición, México, 2004. p. 498.

un État de droit. Un État dont la puissance est limitée par les droit fondamentaux que consacre la Constitution.

...

En somme, le principe de légalité correctement défini signifie que l'Administration doit respecter les lois et il est inclu dans un principe plus large : le principe de juridicité. Celui-ci signifie que, dans toute son action, l'Administration doit respecter le cadre établi par l'ensemble de l'ordre juridique (lequel l'habilite à agir, fixe des procédures, pose des garanties pour les administrés, etc.)<sup>6</sup>.

Baste decir que los derechos fundamentales en el ordenamiento francés son equivalentes, en nuestro derecho, a las garantías individuales, también llamadas «derechos públicos subjetivos», que para Lucero Espinosa son «la facultad de un particular para exigir de la Administración una determinada conducta que se traduce en un hacer, o en dar, o en un no hacer, protegida por el derecho objetivo en forma directa<sup>7</sup>».

Así las cosas, habiendo definido el concepto de «seguridad jurídica» y el principio de legalidad, es necesario hacer mención de los principales artículos

---

<sup>6</sup> La Administración, cualquiera que sea su poder, está sometida a todo el derecho, y no sólo a las leyes votadas por el Parlamento. Las autoridades administrativas no sabrían violar sus propias decisiones: *Respeto la regla que dictaste para ti mismo*, según el adagio. Tal es el principio de juridicidad. Significa que hay obligación de obrar conforme a los diferentes elementos del orden jurídico. Toda violación es una irregularidad susceptible, bajo ciertas condiciones, de ser sancionada.

El objetivo de esta sumisión de la Administración al orden jurídico es, en primer lugar, asegurar la protección de las libertades públicas. El Estado contemporáneo no es más un *Estado policía*: es un *Estado de derecho*. Un Estado cuyo poder es limitado por los derechos fundamentales consagrados por la Constitución.

En suma, el principio de legalidad correctamente definido significa que la Administración debe respetar las leyes, y está incluido en un principio más amplio: el principio de juridicidad. Éste significa que, en toda su actividad, la Administración debe respetar el marco establecido por el conjunto del orden jurídico (el cual la habilita para obrar, fija los procedimientos, enuncia las garantías para los administrados, etc.). DUPUIS, Georges, et al., *Droit administratif*, Dalloz, 7<sup>ème</sup> édition, Paris, France, 2000, p. 75-76.

<sup>7</sup> LUCERO ESPINOSA, Manuel, *Teoría y práctica del contencioso administrativo federal*, Porrúa, 7ª edición, México, 2002, p. 6.

constitucionales en los que se sustentan las ideas previamente definidas, que son los numerales 14 y 16 de la Carta Magna.

### **3.3. GARANTÍA DE LEGALIDAD CONTENIDA EN LOS ARTÍCULOS 14 Y 16 CONSTITUCIONALES**

Existen en el texto constitucional varios artículos referidos a las garantías de seguridad jurídica; pero es de admitirse que los preceptos más asociados con la expresión «garantía de legalidad» son los números 14 y 16. Tal vez la importancia de estos artículos se explica porque a través de ellos el gobernado encuentra una amplísima protección a los diversos derechos que integran su esfera jurídica.

No se pretende tratar en forma exhaustiva de los dos preceptos en mención, dado que de eso se han ocupado muchos tratadistas, algunos de ellos con mucha autoridad. Por el contrario, se buscará enfocar el análisis de los multicitados dispositivos hacia los temas siguientes: el juicio de amparo y el juicio contencioso administrativo.

Por cuestión de orden, procede examinar el artículo 14, compuesto por cuatro párrafos, mismos que a continuación se transcriben:

**Artículo 14.** A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

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

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho.

Para comenzar el estudio de este artículo, cabe citar a Emilio Rabasa, quien atinadamente señala:

Ningún precepto de las Constituciones modernas tiene más larga historia ni más rancio ni más noble abolengo que el que reconoce como derecho del hombre la seguridad de su vida, su libertad y su propiedad: como que es probablemente el único que queda en ellas, con su espíritu original y con la integridad de su propósito, de la primera ley escrita que puso derechos individuales por encima de toda autoridad y fuera del alcance de todo poder: la Magna Carta de Inglaterra. Y después de siete siglos de trabajo en la organización de las sociedades, el precepto vive para las que han sabido estimarlo y mantenerlo, con un vigor que parece renovado y enriquecido, no sólo en la práctica de las instituciones, sino en la conciencia de las comunidades<sup>8</sup>.

La anterior cita se ha hecho para dejar en claro que la abstención de tratar detenidamente el artículo 14 constitucional no debe tomarse como un desdén al estudio de los párrafos primero, segundo y tercero; esto se dice porque únicamente se tratará el cuarto párrafo, en el que se prevé la garantía de legalidad en materia judicial en materia civil. Sirve de apoyo a lo anterior el hecho de que en el primer capítulo, al referirse a las normas constitucionales en materia fiscal, se desentrañó la esencia de dichos párrafos del artículo 14, por lo que en obvio de repeticiones se remite al lector a dicho apartado.

El acto de autoridad que debe cumplir con la garantía expresada en el cuarto párrafo del artículo 14 constitucional es la sentencia definitiva, o sea, la

---

<sup>8</sup> RABASA, Emilio, *El artículo 14: Estudio constitucional*, Porrúa, 1ª edición, México, 2000, p. 273.

determinación que dirima el conflicto jurídico esencial en un juicio. En este caso, la palabra «juicio» es utilizada en su acepción amplia, es decir, como proceso jurisdiccional<sup>9</sup>. No obstante, atento el principio de legalidad antes enunciado, debe decirse que cualquier resolución de tipo jurisdiccional debe fundarse en la norma jurídica aplicable, sin importar que no sea la resolución final.

Es de destacarse el parecer del más Alto Tribunal sobre dicha garantía:

Con ella se pretende que en las relaciones sociales se mantenga el orden, dado que dejar sin resolver las contiendas de naturaleza privada por el mero hecho de que no exista una ley aplicable al caso, conduciría a que se vulnerara lo dispuesto por el artículo 17 de la Norma Suprema, en el sentido de que nadie puede hacerse justicia por su propia mano. A la inversa de lo que ocurre con la garantía de exacta aplicación de la ley, por la que basta con que no haya un fundamento jurídico preciso para que a una persona no se le impute una conducta delictuosa, la garantía de legalidad en materia civil da pie a que, si la letra—es decir, el texto—de la ley parece no aplicar para un caso concreto, se recurra tanto a la interpretación de aquélla como a los llamados “principios generales del derecho”<sup>10</sup>.

La única pregunta que aparentemente es inexplicable con la misma sencillez, se refiere a qué se debe entender por la expresión «en los juicios del orden civil». ¿Quiere decir que sólo las controversias entre particulares sobre bienes, familia y personas son alcanzadas por dicha garantía individual? La Suprema Corte de Justicia de la Nación, en forma atinada, considera lo siguiente:

Es imprescindible tener en cuenta que, al hablar de “juicios del orden civil”, el texto constitucional no alude exclusivamente a los

---

<sup>9</sup> Porque los procesalistas también emplean la palabra «juicio» para expresar la etapa de dicho proceso jurisdiccional en la que se dice el derecho aplicable a la controversia. Lógicamente, la noción de proceso incluye el concepto de jurisdicción, que es la función estatal por la que se aplica una ley a un caso concreto en el que existe controversia.

<sup>10</sup> *Las garantías de seguridad jurídica*, tomo 2, Colección “garantías individuales”, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1ª edición, México, 2003. p. 72-73.

que son regulados por las normas procesales civiles; antes bien, esta garantía tiene un alcance que involucra, asimismo, a los juicios administrativos, mercantiles, familiares, de arrendamiento y aun a los laborales<sup>11</sup>.

Esto último resulta de interés para el presente trabajo, ya que se tratará un poco más adelante sobre las controversias entre la Administración Pública y los particulares; de momento, es claro que los tribunales encargados de resolver tales conflictos deben respetar el contenido del precepto en estudio.

Para redondear la explicación de este artículo es menester agregar que la ley debe aplicarse en primer término; si ésta no es clara, debe echarse mano de la interpretación, que es el acto jurídico por el que un juzgador, con base en los elementos ofrecidos por un texto legal y con la ayuda de diversos métodos, esclarece el sentido y el alcance de una disposición determinada<sup>12</sup>. El doctor Burgoa indica que los principales métodos de interpretación jurídica son: literal (válida sólo cuando la disposición es precisa); lógico (prescindir de las palabras empleadas en el texto, buscando la razón); sistemático (interpretar en conjunto las normas, y no aisladamente); auténtico (la que determina quien expide la norma) y causal-teleológico (atendiendo a los fines sociales, políticos, o de cualquier orden que permitan desentrañar el sentido de la norma). Ciertamente es que algunos tribunales, al contar con la facultad de establecer jurisprudencia, coadyuvan a esta labor de interpretación; pero cuando no existe norma aplicable, deben emplearse los principios generales del derecho, que son las normas que se obtienen inductivamente de uno o varios sistemas de derecho positivo, sistemas que a su vez están informados por múltiples factores culturales de los que participan los pueblos que reconozcan un común origen

---

<sup>11</sup> *Ibidem*, p. 75-76.

<sup>12</sup> *Ibidem*, p. 77. Al respecto, es de recordarse lo dicho en el primer capítulo en relación a la norma jurídica fiscal (sobre la que versa todo este trabajo), la cual es de interpretación estricta (como regla general).

histórico<sup>13</sup>. Se ha optado por no abundar demasiado en este aspecto, toda vez que no es el objeto de este trabajo estudiar la interpretación de las leyes.

Lo procedente ahora es analizar el artículo 16 constitucional, únicamente en su primer párrafo, dado que el resto de las porciones de tal precepto<sup>14</sup> no tienen una relación directa con los temas que se tratan en el presente trabajo.

Al efecto, se transcribe el primer párrafo de dicho numeral:

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

Es en este precepto en el que exactamente se contiene la garantía de legalidad; lo anterior es así, en virtud de que la redacción del dispositivo a estudio es lo suficientemente amplia para proteger al gobernado frente a cualquier acto de mera afectación a su esfera jurídica que no sólo sea arbitrario (o sea, no basado en alguna norma legal), sino contrario a cualquier precepto, independientemente de la jerarquía o naturaleza del ordenamiento a que éste pertenezca.

Por esto mismo se asevera que la integridad del orden jurídico se protege a través de este artículo; y es precisamente en este punto donde se constata lo afirmado en líneas precedentes, en el sentido de que la legalidad no es exclusivamente el respeto a las leyes propiamente dichas, sino a cualquier

---

<sup>13</sup> BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Las garantías individuales*, Porrúa, 37ª edición, México, 2004. p. 575-577.

<sup>14</sup> Los párrafos segundo a octavo de este artículo se refieren a las restricciones a la limitación de la libertad personal de los gobernados; los diversos noveno, décimo y duodécimo tratan sobre la inviolabilidad de las comunicaciones privadas; el undécimo, alude a las visitas domiciliarias, fiscales y sanitarias; y el decimotercero, trata sobre la excepción a la regla de la inviolabilidad del domicilio de los particulares, que se da en caso de guerra a favor de los miembros del ejército.

norma, desde las constitucionales hasta las del reglamento administrativo más minucioso, como sostiene Burgoa<sup>15</sup>.

Según dicho autor, el acto condicionado por esta garantía es una simple molestia, entendida como perturbación a cualquiera de los bienes jurídicos que se indican en el artículo comentado, o sea, la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones<sup>16</sup> de cualquier gobernado (sea persona física o moral). Así quedan comprendidos los actos que no importen privación o restricción del ejercicio de un derecho y los que sí causen tales consecuencias, siendo irrelevante la autoridad de la que provengan (administrativa o jurisdiccional)<sup>17</sup>.

La propia Suprema Corte de Justicia de la Nación ha elaborado su propia definición de actos de molestia, que se contiene en el siguiente criterio (el subrayado es propio):

Jurisprudencia  
Materia(s): Común  
Novena Época  
Instancia: Pleno  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
Tomo: IV, Julio de 1996  
Tesis: P./J. 40/96  
Página: 5

#### ACTOS PRIVATIVOS Y ACTOS DE MOLESTIA. ORIGEN Y EFECTOS DE LA DISTINCION.

El artículo 14 constitucional establece, en su segundo párrafo, que nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho; en tanto, el artículo 16 de ese mismo Ordenamiento Supremo determina, en su primer

---

<sup>15</sup> Ibidem, p. 583.

<sup>16</sup> Debe hacerse la aclaración en el sentido de que por familia deben entenderse los derechos familiares, y no las personas que componen la familia; que la posesión protegida puede ser originaria o derivada, sea como propietario o no.

<sup>17</sup> BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Ob. Cit.*, p. 584-590.

párrafo, que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. **Por consiguiente, la Constitución Federal distingue y regula de manera diferente los actos privativos respecto de los actos de molestia, pues a los primeros, que son aquellos que producen como efecto la disminución, menoscabo o supresión definitiva de un derecho del gobernado, los autoriza solamente a través del cumplimiento de determinados requisitos precisados en el artículo 14, como son, la existencia de un juicio seguido ante un tribunal previamente establecido, que cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento y en el que se apliquen las leyes expedidas con anterioridad al hecho juzgado. En cambio, a los actos de molestia que, pese a constituir afectación a la esfera jurídica del gobernado, no producen los mismos efectos que los actos privativos, pues sólo restringen de manera provisional o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos, los autoriza, según lo dispuesto por el artículo 16, siempre y cuando preceda mandamiento escrito girado por una autoridad con competencia legal para ello, en donde ésta funde y motive la causa legal del procedimiento.** Ahora bien, para dilucidar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un acto de autoridad impugnado como privativo, es necesario precisar si verdaderamente lo es y, por ende, requiere del cumplimiento de las formalidades establecidas por el primero de aquellos numerales, o si es un acto de molestia y por ello es suficiente el cumplimiento de los requisitos que el segundo de ellos exige. Para efectuar esa distinción debe advertirse la finalidad que con el acto se persigue, esto es, si la privación de un bien material o inmaterial es la finalidad connatural perseguida por el acto de autoridad, o bien, si por su propia índole tiende sólo a una restricción provisional.

Amparo en revisión 1038/94. Construcciones Pesadas Toro, S.A. de C.V. 24 de octubre de 1995. Mayoría de diez votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Susana Alva Chimal.

Amparo en revisión 1074/94. Transportes de Carga Rahe, S.A. de C.V. 24 de octubre de 1995. Mayoría de diez votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Felisa Díaz Ordaz Vera.

Amparo en revisión 1150/94. Sergio Quintanilla Cobián. 24 de octubre de 1995. Mayoría de diez votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Susana Alva Chimal.

Amparo en revisión 1961/94. José Luis Reyes Carbajal. 24 de octubre de 1995. Mayoría de diez votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Felisa Díaz Ordaz Vera.

Amparo en revisión 576/95. Tomás Iruegas Buentello y otra. 30 de octubre de 1995. Mayoría de nueve votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Teóculo Angeles Espino.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veinticuatro de junio en curso, aprobó, con el número 40/1996, la tesis de jurisprudencia que antecede. México, Distrito Federal, a veinticuatro de junio de mil novecientos noventa y seis.

Resulta de especial interés, como se verá más adelante, el estudio de la competencia constitucional, que es importante para determinar el sentido del precepto comentado. Es decir, para satisfacer la garantía de legalidad, no basta que el acto de molestia esté debidamente fundado y motivado (conceptos que se estudian en la tesis que a continuación se transcribe), sino que la autoridad que lo emita debe tener la facultad de emitirlo.

Interesante y de obligada referencia al caso es el criterio del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito (énfasis añadido):

Tesis aislada  
Materia(s): Común  
Novena Época  
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
Tomo: XVII, Abril de 2003  
Tesis: I.3o.C.52 K  
Página: 1050

**ACTOS DE MOLESTIA. REQUISITOS MÍNIMOS QUE DEBEN REVESTIR PARA QUE SEAN CONSTITUCIONALES.**

De lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución Federal se desprende que **la emisión de todo acto de molestia precisa de la concurrencia indispensable de tres requisitos mínimos, a saber: 1) que se exprese por escrito y contenga la firma original o autógrafa del respectivo funcionario; 2) que provenga de autoridad competente; y, 3) que en los documentos escritos en los que se exprese, se funde y motive la causa legal del procedimiento.** Cabe señalar que **la primera de estas exigencias tiene como propósito evidente que pueda haber certeza sobre la existencia del acto de molestia y para que el afectado pueda conocer con precisión de cuál autoridad proviene, así como su contenido y sus consecuencias.** Asimismo, **que el acto de autoridad provenga**

**de una autoridad competente significa que la emisora esté habilitada constitucional o legalmente y tenga dentro de sus atribuciones la facultad de emitirlo.** Y la exigencia de **fundamentación es entendida como el deber que tiene la autoridad de expresar, en el mandamiento escrito, los preceptos legales que regulen el hecho y las consecuencias jurídicas que pretenda imponer el acto de autoridad, presupuesto que tiene su origen en el principio de legalidad que en su aspecto imperativo consiste en que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite;** mientras que **la exigencia de motivación se traduce en la expresión de las razones por las cuales la autoridad considera que los hechos en que basa su proceder se encuentran probados y son precisamente los previstos en la disposición legal que afirma aplicar. Presupuestos, el de la fundamentación y el de la motivación, que deben coexistir y se suponen mutuamente, pues no es posible citar disposiciones legales sin relacionarlas con los hechos de que se trate, ni exponer razones sobre hechos que carezcan de relevancia para dichas disposiciones.** Esta correlación entre los fundamentos jurídicos y los motivos de hecho supone necesariamente un razonamiento de la autoridad para demostrar la aplicabilidad de los preceptos legales invocados a los hechos de que se trate, lo que en realidad implica la fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 10303/2002. Pemex Exploración y Producción. 22 de agosto de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Armando Cortés Galván. Secretario: José Álvaro Vargas Ornelas.

Lo único que cabría agregar al criterio en comento es un poco más de precisión sobre el concepto «causa legal del procedimiento», del que el doctor Burgoa refiere:

Ahora bien, ¿qué se entiende por “causa legal del procedimiento”? Desde luego éste, o sea, el acto o la serie de actos que provocan la molestia en la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones de un gobernado, realizados por la autoridad competente, deben no sólo tener una causa o elemento determinante, sino que éste sea legal, es decir,

fundado y motivado en una ley en su aspecto material, esto es, una disposición normativa general e impersonal, creadora y reguladora de situaciones abstractas<sup>18</sup>.

Para terminar, baste hacer unas consideraciones sobre la competencia. En el terreno jurídico, es el conjunto de facultades que las normas jurídicas otorgan a las autoridades estatales para desempeñar, dentro de los límites establecidos por tales normas, sus funciones públicas. Las disposiciones que otorguen facultades para actuar a un ente público deben ser precisas.

En adición a lo anterior, resulta menester inquirirse (a pesar de que pudiera intuirse la respuesta) la cuestión relativa a la suerte de los actos de autoridad que no cumplen con los requisitos que se han indicado, especialmente el de la competencia.

La siguiente tesis parece adecuada para responder lo anterior (nuevamente, el énfasis no está en el original):

Tesis aislada  
Materia(s): Común  
Novena Época  
Instancia: Segunda Sala  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
Tomo: XIV, Octubre de 2001  
Tesis: 2a. CXCVI/2001  
Página: 429

**AUTORIDADES INCOMPETENTES. SUS ACTOS NO PRODUCEN EFECTO ALGUNO.**

La garantía que establece el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, denota que la competencia de las autoridades es uno de los elementos esenciales del acto administrativo. Entre sus características destacan las siguientes: a) requiere siempre de un texto expreso para poder existir; b) su ejercicio es obligatorio para el órgano al cual se atribuye y c) participa de la misma naturaleza de los actos jurídicos y abstractos, en el sentido de que al ser creada la esfera

---

<sup>18</sup> BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Ob. Cit.*, p. 595-596.

de competencia, se refiere a un número indeterminado o indeterminable de casos y su ejercicio es permanente porque no se extingue en cada hipótesis. Ahora bien, estas características encuentran su fundamento en el principio de legalidad, según el cual, las autoridades del Estado sólo pueden actuar cuando la ley se los permite, en la forma y términos que la misma determina, de tal manera que esta garantía concierne a la competencia del órgano del Estado como la suma de facultades que la ley le da para ejercer ciertas atribuciones. Este principio se encuentra íntimamente administrado a la garantía de fundamentación y motivación, que reviste dos aspectos: el formal que exige a la autoridad la invocación de los preceptos en que funde su competencia al emitir el acto y el material que exige que los hechos encuadren en las hipótesis previstas en las normas. En este sentido, como **la competencia de la autoridad es un requisito esencial para la validez jurídica del acto, si éste es emitido por una autoridad cuyas facultades no encuadran en las hipótesis previstas en las normas que fundaron su decisión, es claro que no puede producir ningún efecto jurídico respecto de aquellos individuos contra quienes se dicte, quedando en situación como si el acto nunca hubiera existido.**

Inconformidad 292/2001. Víctor Hugo Bravo Pérez. 5 de octubre de 2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Oliva Escudero Contreras.

En efecto, tan grande es la importancia del primer párrafo del artículo 16 constitucional para el actuar de la Administración (sin duda la parte más activa del Estado), que en el nivel legal, dicho mandato constitucional tiene respaldo en dos artículos: el numeral 3º de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, aplicable a casi toda la actividad administrativa, con excepción de ciertos ramos, especialmente el de los tributos; y el diverso 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (idéntico en lo esencial al derogado 238 del Código Fiscal de la Federación), referido al actuar del Fisco y de buena parte de los actos de la Administración Pública Federal.

En la materia administrativa (y especialmente en la tributaria, caracterizada por la imperatividad y coercibilidad de sus normas<sup>19</sup>), la garantía de legalidad adquiere una importancia fundamental, dado que si las normas fiscales restringen derechos del gobernado, en la lógica del Estado de derecho tal restricción debe cumplir los requisitos fijados en las leyes (lo que constituye una expresión más de las garantías de seguridad jurídica).

Procede ahora tratar respecto al juicio contencioso administrativo, institución que no es exclusiva de México y que ha generado gran cantidad de literatura. Se intentará abordar este tema de la manera más resumida posible, en lo que resulte de interés para el presente trabajo.

### **3.4. EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y EL CONTROL DE LEGALIDAD**

No es un descubrimiento encontrar que la Constitución mexicana vigente estructura un Estado social de derecho, en el que las instituciones deben actuar buscando el interés de la mayoría de la población (a contrario del Estado de la doctrina liberal, que sólo debía limitarse a mantener el orden público, dejando a los gobernados en libertad de enriquecerse sin medida, en detrimento de la gran mayoría de los ciudadanos); dicho Estado social implica una intervención constante en las actividades de los gobernados, con el fin de distribuir equitativamente la riqueza y ayudar a la consecución de los objetivos de un Estado democrático.

A pesar de lo plausible que son los objetivos del Estado, como se ha apuntado en líneas precedentes, la actuación de sus entes no puede ser caprichosa o arbitraria.

---

<sup>19</sup> Ver capítulo I para más detalles.

En efecto, el ejercicio del poder no siempre es compatible en todo momento con las prescripciones constitucionales y legales que condicionan dicho ejercicio; esto provoca que existan medios de control de la actuación estatal, en particular los actos de la Administración, respecto de lo cual apunta Delgadillo Gutiérrez:

El sometimiento del Estado al ordenamiento jurídico implica que el ejercicio del poder público debe realizarse conforme a las disposiciones legales que lo regulan, toda vez que ellas determinan la extensión y límites de su actuación, por lo que toda actividad de los órganos estatales que rebase o incumpla el mandato legal debe ser corregida.

La posibilidad de irregularidades en la actuación de la Administración Pública exige el establecimiento de medios de control, ya sea por los propios órganos administrativos, a cargo de quien emitió el acto, o de su superior jerárquico, o por los diferentes órganos jurisdiccionales de naturaleza administrativa o judicial<sup>20</sup>.

Se estima que se debe comenzar con el análisis de la relación jurídico-administrativa, que es el vínculo que une a la Administración Pública con otro sujeto, por el cual uno de ellos (acreedor), titular de un derecho subjetivo, puede exigir del otro (deudor), el cumplimiento de una obligación derivada de las normas jurídico-administrativas<sup>21</sup>. Lo anterior es así, en virtud de que la relación entre el Fisco y el gobernado-contribuyente, es un ejemplo de la vinculación entre la Administración Pública (que de los impuestos obtiene buena parte de los recursos económicos para realizar sus diversas tareas) y el particular (beneficiario y contribuyente de la realización de las obras del gobierno).

Como consecuencia del reconocimiento de la existencia de la relación jurídico-administrativa, surge la noción de derecho subjetivo. El derecho

---

<sup>20</sup> DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Derecho administrativo, Segundo curso*, Editorial Limusa, 1ª edición, México, 2004, p. 181.

<sup>21</sup> LUCERO ESPINOSA, Manuel, *Ob. Cit.*, p. 2.

subjetivo es la facultad de un sujeto para exigir de otro una acción u omisión concreta, protegida directamente por el derecho objetivo.

No obstante, las normas de derecho administrativo (incluido también el derecho fiscal) no siempre contemplan la existencia de derechos subjetivos a favor de los gobernados. En efecto, se distinguen dos clases de normas dentro del derecho administrativo: las de *relación*, que imponen a la administración una determinada conducta, cuyo objetivo es proteger la esfera jurídica del gobernado y tutelan intereses privados; y las normas de acción, referidas a la organización, contenido y procedimientos que anteceden a la acción administrativa que persiguen o tutelan el interés público y garantizan así una utilidad también pública, estableciendo deberes de la administración pero sin suponer a otro sujeto como destinatario.

Cuando la Administración realiza una conducta con infracción a las normas de relación, incurre el desconocimiento de un derecho subjetivo y situaciones jurídicas individuales derivadas de la actividad administrativa; si se infringen normas de acción, puede generarse una desventaja de modo particular para ciertos gobernados respecto a los demás, aun sin la concurrencia de un derecho subjetivo (que sólo opera en los casos de las normas de relación); en este caso, se trata de un derecho a la legalidad del actuar administrativo. Pero existen también casos en que la afectación provocada por la actuación ilegal de la Administración no causa perjuicio a un sujeto específico en forma directa ni a varios de ellos en forma indirecta.

A estas situaciones corresponde un determinado interés. Cuando se trata de la violación de un derecho subjetivo, existe el «interés jurídico»; por otra parte, si un acto administrativo lesiona a un grupo de personas en forma directa, pero sin que les asista la potestad de exigir a la Administración el resarcimiento de esa lesión, se trata entonces de un «interés legítimo»; por último, si no existe

violación a un derecho subjetivo ni a un interés legítimo, y se trata únicamente del interés que cualquier gobernado tiene a que la Administración actúe en forma legal, se está en presencia de un «interés simple».

Según sea la situación jurídica del gobernado frente al actuar de la Administración Pública, le corresponderá al agraviado una distinta calidad para intentar los medios de defensa instituidos a su favor en el orden jurídico. De acuerdo a Lucero Espinosa, si el afectado cuenta con un derecho subjetivo, podrá solicitarla anulación del acto y la indemnización correspondiente por el desconocimiento de esa situación jurídica; con el interés legítimo no se podría solicitar indemnización pero sí la anulación del acto; y con el interés simple sólo se tiene derecho a denunciar los actos ilegítimos, sin poder solicitarse la anulación de los mismos<sup>22</sup>.

Agrega Delgadillo Gutiérrez: «De esta manera, se establecen diferentes vías para la defensa de los particulares; en principio, en sede administrativa con el fin de que la autoridad ejerza un —auto-control— de sus propias resoluciones, y posteriormente, un medio de defensa ante los órganos jurisdiccionales para dirimir las controversias que genere con su actuación<sup>23</sup>».

Entre esos medios de defensa a que se ha hecho alusión, se encuentra el juicio contencioso administrativo.

El término «contencioso» alude a la existencia de «contendientes», es decir, dos sujetos que tienen intereses contrapuestos entre sí, o como dirían los procesalistas, una pretensión y una resistencia a la misma.

---

<sup>22</sup> Ibidem, p. 3-4.

<sup>23</sup> DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Ob. Cit.*, p. 183.

La palabra «administrativo» denota el carácter de dicha contienda de intereses, lo que supone que hay una relación jurídico-administrativa, la cual ya fue definida antes.

Y la expresión «juicio» se entiende como proceso jurisdiccional, es decir, como los actos de las partes, del juez y de terceros que persiguen la aplicación de una norma a un caso concreto en el que existe controversia.

Iturbe Rivas señala que el juicio contencioso administrativo es el «proceso en el que la administración pública es parte debido a que se examina uno o varios de sus actos de autoridad<sup>24</sup>».

Dada la amplitud del concepto, la doctrina sostiene, en forma casi unánime, que dicho proceso contencioso administrativo puede realizarse de diversas formas.

Una distinción que generalmente se hace al respecto es en cuanto a los órganos ante quienes se ventilan las controversias entre la Administración Pública y los administrados.

Si el proceso se ventila ante órganos de naturaleza judicial, se está ante del sistema norteamericano, que se caracteriza por la unidad de jurisdicción, entendido esto en el sentido de que uno de los tres poderes estatales debe ejercer y representar la función jurisdiccional, sea en asuntos donde sólo intervengan particulares o incluso si la Administración es parte; en forma consecuente con dicha postura, la Administración no goza de prerrogativa alguna, dado que no hay presunción de legalidad de los actos de aquélla, por lo

---

<sup>24</sup> ITURBE RIVAS, Arturo, *Elementos de derecho procesal administrativo*, Porrúa, 1ª edición, México, 2004, p. 62.

que la fuerza de éstos radica no en su naturaleza sino en la fuerza de la ley que aplican.

Esto es entendible si se parte de la idea de que el juzgador, en el sistema jurídico norteamericano, posee una labor mucho más dinámica y destacada dentro de la creación del derecho, en tanto los precedentes emitidos por los jueces y tribunales de aquel país poseen una fuerza normativa superior incluso a la de las propias leyes. Justamente esa idea es la que inspiró la famosa cita de Alexis De Tocqueville, cuando sostenía que las leyes contrarias a la Constitución caen por los constantes golpes de la jurisprudencia. Lo anterior es distinto en el sistema de contencioso administrativo de tipo francés, en el que la función asignada al tribunal de control es limitada en cuanto al aspecto relativo a la creación del derecho, que generalmente posee en mayor medida el legislador o el poder ejecutivo (en tanto es titular de la facultad de proveer a la ejecución de las leyes).

Ahora bien, el otro sistema es el francés, que se caracteriza por la existencia, dentro de la organización formal del poder ejecutivo, de un órgano materialmente jurisdiccional que dirime las controversias entre la Administración y los particulares. La idea que le da sustento a este tipo de contencioso administrativo es que los jueces no deben inmiscuirse en los actos de la Administración, dado que si esto ocurre, el poder Ejecutivo se subordinaría al Judicial, violando con ello el principio de división y autonomía entre los poderes; así surge la conocida expresión francesa de que «juger l'Administration c'est encore administrer» (juzgar a la Administración sigue siendo administrar).

Dentro del contencioso administrativo francés existen variantes, que Georges Dupuis describe a continuación:

Le juge administratif statue sur quatre sortes de recours qui constituent ce que l'on appelle les quatre branches du contentieux administratif : le contentieux de la pleine juridiction ou plein contentieux, le contentieux de l'annulation, le contentieux de l'interprétation et le contentieux de la répression. Une telle classification est utile à la clarté des exposés et elle s'impose aussi pour des raisons pratiques (selon les cas, les délais varient, le ministère d'avocat est facultatif ou obligatoire, les pouvoirs du juge sont plus ou moins étendus). Elle a été proposée, à la fin du XIXe siècle par Laferrière reprenant des travaux publiés par Aucoc. A l'heure actuelle, on peut la présenter de cette manière :

a) Pleine juridiction

Dans ce contentieux, le juge administratif dispose de pouvoirs très comparables à ceux du juge judiciaire quand il règle un litige entre des particuliers. S'y rattachent, d'une part, la plupart des contestations qui concernent les contrats de l'Administration et, d'autre part, les procès tendant à obtenir une indemnité des autorités publiques en vue de réparer un dommage né des agissements des agents publics, autrement dit à mettre en oeuvre la responsabilité de la puissance publique.

De même appartient au «plein contentieux» le contentieux *fiscal* et le contentieux électoral : dans ces deux domaines, le juge ne se contente pas d'annuler des décisions ou des investitures ; il lui arrive de modifier le montant d'une imposition ou les résultats d'un scrutin.

b) Annulation

Dès lors qu'il y a contentieux d'annulation, les pouvoirs du juge sont moindres. Il s'agit pour lui de se prononcer sur la régularité d'un acte. Par voie d'action, il l'annule s'il l'estime irrégulier : tel est l'objet du recours pour excès de pouvoir.

c) Interprétation et appréciation de la légalité

Si un acte est obscur, le juge qui doit l'appliquer n'est pas toujours compétent pour l'interpréter. Ainsi le juge civil ne peut pas dire le sens d'une décision administrative individuelle : il renvoie la question au juge administratif qui ne fait alors que décider d'une interprétation.

A défaut d'être invoquée directement à l'appui d'un recours en annulation, la question de la régularité d'un acte peut être seulement posée par voie incidente : à l'occasion d'une affaire pendante, par une partie qui soulève l'exception dite d'illégalité. Le juge, s'il lui donne raison, prononce une déclaration de nullité, qui écarte l'application de l'acte en l'espèce, sans l'annuler pour autant. Il ne fait que le priver d'effet dans le litige qui lui est soumis.

d) Répression

Dans d'autres cas enfin le juge administratif inflige des sanctions ou prononce des amendes. Cette compétence appartient le plus souvent à des juridictions spécialisées : aux juridictions financières, mais aussi aux juridictions professionnelles qui assurent une fonction disciplinaire. Les tribunaux administratifs interviennent malgré tout pour condamner l'auteur d'une contravention de grande voirie, c'est-à-dire d'un fait de nature à compromettre l'état matériel ou l'usage de certains éléments du domaine public, principalement, des voies de communication autres que les voies publiques : il s'agit, par exemple, de la détérioration d'un passage à niveau ou d'un défoncement d'un pylône, etc. Le contrevenant doit payer une amende et, en plus, il doit réparer le dommage qu'il a causé.

Cette classification est une bonne introduction à la pratique du contentieux mais elle a été, à juste titre, critiquée d'un point de vue théorique, et certains juristes ont proposé d'autres schémas : au début du siècle, à partir de la nature de la question posée au juge, Léon Duguit opposait la juridiction subjective et la juridiction objective. «Il y a juridiction subjective, écrivait-il, toutes les fois que le juge est appelé à résoudre avant tout et principalement une question de droit subjectif» (rapports entre un créancier et son débiteur, en particulier). En revanche, poursuivait-il, «il y a juridiction objective toutes les fois que la question posée au juge est une question de droit objectif» (question de la régularité juridique d'un acte, par exemple)<sup>25</sup>.

---

<sup>25</sup> El juez administrativo conoce sobre cuatro clases de recursos que constituyen lo que se llama las cuatro ramas del contencioso administrativo: el contencioso de plena jurisdicción o contencioso pleno, el contencioso de anulación, el contencioso de interpretación y contencioso de represión. Una clasificación así es útil para la claridad de las exposiciones y ella se impone también por razones prácticas (según el caso, los términos varían, el ministerio de abogado es facultativo u obligatorio, los poderes del juez son más o menos extendidos). Ella ha sido propuesta, a fines del siglo XIX por Laferrière retomando los trabajos publicados por Aucoc. En la actualidad, se la presenta de esta forma:

- a) Plena jurisdicción. En este contencioso, el juez administrativo dispone de poderes muy similares a los del juez judicial cuando resuelve un litigio entre particulares. Se acercan a esto, por un lado, la mayor parte de las discusiones que conciernen a los contratos de la Administración y, por otra parte, los procesos tendientes a obtener una indemnización de las autoridades públicas en vía de reparar un daño nacido de la actuación de los agentes públicos, dicho de otra forma, a emplear la responsabilidad del poder público. Pertenecen al «contencioso pleno» tanto el fiscal como el electoral: en estos dos campos, el juez no se contenta con anular las decisiones o las investiduras: él llega también a modificar el monto de un impuesto o los resultados de un escrutinio.
- b) Anulación. Desde que hay contencioso de anulación, los poderes del juez son menores. Se trata para él de pronunciarse sobre la regularidad de un acto. Por vía de acción, él anula el acto si lo estima irregular: tal es el objeto del recurso por exceso de poder.

Cabe hacer mención de que el contencioso francés tuvo dos épocas. En la primera, cuando recién constituido el Consejo de Estado, se hacía referencia a la justicia «retenida», dado que este órgano instruía los expedientes, dejando la resolución de los mismos al soberano; posteriormente, dicho órgano fue quien instruiría y resolvería los juicios, sin necesidad de acudir al soberano, lo que se denominó justicia «delegada».

Una vez analizados los tipos de proceso contencioso administrativo, cabe hacer algunas reflexiones de carácter histórico, para encontrar el perfil asumido por nuestra legislación. Se considera adecuado referirse a la historia

- 
- c) Interpretación y apreciación de la legalidad. Si un acto es oscuro, el juez que debe aplicarlo no siempre es competente para interpretarlo. Así, el juez civil no puede decir el sentido de una decisión administrativa individual: él reenvía la cuestión al juez administrativo, que no hace más que decidir sobre una interpretación. En defecto de ser invocada directamente al apoyo de un recurso en anulación, la cuestión sobre la regularidad de un acto sólo puede ser planteada en vía incidental: con motivo de un asunto pendiente, por una parte que eleva la excepción de ilegalidad. El juez, si le da la razón, emite una declaración de nulidad, que descarta la aplicación del acto en la especie, sin anularlo. No hace más que privarlo de efectos en el litigio que le es sometido.
- d) Represión. En otros casos, el juez impone castigos o multas. Esta competencia pertenece frecuentemente a jurisdicciones especializadas: a las jurisdicciones financieras, pero también a las profesionales que aseguran una función disciplinaria. Los tribunales administrativos intervienen, a pesar de todo, para condenar al autor de una *contravención de gran vialidad*, es decir, de un hecho natural de una persona que compromete el estado material o el uso de ciertos elementos del dominio público, principalmente, las vías de comunicación como las vías públicas terrestres: se trata, por ejemplo, del deterioro de un paso a desnivel o el desfondamiento de un pilón, etc. El infractor debe pagar una multa y además, reparar el daño que ha causado. Esta clasificación es una buena introducción a la práctica del contencioso, pero ella ha sido, a justo título, criticada desde un punto de vista teórico, y algunos juristas han propuesto otros esquemas: A principio de siglo, a partir de la naturaleza de la cuestión planteada al juez, Leon Duguit distinguía la jurisdicción subjetiva y la jurisdicción objetiva. «Hay jurisdicción subjetiva—escribía—cuando el juez es llamado a resolver, ante todo y principalmente, una cuestión de derecho subjetivo» (relaciones entre un acreedor y su deudor, en particular). En cambio, proseguía, «hay jurisdicción objetiva cuando la cuestión planteada al juez es una cuestión de derecho objetivo (cuestión de la regularidad jurídica de un acto, por ejemplo).

DUPUIS, Georges, et al., *Droit administratif*, Dalloz, 7<sup>ème</sup> édition, Paris, France, 2000, p. 38-40.

del juicio contencioso administrativo en México<sup>26</sup>, dado que gracias a ello se podrán formular los principios de dicho proceso en nuestro sistema jurídico.

Como sostiene Rodríguez Lobato, «ninguna de las constituciones anteriores a la actual y ni siquiera ésta en su contenido original contemplaron de una manera franca la posibilidad de la existencia de un órgano jurisdiccional que dirimiera controversias entre particulares y autoridades administrativas que estuviera colocado fuera del Poder Judicial, debido al rígido principio de la división de poderes; sin embargo, existía la inquietud de lo contencioso administrativo, toda vez que no se advertía la existencia de controversias que no encuadraban ni en las civiles ni en las penales previstas por la ley y que, en consecuencia, requerían de una jurisdicción propia<sup>27</sup>».

El primer antecedente digno de cita es la Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo, de 1853, conocida como «Ley Lares», misma que fue declarada inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación encabezada por Ignacio Vallarta, al estimar que se reunían en el poder Ejecutivo y el Judicial en una sola persona, esto es, el Presidente de la República.

Posteriormente, en 1927, se expidió la Ley de la Tesorería de la Federación, la cual no sufrió la misma suerte que la anterior, pero estructuraba un juicio largo y deficiente, dado que, con independencia de estar limitado únicamente a la materia fiscal y ser tramitado ante los Juzgados de Distrito del Poder Judicial de la Federación, no había comunicación entre autoridades, y la

---

<sup>26</sup> Aquí sólo se hará un resumen de los principales antecedentes desde la época independiente; para un mayor detalle, puede consultarse MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *De lo contencioso administrativo, De anulación o de ilegitimidad*, Porrúa, 10ª edición, México, 2001, p. 61-71.

<sup>27</sup> RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho fiscal*, Oxford University Press, 2ª edición, México, 1998, p. 265.

garantía del interés fiscal hacía perder la voluntad de proseguir el juicio, por citar sólo algunas fallas.

Mucho más éxito tuvo la Ley de Justicia Fiscal de 27 de agosto de 1936, por la que se instituyó el Tribunal Fiscal de la Federación, que fue atacado por la misma razón que la Ley Lares, con la diferencia de que la posible inconstitucionalidad de concentrar dos poderes en un órgano fue salvada al establecerse la posibilidad de impugnar ante los tribunales del poder judicial federal las resoluciones dictadas por el Tribunal citado.

Como el nombre lo indica, la competencia de ese tribunal en un principio estuvo limitada exclusivamente a la materia tributaria, pero a contrario de lo que sucedió por ejemplo en Francia con el Consejo de Estado—que desde el comienzo fue competente para conocer de asuntos administrativos—, se ha ampliado para conocer de casi toda la materia administrativa federal.

En 1938 entró en vigor el Código Fiscal de la Federación, y se abrogó la Ley de Justicia Fiscal; pero dicho Código recogió el contenido de esa ley y tuvo casi 30 años de vigencia, pero la esencia de la Ley citada permaneció en el Código Fiscal de la Federación de 1967, al que le fueron derogados los preceptos sobre la organización del Tribunal Fiscal de la Federación, que en esa misma época tendría su propia Ley Orgánica. En el Código Fiscal de la Federación de 1983 también permaneció el procedimiento consagrado en aquel ordenamiento de 1936.

Para eliminar toda duda de inconstitucionalidad sobre la existencia del Tribunal Fiscal de la Federación, en 1967 y 1987 se hicieron reformas que instituyeron la posibilidad de que el Congreso creara por ley tribunales administrativos (como era el Tribunal Fiscal de la Federación), lo que se recogió en el artículo 73, fracción XXIX-H; y para que los tribunales conocieran del

recurso de revisión instituido por el Código Fiscal de la Federación para dar oportunidad a las autoridades de impugnar—en ciertos casos—las sentencias emitidas por el Tribunal citado ante los órganos del Poder Judicial de la Federación.

En 2001, y como consecuencia de la ampliación de la competencia material del Tribunal Fiscal de la Federación a la materia administrativa federal en general, se reformó la Ley Orgánica de este Tribunal para cambiar su denominación por la de Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que es la que permanece en la actualidad.

Una vez entendidos los principales aspectos históricos del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, resulta preciso establecer sus características.

Al efecto, el primer párrafo del artículo 1º de su Ley Orgánica dispone:

**Artículo 1o.** El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es un tribunal administrativo, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, con la organización y atribuciones que esta Ley establece.

De lo anterior se puede decir que actualmente el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es de «justicia delegada» (esto es, desde el punto de vista de los órganos facultados que realizan el control de la legalidad de la Administración), ya que él mismo instruye los juicios sin recurrir a otra autoridad para resolverlos (salvo en los casos de facultad de atracción).

Ahora la cuestión a dilucidar es la clase de contencioso administrativo que se desarrolla ante este tribunal: ¿plena jurisdicción (subjetivo), o de anulación (objetivo)?

Se estima prudente resumir las características de ambos sistemas, mediante el siguiente cuadro:

| CRITERIO                         | CONTENCIOSO<br>SUBJETIVO O DE<br>PLENA JURISDICCIÓN  | CONTENCIOSO<br>OBJETIVO O DE<br>ANULACIÓN   |
|----------------------------------|--|---|
| SUPUESTOS DE PROCEDENCIA         | AFECTACIÓN DE DERECHOS SUBJETIVOS  | VIOLACIÓN A LA LEY O AFECTACIÓN DE INTERESES LEGÍTIMOS  |
| EFFECTOS DE LA RESOLUCIÓN        | RELATIVOS (SÓLO <i>INTER PARTES</i> ).<br><br>EL TRIBUNAL PUEDE REGLAMENTAR LAS CONSECUENCIAS DE SU DECISIÓN | GENERALES ( <i>ERGA OMNES</i> ).<br><br>EL TRIBUNAL NO PUEDE DAR INSTRUCCIONES A LA ADMINISTRACIÓN SOBRE EL CONTENIDO DE UN NUEVO ACTO, NI EMITIRLO |
| EFFECTIVIDAD DE LAS RESOLUCIONES | EL PROPIO TRIBUNAL TIENE LA FACULTAD DE EJECUTAR SUS RESOLUCIONES  | EL TRIBUNAL SÓLO PUEDE HACER LA DECLARACIÓN DE LEGALIDAD O ILEGALIDAD, SIN PODER EJECUTAR SUS SENTENCIAS  |
| PROCEDIMIENTO                    | LA AUTORIDAD ES PARTE COMO UN PARTICULAR, POR LO QUE SU INTERÉS ES DEFENDER EL ACTO IMPUGNADO                | LA INTERVENCIÓN DE LA AUTORIDAD SE LIMITA A RENDIR UN INFORME, NO A DEFENDER LA LEGALIDAD DE SU ACTUAR  |

Para Margáin Manautou, el Tribunal citado es un tribunal de anulación y no de plena jurisdicción aun cuando recoge alguna de las características del tribunal de plena jurisdicción, dado que esta circunstancia sólo le permite una mejor impartición de justicia, pero nada más<sup>28</sup>: como ejemplo de esta falta de plenitud de jurisdicción, dicho autor indica que el Tribunal no puede ejecutar sus propias resoluciones; algunos autores como Nava Negrete y Cortina Gutiérrez opinan que es de plena jurisdicción. Por el contrario, hay tendencias eclécticas

<sup>28</sup> MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *De lo contencioso administrativo, De anulación o de ilegitimidad*, Porrúa, 10ª edición, México, 2001, p. 7-8.

como la de Delgadillo Gutiérrez, quien afirma que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es mixto, dado que presenta algunas características de un tribunal de anulación y otras de un tribunal de plena jurisdicción<sup>29</sup>.

Se considera que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (y por ende, el juicio contencioso administrativo federal, del que únicamente conoce dicho tribunal) es de carácter mixto; en efecto, este órgano no puede ejecutar sus resoluciones (para ello debe acudir al juicio de plena jurisdicción, como sería el juicio de amparo, para obtener el cumplimiento de las sentencias respectivas); pero, a contrario del juicio de anulación, para la procedencia del juicio es necesaria la afectación de un interés jurídico, es decir, la violación de un derecho subjetivo y no de un interés legítimo<sup>30</sup>.

Sin pretender más digresiones, a continuación se hace un resumen de los principios fundamentales del procedimiento que rigen el juicio contencioso administrativo, siguiendo al efecto los planteamientos de Esquivel Vázquez<sup>31</sup>. Se considera necesario tratar algunas cuestiones esenciales de procedimiento, dado que en el siguiente capítulo posiblemente éstas deban retomarse para efectos de la explicación del tema central de este trabajo, a saber, la impugnación de actos con efectos generales en materia fiscal ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

- a) Principio de definitividad.- Se contiene en los párrafos primero y segundo del artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que disponen que

---

<sup>29</sup> DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Derecho administrativo, Segundo curso*, Editorial Limusa, 1ª edición, México, 2004, p. 191-193.

<sup>30</sup> Dichos conceptos fueron explicados *supra*.

<sup>31</sup> ESQUIVEL VÁZQUEZ, Gustavo A., *El juicio de lesividad y otros estudios*, Porrúa, 1ª edición, México, 2002, p. 47-57.

el Tribunal conocerá de los juicios contra las resoluciones definitivas en materia fiscal y administrativa que se indican; entendiéndose por «definitivas», cuando no admitan recurso administrativo o la interposición del mismo sea optativa.

- b) Principio de iniciativa de parte.- El particular o la autoridad, indistintamente, deberán promover el juicio; aquél reclamará la actuación de ésta, quien puede demandar la nulidad de una resolución que favorezca a un particular. Esto quiere decir que las partes deben hacer las gestiones necesarias para que continúe la secuela procesal, al menos hasta el cierre de instrucción (que es la etapa que da paso al dictado de la sentencia<sup>32</sup>).
- c) Principio de concentración procesal.- Las etapas procesales se concentran en: demanda, contestación, ampliación y contestación a la ampliación (no siempre se dan éstas últimas), alegatos y sentencia. Las pruebas casi siempre se valoran en la sentencia, dado que la mayor parte de ellas son documentales; las periciales, testimoniales e inspeccionales se desahogan en el curso del proceso; y además, todas las cuestiones propuestas se resuelven en la sentencia definitiva, siendo pocos los incidentes de previo y especial pronunciamiento<sup>33</sup>.
- d) Principio de consumación procesal.- En virtud de que las etapas están concentradas, si no se hacen valer los derechos que la ley confiere a las partes en los plazos fijados al efecto, éstos se tendrán por precluidos.
- e) Principio de economía procesal.- Se busca hacer el proceso lo más rápido posible, no obstante este principio no es cumplido

---

<sup>32</sup> Artículo 47 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (antes 235 del Código Fiscal de la Federación).

<sup>33</sup> Artículo 29 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

a cabalidad por la excesiva carga de trabajo de las diversas Salas que componen el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

- f) Principio de publicidad.- Hubo una época en que existió una audiencia dentro del proceso contencioso administrativo federal, la cual fue suprimida en 1983; actualmente, con la Ley de Transparencia se fomenta esta publicidad, aunque queda supeditada a la voluntad de las partes de consentir la publicación de sus datos en las sentencias dictadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- g) Principio de legalidad.- En reiteración a lo que se ha dicho a lo largo de este capítulo, la actuación del Tribunal debe ser con apego a la ley.
- h) Principio de congruencia.- Las sentencias del Tribunal se fundarán en derecho y resolverán sobre la pretensión del actor que se deduzca de su demanda, en relación con una resolución impugnada; si bien las Salas pueden corregir los errores que adviertan en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios y causales de ilegalidad, así como los demás razonamientos de las partes, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, no pueden cambiar los hechos expuestos en la demanda y en la contestación<sup>34</sup>.
- i) Principio de presunción de legalidad.- Contenido en el artículo 42 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo<sup>35</sup>, consiste en que las resoluciones y actos administrativos se presumirán legales. Sin embargo, las autoridades deberán probar los hechos que los motiven

---

<sup>34</sup> Artículo 50 Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (antes 237 del Código Fiscal de la Federación).

<sup>35</sup> En el mismo sentido, el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación.

cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.

- j) Principio de inquisición probatoria. - El Magistrado Instructor del juicio (el cual se resuelve por los tres magistrados que componen la Sala respectiva, de los cuales aquél es parte), hasta antes de que se cierre la instrucción, para un mejor conocimiento de los hechos controvertidos, podrá acordar la exhibición de cualquier documento que tenga relación con los mismos, ordenar la práctica de cualquier diligencia o proveer la preparación y desahogo de la prueba pericial cuando se planteen cuestiones de carácter técnico y no hubiere sido ofrecida por las partes<sup>36</sup>.
- k) Principio de adquisición procesal. - Las pruebas ofrecidas por las partes son útiles al proceso, y no indefectiblemente a quien las ofreció; por ejemplo, de acuerdo al artículo 46<sup>37</sup> de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, la confesión que las partes hagan en la demanda o contestación, hacen prueba plena aun en contra de la parte que afirmó tales hechos. Las pruebas se valoran bajo el sistema de sana crítica, con excepción de los documentos públicos y la confesión de las partes, que hacen prueba plena.

Por el momento no se estima necesario continuar con el análisis del juicio contencioso administrativo; sobre su relación con los actos generales en materia fiscal estudiados en el primer capítulo, se hablará en el capítulo final de esta obra. Así las cosas, lo procedente ahora es estudiar el juicio de amparo como medio de control de legalidad, por lo que posiblemente haya la necesidad de tratar sobre sus principios fundamentales y cuestiones históricas; no

---

<sup>36</sup> Artículo 41 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (antes 230, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación).

<sup>37</sup> Antes 234 del Código Fiscal de la Federación.

obstante, esto se hará solamente en la medida en que resulte necesario para la explicación del tema de esta obra.

### 3.5. EL JUICIO DE AMPARO Y EL CONTROL DE LEGALIDAD

Una de las instituciones jurídicas más conocidas en México, y sobre la que se ha escrito una gran cantidad de literatura, es sin lugar a dudas el juicio de amparo.

Como sostiene Burgoa, distinguido tratadista en la materia, es alto el riesgo de incurrir en tautologías, o en excesos o defectos, cuando se intenta definir al juicio de amparo; en efecto, varias definiciones se han ensayado al respecto, pero se considera útil para los propósitos de este trabajo la que el mismo autor propone:

Así, el amparo es una institución procesal que tiene por objeto proteger al gobernado contra cualquier acto de autoridad (lato sensu) que, en detrimento de sus derechos, viole la Constitución<sup>38</sup>.

De forma análoga a como se hizo líneas atrás con el juicio contencioso administrativo, y con la finalidad de establecer los principales caracteres de la institución a estudio, se considera adecuado resumir los principios en que descansa el proceso de amparo, en la forma siguiente<sup>39</sup>:

a) Competencia de los tribunales federales.- En primer término, de acuerdo al artículo 103 de la constitución, toca a los tribunales de la federación conocer de las controversias que se susciten por leyes o actos de autoridad que violen

---

<sup>38</sup> BURGOA ORIHUELA, Ignacio, El juicio de amparo, Porrúa, 23ª edición, México, 1990, p. 176.

<sup>39</sup> La siguiente explicación es tomada de DEL CASTILLO DEL VALLE, Alberto, *Primer curso de amparo*, quinta edición, Ediciones Jurídicas Alma, México, 2004, p. 67 y 68.

garantías individuales (fracción I). Las dos fracciones restantes aluden a los casos de invasión de competencia de los Estados o el Distrito Federal por parte de autoridades federales (fracción II), o de invasión de competencias federales por parte de entidades federativas o del Distrito Federal (fracción III).

Estas dos últimas fracciones podrían dar a entender que la Federación o las entidades federativas pueden promover amparo, lo cual no es exacto, atento que dichos entes no son titulares de garantías individuales, y además porque para el caso de que se invadan competencias por unos u otros poderes existe un recurso denominado controversia constitucional, previsto en el artículo 105 de la constitución. El misterio se aclara cuando se observan los artículos 1º y 116 fracción VI de la Ley de Amparo, apreciándose que las fracciones II y III del diverso 103 constitucional deben entenderse en función de la fracción I del propio numeral citado, o sea, el amparo también es procedente cuando haya invasión de atribuciones *que produzcan violación de garantías individuales*.

Casi en exclusiva conocen del juicio de amparo los juzgados de distrito (cuando no están especializados en asuntos de jurisdicción ordinaria federal), y los tribunales colegiados de circuito. A raíz de las reformas constitucionales de 1995 y 1996, así como de diversos acuerdos emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, este último tribunal conoce en casos excepcionales del juicio de amparo.

b) Procedencia contra actos de autoridad.- Generalmente se considera autoridad a todo órgano del Estado que con facultades de decisión y ejecución crea, modifica o extingue situaciones jurídicas de los gobernados, de forma unilateral, imperativa y coercible. Precisamente, las decisiones que crean, modifican o extinguen dichas situaciones jurídicas, en la forma que ya se dijo, son actos de autoridad. Conviene citar lo que ha dicho la Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación a lo expuesto:

## ACTOS DE PARTICULARES, IMPROCEDENCIA.

No pueden ser objeto del juicio de garantías, que se ha constituido para combatir los de las autoridades que se estimen violatorios de la Constitución (tesis 11, Octava Parte, Apéndice 1917-1985 del Semanario Judicial de la Federación).

c) Instancia de parte agraviada.- En el artículo 107 constitucional, fracción I, se dice que el juicio de amparo sólo se seguirá a instancia de parte agraviada. Por parte agraviada se entiende <<...la persona que teniendo la calidad de gobernado, resiente en su esfera jurídica los efectos de un acto de autoridad<sup>40</sup>>>. No obstante, cabe señalar que el principio que mencionamos sólo se contrae a la necesidad de instaurar la demanda de amparo, sin que el quejoso tenga que instar al juez de amparo en cada etapa del proceso (por regla general). Incluso cabe la representación del quejoso.

d) Existencia de un agravio personal y directo.- Muy relacionado con el anterior principio se tiene el concepto de perjuicio, que es la lesión o afectación que sufre en sus derechos el quejoso por la emisión de un acto de autoridad, y no debe entenderse sólo como la ganancia que se deja de obtener por un hecho o acto ilícito (perjuicio en términos de la ley civil). Lo personal del agravio radica en que exista un sujeto concreto que lo sufra; y lo directo implica que haya una relación causal inmediata entre el acto de autoridad y el sujeto lesionado en sus derechos, sin que previamente (en forma directa) se afecte a otro gobernado, lo que implica un agravio indirecto<sup>41</sup>.

e) Principio de definitividad.- Este principio se encuentra en el artículo 107 constitucional, fracciones III, IV y V, así como en el artículo 73, fracciones

---

<sup>40</sup> DEL CASTILLO DEL VALLE, Alberto, Ob. Cit. p.73.

<sup>41</sup> Ibidem, p. 79.

XIII y XV de la Ley de Amparo, y se refiere a que antes de promover el juicio de garantías, deben haberse agotado previamente todos los recursos ordinarios o medios legales de defensa que tiendan a revocar el acto reclamado (dicho agotamiento se traduce en agotar todas las etapas procedimentales de esos recursos o medios de defensa, y no sólo interponerlos). Este principio tiene excepciones que no es el caso analizar aquí.

f) Principio de estricto derecho.- Quizás uno de los principios más cuestionados del juicio de amparo es el principio de estricto derecho. Por virtud del mismo, el juez de amparo sólo podrá resolver sobre la constitucionalidad (o inconstitucionalidad) del acto reclamado con base exclusivamente en lo que el quejoso haya planteado en sus conceptos de violación. Por concepto de violación se entiende el razonamiento lógico jurídico que se basa en una premisa mayor (la norma constitucional que se estima violada), una premisa menor (el acto que se reclama y que afecta al quejoso) y una conclusión (consistente en que el acto reclamado viola las normas constitucionales). Es decir, si el quejoso no alegó determinados aspectos anticonstitucionales del acto reclamado, el juez de amparo, aun apreciándolos, no podrá declarar que el acto es violatorio de garantías, por no haberlo alegado el quejoso, no importa qué tan inconstitucional sea el acto reclamado.

La otra cara de este principio es la suplencia de la deficiencia de la queja, expresión que no es muy clara, por lo que debe decirse que es la suplencia de las deficiencias en la demanda y de los agravios en los recursos, y si se atiende al artículo 76 bis de la Ley de Amparo, dicha suplencia sólo opera en los conceptos de violación (y aun así esto no es garantía de que se concederá el amparo).

g) Relatividad de la sentencia de amparo.- Este principio se relaciona con el diverso de instancia de parte. La constitución lo regula expresamente en

su artículo 107, fracción II: << La sentencia será siempre tal, que sólo se ocupe de individuos particulares, limitándose a ampararlos y protegerlos en el caso especial sobre el que verse la queja, sin hacer una declaración general respecto de la ley o acto que la motivare>>. Lo anterior quiere decir que sólo quien promueva (y gane) un amparo será protegido contra ese acto concreto que reclamaba.

h) Prosecución judicial.- Este principio lo define Del Castillo Del Valle en forma muy atinada: <<Por virtud de este principio, los jueces federales están sujetos a tramitar el amparo atendiendo y respetando en todo tiempo las disposiciones legales, con lo que todos los juicios tendrán el mismo trámite, sin que quede al arbitrio del juez el procedimiento del juicio de garantías<sup>42</sup>>>. Cabe expresar que este principio lleva implícita la consideración de que la Ley de Amparo debe aplicarse preferentemente al Código Federal de Procedimientos Civiles (ley aplicable en forma supletoria a la primera citada, por virtud del artículo 2º), cuando la Ley de Amparo sea clara y completa, sin importar que el código citado contemple una institución similar.

Con el devenir histórico el juicio de amparo ha cambiado: de ser originariamente un medio de tutela de los derechos fundamentales, llegó a convertirse en un recurso con finalidades similares a las de otros medios protectores de la legalidad en sentido estricto.

En este proceso de transformación del amparo en un proceso de constitucionalidad y de legalidad, no han faltado las críticas en el sentido de que se haya dado una degeneración de la naturaleza prístina del juicio de amparo; incluso se llegó a pensar que dicho proceso podía convertirse en una forma de invadir la autonomía de las entidades federativas, atento que por virtud de los artículos 14 y 16 constitucionales, el poder judicial federal podía llegar a ser

---

<sup>42</sup> Ibidem, p. 91.

revisor de los actos de todas las autoridades judiciales del orden común; no menos discutida fue, a ese respecto, la cuestión relativa a la procedencia del amparo en contra de actos judiciales (casi siempre por cuestiones de legalidad) y legislativos (básicamente por cuestiones de constitucionalidad).

Si bien en la actualidad las polémicas mencionadas ya han sido abandonadas, destaca una nueva en relación a si el amparo constituye un medio de protección de toda la constitución o si solamente tutela la observancia de una parte de ella, específicamente, las garantías individuales.

Al respecto, es dable citar a Burgoa, quien apunta lo siguiente:

El juicio de amparo, desde su creación hasta nuestros días, ha observado una notable evolución teleológica que lo distingue en la actualidad como el medio más perfecto de tutela constitucional. Su objeto de preservación se ha ido ensanchando hasta convertirlo en un elemento jurídico de protección a todo el orden establecido por la Ley Fundamental, comprendiendo en su estructura unitaria, a todas las instituciones extranjeras que parcial y distintamente persiguen análogas finalidades<sup>43</sup>.

No comparte el mismo criterio Covián Andrade:

Es obvio que no toda violación a la constitución por los poderes públicos necesariamente se ha de constreñir al capítulo de derechos individuales. Pues bien, en México todos aquellos actos de autoridad contrarios a la Ley Suprema que no se ajustan a los supuestos básicos previstos en las tres fracciones del artículo 103 y en las dos primeras del 107, ambos constitucionales, no pueden ser objeto de control de constitucionalidad, vía el juicio de Amparo. Por lo tanto, nos encontramos sin duda, ante un medio de control limitado e incompleto<sup>44</sup>.

---

<sup>43</sup> BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *El juicio de amparo*, Porrúa, 23ª edición, México, 1990, p. 147.

<sup>44</sup> COVIÁN ANDRADE, Miguel, *El control de la constitucionalidad en el derecho comparado*, Centro de Estudios de Ingeniería Política y Constitucional, 2ª reimpresión, México, 2004, p. 250.

Por el momento no se estima prudente entrar al análisis de esta cuestión, que será retomada en el último capítulo de esta obra. Por el contrario, en este apartado sólo se tratará el aspecto del amparo como medio de control de legalidad. La siguiente explicación parece adecuada al efecto:

En síntesis, el control de legalidad se ha incorporado a la teleología del juicio de amparo desde que el principio de legalidad inherente a todo régimen de derecho, se erigió a la categoría de garantía constitucional, como acontece en México en función de los artículos 14 y 16 de la Ley Suprema. De ahí que cualquier acto de autoridad, independientemente de la materia en que se emita o del órgano estatal del que provenga, al no ajustarse o al contravenir la ley secundaria que deba normarlo, viola por modo concomitante dicha garantía, haciendo procedente el amparo, cuyo carácter extraordinario como medio de tutela de la legalidad en general se traduce en la circunstancia de que, antes de su interposición, deben promoverse todos los recursos ordinarios o medios de defensa de que normativamente disponga el gobernado para obtener la invalidación del acto de autoridad que lo agravie (principio de definitividad)<sup>45</sup>.

Complementan lo anterior las ideas de Covián Andrade:

Los fundamentos constitucionales del Amparo-casación o del Amparo como recurso de legalidad son los artículos 14 y 16 constitucionales. En estos preceptos se establecen entre otras, estas dos garantías de legalidad, que son también derechos constitucionales del individuo:

- A) En todo juicio deben cumplirse las formalidades esenciales del procedimiento (art. 14); y
- B) Toda interferencia en los derechos personales debe basarse en un mandamiento escrito de autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento (art. 16).

---

<sup>45</sup> BURGOA, Ignacio, *Ob.Cit.*, p. 152.

Hay unanimidad entre los tratadistas mexicanos en el sentido de que el Amparo promovido con fundamento en estas normas constitucionales y en los artículos respectivos de la Ley de Amparo, es un medio de control de legalidad. Sólo una interpretación formalista y forzada del concepto “control de constitucionalidad”, podría llevarnos a concluir que como los artículos 14 y 16 de la ley suprema forman parte de ella, toda inobservancia de aquéllos es sólo violación de la constitución, de tal suerte que su anulación en vía de Amparo implica no un control de legalidad, sino de constitucionalidad. Sin embargo, debe tenerse en cuenta también que los preceptos aludidos otorgan derechos constitucionales fundamentales. En cuanto a estas cuestiones la Ley de Amparo en sus artículos 159 y 160 establece la procedencia del Amparo por inobservancia de las formalidades del procedimiento (errores in procedendo), en tanto el 166 de la misma, en su fracción V, se refiere al caso de la inexacta aplicación de la ley (errores in iudicando).

La relación entre los artículos 14 y 16 constitucionales y preceptos señalados de la Ley de Amparo sugiere que en estos casos, lo que se pretende verificar es que el acto de autoridad haya respetado los términos exactos de la ley procesal, corresponda a la adecuada aplicación de una norma a un caso concreto o se haya realizado con fundamento legal suficiente; en otros términos, que sea legal. Resulta evidente que el Amparo en estas hipótesis, es el medio o recurso de última instancia con que cuenta el agraviado para reparar los daños que le haya ocasionado un acto de autoridad ilegal. Ahora bien, es de advertirse que ese “derecho a la legalidad” que tiene todo individuo es un derecho fundamental que le confiere la ley suprema. El acto de autoridad que no respeta las formalidades legales lesiona desde luego, sus derechos. LA dificultad bien conocida y explorada que se presenta en el Derecho constitucional mexicano, consiste en que la interpretación que se ha dado desde el siglo pasado al artículo 14 y después al 16, dificulta la distinción del papel que en cada situación cumple el Amparo, sea como recurso de legalidad, o como juicio de constitucionalidad. Esta dualidad del Amparo provocaba hasta hace unos años, que los máximos tribunales federales, incluida la suprema corte, ejercieran una competencia doble, en materia de control de constitucionalidad y de legalidad. Sin embargo, con motivo de la reforma constitucional de 1988 al artículo 107 y a la Ley de Amparo y de la expedición de una nueva ley orgánica del poder judicial federal, se segregó del ámbito competencial de la

suprema corte la función de control de legalidad, reservándosele únicamente el conocimiento de cuestiones de constitucionalidad<sup>46</sup>.

Para terminar la exposición (provisionalmente, porque es posible que con posterioridad se retomen algunas de las ideas expuestas), conviene hacer breve referencia a la forma en que, en nuestro derecho reciente, el amparo se volvió un medio de control de legalidad.

Durante los primeros años del siglo XX existieron dos instituciones que realizaban dicha función de verificación de la legalidad: el recurso de súplica y la casación. Esta última no es nueva, surge en Francia y tal vez viene al caso saber que el verbo *casser* en francés significa romper, anular; en este caso, se anulan los actos de las autoridades jurisdiccionales que no se ajustan a la ley que los rige, en particular las sentencias definitivas.

En México, antes de la reforma de 1934 a la fracción I del artículo 104 constitucional, existían tanto el recurso de súplica cuya interposición provocaba una tercera instancia en los juicios civiles y penales en los que se discutiera la aplicación o cumplimiento de leyes federales. De este medio de defensa conocía la Suprema Corte, y coexistía con el amparo, que vigilaba el respeto de la legalidad en general, y no sólo de las leyes federales, como el recurso de súplica; dicha situación provocó que este último recurso fuera eliminado, para ser sustituido por el amparo. Algo similar sucedió con el diverso recurso de casación, que únicamente estaba limitado a los juicios civiles en sentido estricto y a los mercantiles (legislación federal), lo que generó confusiones en cuanto a la procedencia de dicho medio y el recurso de súplica. En esas condiciones, el amparo directo terminó con ambos medios de defensa, con lo que puede afirmarse que a partir de ese momento el amparo dejó de ser un medio de

---

<sup>46</sup> COVIÁN ANDRADE, Miguel, *Ob.Cit.*, p. 252-253.

control de constitucionalidad en forma exclusiva, para convertirse también en instrumento de preservación de la legalidad.

Esa circunstancia, en forma concomitante, sobrecargó las labores de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; posteriormente, con el objeto de abatir el atraso en la resolución de los juicios, habrían de crearse los Tribunales Colegiados de Circuito, por lo que paulatinamente el más Alto Tribunal del país dejó de ser un órgano de control de legalidad, para convertirse con el tiempo, paulatinamente, en un órgano de control de constitucionalidad.

No obstante, como acertadamente afirma Covián Andrade, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación «versará únicamente sobre cuestiones de constitucionalidad tratándose del Amparo, una consecuencia de lo cual, riesgosa sin duda, consiste en que las tesis de los distintos colegiados sobre cuestiones de legalidad, pueden diferir entre sí<sup>47</sup>».

En conclusión, dado el sistema normativo derivado de la constitución y de la ley de amparo, es de concluirse que el juicio de amparo es un medio de control de constitucionalidad y de legalidad; en este último campo, coincide parcialmente con el juicio contencioso administrativo en cuanto a las finalidades perseguidas, señaladamente, la restauración de la legalidad, si bien el juicio de amparo es más bien de tipo subjetivo; mejor ejemplo de esto se encuentra en los medios más eficaces para cumplir las sentencias que dictan los tribunales de amparo, a comparación de las emitidas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Una vez entendidos los conceptos asociados con el control de la legalidad, el proceso contencioso administrativo y el juicio de amparo en general, procede tratar el tema central de este trabajo, a saber, si la

---

<sup>47</sup> COVIÁN ANDRADE, Miguel, *Ob.Cit.*, p. 253.

impugnación de actos con efectos generales en materia fiscal (estudiados en el capítulo primero), planteada ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, constituye una cuestión de constitucionalidad o de legalidad (capítulos segundo y tercero).

## **CAPÍTULO IV. EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE IMPUGNACIÓN DE NORMAS GENERALES EN MATERIA FISCAL.**

En este capítulo se intentará hacer una síntesis de todos los temas estudiados en los capítulos precedentes, con la finalidad de analizar el sistema de impugnación de normas generales en materia fiscal, ante los dos órganos que a nivel federal pueden conocer de tales asuntos: el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y los tribunales del Poder Judicial de la Federación.

Será conveniente iniciar con el estudio del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa como órgano de legalidad y de constitucionalidad en materia de actos con efectos generales.

### **4.1. EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL Y EL CONTROL DE LA LEGALIDAD Y CONSTITUCIONALIDAD.**

En el capítulo previo ya se hizo un estudio del juicio contencioso administrativo; si bien no fue con el nivel de detalle con el que tal tema es abordado en otros textos especializados (a muchos de los cuales se hizo referencia en la exposición del capítulo precedente), cierto es también que se comprendió su evolución y sus finalidades.

Parece que la doctrina es unánime en cuanto a la función primordialmente restauradora de la legalidad en la actividad administrativa (incluyendo, lógicamente, la materia tributaria), que tiene a su cargo el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como único órgano que conoce del juicio contencioso administrativo federal.

En efecto, el título VI del Código Fiscal de la Federación (que durante más de veinte años reguló el juicio contencioso administrativo), en su artículo 238, se preveían las siguientes causas que daban pie a la anulación de los actos administrativos ilegales:

**ARTÍCULO 238.-** Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

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

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

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

**IV.** Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas, en cuanto al fondo del asunto.

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

Estos conceptos que se han anotado, de alguna forma remiten al primer párrafo del artículo 16 constitucional, cuyo contenido ha sido estudiado en el capítulo previo. El inciso a) remite a la exigencia de que sea una autoridad competente la que lleve a cabo el acto de molestia; el diverso b) remite al imperativo constitucional de la causa legal del procedimiento; los incisos c) y d) aluden a la necesidad de que el acto sea fundado y motivado.

Como se apuntó en otro lugar<sup>1</sup>, con estas garantías se protege la observancia de la ley, mediante la conformidad de los actos inferiores a ésta; esto es el control de legalidad. Así las cosas, queda confirmado que el juicio contencioso administrativo es, en primer lugar, un medio de control de legalidad. Esa misma apreciación se tuvo en Francia, cuyo sistema de contencioso administrativo es de jurisdicción delegada pero no plena<sup>2</sup>.

Resulta necesario precisar si el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa puede ser un órgano de control de constitucionalidad y no sólo de legalidad (papel que nadie cuestiona). Para resolver esta cuestión se estima prudente retomar algunos aspectos de los capítulos pasados.

En otros países (especialmente los europeos) existe una distinción entre los campos de constitucionalidad y legalidad. Antes se hizo alusión a los dos conceptos: el primero consiste en la conformidad de las leyes con la Constitución; en el segundo, ya se dijo, que es la correspondencia entre la ley y los actos jurídicos inferiores a ésta<sup>3</sup>.

En México, la distinción entre los dos campos no es clara, en consideración de los siguientes aspectos, que abordaremos a continuación:

- 1) Los fundamentos del sistema de control de constitucionalidad mexicano; y

---

<sup>1</sup> Capítulo III, al hablar del principio de legalidad.

<sup>2</sup> Ver Capítulo anterior para repasar estos conceptos, inciso 3.4.

<sup>3</sup> Se considera apropiado hacer la acotación en el sentido de que, bajo la noción de acto jurídico—manifestación de voluntad que genera consecuencias de derecho—tanto los reglamentos, las reglas generales administrativas, los acuerdos, las sentencias, como los contratos, participan de la naturaleza de ese concepto. En efecto, un contrato es legal, en tanto se ajusta a la ley (código civil, por ejemplo, el cual sanciona con la pena de nulidad los actos jurídicos que sean contrarios a las buenas costumbres).

- 2) La existencia a nivel constitucional de las garantías de legalidad (artículos 14 y 16 constitucionales). Esto ya se trató en la parte final del capítulo anterior<sup>4</sup>.

Respecto a la primera cuestión, se recordará que en el capítulo dos se apuntó que dentro de la clasificación del control de constitucionalidad por el órgano que realizaba tal función, se hallaba bastante difundido el sistema de control por órgano jurisdiccional; y que dos formas de control destacan dentro de ese sistema: el control concentrado (también llamado «austríaco») y el control difuso (conocido también como «americano»)<sup>5</sup>.

Los fundamentos de ese sistema de control difuso son:

- 1) Cualquier juez puede plantear la cuestión de constitucionalidad.
- 2) La cuestión de constitucionalidad se plantea por vía de excepción, lo que quiere decir que dichas cuestiones pueden ser promovidas en el curso y con ocasión de un proceso “común<sup>6</sup>” (civil o penal o de otra naturaleza), y sólo en tanto, en cuanto la ley, de cuya constitucionalidad se discute, sea relevante para la decisión de aquel caso concreto.
- 3) Los alcances de la resolución de la cuestión de constitucionalidad tienen efectos constreñidos al caso concreto, esto es, que el juez debe limitarse a no aplicar la ley inconstitucional en el caso concreto.

En el modelo original estadounidense también se agregan otros principios a los ya indicados:

---

<sup>4</sup> Apartado 3.3.

<sup>5</sup> Para recordar los fundamentos del sistema concentrado, consúltese el apartado 2.4.

<sup>6</sup> Es decir, un proceso que no versa únicamente sobre la conformidad de la ley con la constitución.

- 4) Rige el principio de *Stare decisis*
- 5) Una corte suprema se pronuncia en última instancia sobre la cuestión de constitucionalidad, emitiendo jurisprudencia obligatoria para los demás jueces.

Estos dos principios requieren una explicación. En cuanto al *Stare decisis*, en resumen consiste en «una abreviación de la expresión latina “*stare decisis et non quieta movere*”, que significa “mantener lo decidido y no cambiar las cuestiones establecidas”. Esencialmente, esas “cuestiones establecidas” o “decisiones tomadas”, configuran “precedentes”, que deben servir de guía normativa para resolver casos similares a aquéllos que fueron resueltos en el pasado y cuyas sentencias constituyen precisamente los “*precedents*”. De acuerdo a la doctrina de los precedentes, se requiere que un juez, al resolver un caso concreto, siga las decisiones de uno o varios casos previos en los que las cuestiones son parecidas a las que caracterizan el asunto de que conoce. Como no todas las situaciones de hecho son idénticas, el juez está obligado a distinguir si el caso bajo su jurisdicción es parecido a tal o cual litigio resuelto en el pasado, con el objeto de saber qué precedente debe aplicar. Esta actividad hasta cierto punto discrecional del juez, que lo ubica más como un “creador de normas” (“judicial activism”) que como un mero intérprete de ellas, hace posible que diferentes jueces emitan diversas determinaciones, con base en precedentes distintos, a pesar de juzgar casos en lo general, caracterizados por las mismas situaciones de hecho<sup>7</sup>».

A pesar de esto, los precedentes no constituyen paradigmas ni modelos para la decisión de casos nuevos. El juez está obligado a considerarlos, mas no a aplicarlos mecánicamente; es decir, debe considerarlos, y si lo estima prudente, puede apartarse de ellos en forma razonada.

---

<sup>7</sup> COVIÁN ANDRADE, Miguel, *El control de la constitucionalidad en el derecho comparado*, Centro de Estudios de Ingeniería Política y Constitucional, 2ª reimpresión, México, 2004, p. 213.

Como se señaló antes, en materia de control de constitucionalidad el juez puede plantear la cuestión de constitucionalidad. El sistema de precedentes aplica en forma casi idéntica al mecanismo que se ha descrito. Esto, desde un punto de vista negativo, puede desembocar en una incongruencia de interpretaciones, en tanto que cualquier juez puede decidir sobre la constitucionalidad de una ley.

En realidad no sucede indefectiblemente de esa forma, gracias a otra faceta de la doctrina del *stare decisis*, que Mauro Cappelletti describe en los siguientes términos:

Tal fracaso, y las arriba lamentadas graves consecuencias de conflicto y de incertidumbre, han sido evitadas en los E.U.A., como también en los otros país del common law en los cuales rige el sistema del control judicial “difuso” de constitucionalidad. En efecto, allí vale, y aunque sea con muchas atenuaciones de las cuales empero no es necesario hablar aquí porque no desdican la sustancial validez de nuestras consideraciones presentes, el principio fundamental del *stare decisis*, por efecto del cual “a decision by the highest court in any jurisdiction is binding on all lower courts in the same jurisdiction. El resultado final del principio del vínculo a los precedentes es que, aun cuando también en las Cortes (estatales o federales) norteamericanas pueden surgir divergencias en torno a la constitucionalidad de una ley determinada, a través del sistema de la impugnaciones la cuestión de constitucionalidad podrá terminar empero por ser decidida por los órganos judiciales superiores y, en particular, por la Supreme Court, cuya decisión será desde aquél momento en adelante, vinculante para todos los órganos judiciales<sup>8</sup>.

En efecto, la importancia de la labor judicial al interpretar la Constitución radica en el principio de que la norma inferior (ley) no puede contravenir a la superior (Constitución).

---

<sup>8</sup> CAPPELLETTI, Mauro, *La justicia constitucional (Estudios de derecho comparado)*, Universidad Nacional Autónoma de México, 1987, 1ª edición, p. 71.

Otro fundamento es también la idea de que la confiabilidad de este sistema está garantizada por la neutralidad, imparcialidad y apoliticismo de los jueces. Esto no es tan absoluto, toda vez que los jueces suelen regirse por preferencias valorativas, que son conformadas por su criterio, su labor específica y los estratos sociales de los que provienen (lo que, huelga decirlo, acontece en todo el mundo).

El sistema norteamericano ha sido adoptado por varios países latinoamericanos, entre ellos México, si bien con algunas variantes. Una de ellas, que tiene relación con el tema del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa como órgano de control de constitucionalidad (objetivo de este apartado), es la aparente semejanza entre los “precedentes” del sistema norteamericano, y la “jurisprudencia” del sistema mexicano.

Baste decir que la jurisprudencia, en nuestro medio, «se traduce en las consideraciones, interpretaciones, razonamientos y estimaciones jurídicas que hace una autoridad judicial en un sentido uniforme e ininterrumpido, en relación con cierto número de casos concretos semejantes que se presentan a su conocimiento, para resolver un punto de derecho determinado<sup>9</sup>».

Pero no existe identidad plena entre la jurisprudencia en el sistema mexicano y el precedente en el sistema americano, por las razones que siguen:

En los sistemas jurídicos como el mexicano, la obligatoriedad y la aplicabilidad de una norma jurídica a un caso concreto, están objetivamente determinadas por la ley. La jurisprudencia, en aquellos ordenamientos jurídicos de esta familia, tiene carácter vinculatorio por disposición expresa. En cambio, en los sistemas de common law como el norteamericano y el canadiense, la

---

<sup>9</sup> BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *El juicio de amparo*, Porrúa, 23ª edición, México, 1990, p.818.

fuerza obligatoria de los “precedents” depende de varios factores no prescritos expresamente en reglas de derecho<sup>10</sup>.

Los artículos 192 y 193 de la Ley de Amparo (que deriva del artículo 94 constitucional), fija los alcances de la jurisprudencia mexicana. Por su importancia se transcriben los numerales de referencia:

**Artículo 94.** Se deposita el ejercicio del Poder Judicial de la Federación en una Suprema Corte de Justicia, en un Tribunal Electoral, en Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito y en Juzgados de Distrito.

...

La ley fijará los términos en que sea obligatoria la jurisprudencia que establezcan los tribunales del Poder Judicial de la Federación sobre interpretación de la Constitución, leyes y reglamentos federales o locales y tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano, así como los requisitos para su interrupción y modificación.

**Artículo 192.-** La jurisprudencia que establezca la Suprema Corte de Justicia, funcionando en Pleno o en Salas, es obligatoria para éstas en tratándose de la que decreta el Pleno, y además para los Tribunales Unitarios y Colegiados de Circuito, los juzgados de Distrito, los tribunales militares y judiciales del orden común de los Estados y del Distrito Federal, y tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales.

Las resoluciones constituirán jurisprudencia, siempre que lo resuelto en ellas se sustenten en cinco sentencias ejecutorias ininterrumpidas por otra en contrario, que hayan sido aprobadas por lo menos por ocho ministros si se tratara de jurisprudencia del pleno, o por cuatro ministros, en los casos de jurisprudencia de las salas.

También constituyen jurisprudencia las resoluciones que diluciden las contradicciones de tesis de Salas y de Tribunales Colegiados.

**Artículo 193.-** La jurisprudencia que establezca cada uno de los Tribunales Colegiados de Circuito es obligatoria para los

---

<sup>10</sup> COVIÁN ANDRADE, Miguel, *Ob. Cit.*, p. 213.

tribunales unitarios, los juzgados de Distrito, los tribunales militares y judiciales del fuero común de los Estados y del Distrito Federal, y los tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales.

Las resoluciones de los Tribunales Colegiados de Circuito constituyen jurisprudencia siempre que lo resuelto en ellas se sustente en cinco sentencias no interrumpidas por otra en contrario, y que hayan sido aprobadas por unanimidad de votos de los magistrados que integran cada tribunal colegiado.

En la doctrina se ha insistido en que México no posee ni un control de constitucionalidad de tipo concentrado, ni de tipo difuso; se dice entonces que es un sistema mixto; lo cierto es que es un sistema de tipo difuso con algunas incrustaciones del sistema concentrado. Lo anterior merece una explicación más amplia.

El sistema mexicano es predominantemente difuso, ya que:

- a) Casi cualquier juez puede conocer de las cuestiones de constitucionalidad (juzgados de distrito, tribunales colegiados de circuito y la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y también los tribunales ordinarios, entre ellos el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, si bien de forma indirecta, según se verá más adelante). Es decir, no un solo tribunal es competente para conocer de la cuestión de constitucionalidad, como sucede en el sistema concentrado.
- b) La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y por debajo de ella, la de los Tribunales Colegiados, vincula a todos los demás órganos jurisdiccionales, tanto locales como federales (la decisión del órgano más alto vincula a los tribunales inferiores(stare decisis)).

Pero también existen determinadas incrustaciones del sistema concentrado, que a continuación se resumen (sin perjuicio de que se vuelva sobre ellas más adelante):

- a) En determinados casos (aunque sin una estructura adecuada, según se verá *infra*) el pronunciamiento de inconstitucionalidad tiene efectos erga omnes y no siempre particulares, aspecto éste último que caracteriza al sistema difuso.
- b) Aunque en el caso del juicio de amparo la cuestión de constitucionalidad casi siempre surge en vía incidental, es posible que surja la cuestión de constitucionalidad en vía de acción, como sucede en el caso de las controversias constitucionales y acciones de inconstitucionalidad, dado que en estos supuestos no se necesita que exista un proceso del que derive el planteamiento de conformidad constitucional respectivo.
- c) Se ha tratado, mediante diversas reformas legales y constitucionales, y también en vía de acuerdos generales, que la Suprema Corte de Justicia de la Nación deje de conocer las cuestiones de legalidad (vía amparo casación), y se enfoque exclusivamente a las de constitucionalidad, principalmente por el conocimiento exclusivo de acciones de inconstitucionalidad y controversias constitucionales. No obstante, aún no se ha logrado quitar en forma total el carácter de órgano de control de constitucionalidad difuso.

A pesar de lo anterior, existe la siguiente opinión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

---

<sup>11</sup> Ver capítulo II para entender este concepto.

Jurisprudencia  
Materia(s):Constitucional  
Novena Época  
Instancia: Pleno  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
Tomo: X, Agosto de 1999  
Tesis: P./J. 74/99  
Página: 5

#### CONTROL DIFUSO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS GENERALES. NO LO AUTORIZA EL ARTÍCULO 133 DE LA CONSTITUCIÓN.

El texto expreso del artículo 133 de la Constitución Federal previene que "Los Jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.". En dicho sentido literal llegó a pronunciarse la Suprema Corte de Justicia; sin embargo, la postura sustentada con posterioridad por este Alto Tribunal, de manera predominante, ha sido en otro sentido, tomando en cuenta una interpretación sistemática del precepto y los principios que conforman nuestra Constitución. En efecto, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que el artículo 133 constitucional, no es fuente de facultades de control constitucional para las autoridades que ejercen funciones materialmente jurisdiccionales, respecto de actos ajenos, como son las leyes emanadas del propio Congreso, ni de sus propias actuaciones, que les permitan desconocer unos y otros, pues dicho precepto debe ser interpretado a la luz del régimen previsto por la propia Carta Magna para ese efecto.

Amparo en revisión 1878/93. Sucesión intestamentaria a bienes de María Alcocer vda. de Gil. 9 de mayo de 1995. Once votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Alfredo López Cruz.

Amparo en revisión 1954/95. José Manuel Rodríguez Velarde y coags. 30 de junio de 1997. Once votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Mario Flores García.

Amparo directo en revisión 912/98. Gerardo Kalifa Matta. 19 de noviembre de 1998. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Alejandro Villagómez Gordillo.

Amparo directo en revisión 913/98. Ramona Matta Rascala. 19 de noviembre de 1998. Unanimidad de nueve votos. Ausentes:

José Vicente Aguinaco Alemán y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo; en su ausencia, hizo suyo el proyecto Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Miguel Ángel Ramírez González.

Amparo directo en revisión 914/98. Magda Perla Cueva de Kalifa. 19 de noviembre de 1998. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Guillermina Coutiño Mata.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el trece de julio del año en curso, aprobó, con el número 74/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a catorce de julio de mil novecientos noventa y nueve.

Nota: Por ejecutoria de fecha 7 de septiembre de 2004, el Tribunal Pleno declaró sin materia la contradicción de tesis 4/2000-PL en que participó el presente criterio.

No es obstáculo que se haya declarado en jurisprudencia que aquí en México no existe tal sistema ni tampoco que el artículo 133 constitucional haya sido incluido en forma incoherente dentro del texto constitucional; toda vez que si bien los tribunales federales son los órganos a los que formalmente se encomienda la función de control de constitucionalidad, lo cierto es que son varios tribunales los que pueden conocer de tales asuntos, sin que sea uno solo el que resuelva en definitiva, además de que se presentan los elementos comunes del sistema difuso que hemos estudiado; además los tribunales ordinarios, según se precisará adelante, al aplicar la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial federal, también actúan como órganos de control de constitucionalidad, en forma indirecta.

Una vez hechas las anteriores precisiones en torno a los fundamentos del sistema de control de constitucionalidad en México, procede ahora estudiar si el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa puede ser un órgano de control de constitucionalidad y no sólo de legalidad.

Se ha insistido en que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es un órgano de mera legalidad; pero si se consideran las anteriores ideas, se estima que este tribunal administrativo puede ser órgano de control de constitucionalidad, atento lo siguiente.

En efecto, no es extraño que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa advierta, en los juicios de que conoce, que en algunos de ellos se invoca por el particular actor la indebida aplicación por la autoridad demandada, de una ley (o parte de ella) declarada inconstitucional por los tribunales del poder judicial federal. En ese caso, por virtud del artículo 192 de la Ley de Amparo, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa está obligado a aplicar el criterio sentado por el tribunal federal que le esté por encima, ya sea un Tribunal Colegiado o la misma Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En ese orden de ideas, es inconcuso que se aprecian algunas de las características antes citadas del sistema difuso de control de constitucionalidad: un tribunal inferior (el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa) está vinculado por la decisión del superior (el Tribunal Colegiado o la Suprema Corte) respecto a la inconstitucionalidad de una disposición de carácter general; los efectos de la resolución dictada en el juicio contencioso administrativo respectivo (vía de excepción o incidental), con base en la decisión del tribunal superior, son constreñidos al caso concreto de que conoce la sala respectiva del Tribunal Fiscal, esto es, sólo vinculan a las partes del juicio contencioso de mérito; en conclusión, bajo este punto de vista, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa puede conocer de cuestiones de constitucionalidad de leyes, pero únicamente respecto de su aplicación en un caso concreto, y solamente para aplicar el criterio del poder judicial federal en torno a dicha cuestión.

Sirve de apoyo a lo anterior la tesis que a continuación se cita (énfasis añadido):

Jurisprudencia  
Materia(s): Común  
Novena Época  
Instancia: Pleno  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
Tomo: XVI, Agosto de 2002  
Tesis: P./J. 38/2002  
Página: 5

JURISPRUDENCIA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA SE ENCUENTRA OBLIGADO A APLICARLA, SIEMPRE QUE SEA PROCEDENTE, AL JUZGAR LA LEGALIDAD DE UN ACTO O RESOLUCIÓN FUNDADOS EN ESA LEY.

De acuerdo con lo establecido por los artículos 94, párrafo octavo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 192 de la Ley de Amparo, que fijan los términos en que será obligatoria la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, **el tribunal jurisdiccional referido debe aplicar la jurisprudencia sustentada sobre la inconstitucionalidad de una ley, porque en el último dispositivo citado no se hace ningún distingo sobre su obligatoriedad atendiendo a la materia sobre la que versa; además, si bien es cierto que los tribunales de esa naturaleza carecen de competencia para resolver sobre la constitucionalidad de leyes, también lo es que al aplicar la jurisprudencia sobre esa cuestión se limitan a realizar un estudio de legalidad relativo a si el acto o resolución impugnados respetaron el artículo 16 constitucional, concluyendo en sentido negativo al apreciar que se sustentó en un precepto declarado inconstitucional por jurisprudencia obligatoria de la Suprema Corte**, sin que sea aceptable el argumento de que al realizar ese estudio se vulnera el principio de relatividad de las sentencias de amparo, pues éste se limita a señalar que en las mismas no se podrá hacer una declaración general sobre la inconstitucionalidad de la ley o acto que motivare el juicio y que sólo protegerán al individuo que solicitó la protección constitucional, ya que **en el supuesto examinado el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al cumplir con la obligación que se le impone de aplicar la jurisprudencia en relación con el caso concreto que**

**resuelve, no invalida la ley ni declara su inaplicabilidad absoluta.** Por otro lado la obligatoriedad referida responde al principio de supremacía constitucional establecido en el artículo 133 de la Carta Fundamental, conforme al cual no deben subsistir los actos impugnados ante un tribunal cuando se funden en preceptos declarados jurisprudencialmente por la Suprema Corte como contrarios a aquélla. El criterio aquí sostenido no avala, obviamente, la incorrecta aplicación de la jurisprudencia que declara inconstitucional una ley, de la misma manera que, guardada la debida proporción, una norma legal no se ve afectada por su incorrecta aplicación.

Contradicción de tesis 6/2002. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y Tribunales Colegiados Tercero y Cuarto en Materia Administrativa del Primer Circuito, Primero del Décimo Cuarto Circuito y Segundo del Vigésimo Primer Circuito. 26 de agosto de 2002. Unanimidad de diez votos. Ausente: Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintinueve de agosto en curso, aprobó, con el número 38/2002, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintinueve de agosto de dos mil dos.

Esto también tiene soporte en la cuestión apuntada antes, en el sentido de que la garantía de legalidad (de cuyo respeto es vigilante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en la materia administrativa), es también una garantía constitucional, por lo que es coherente lo afirmado previamente: el Tribunal Fiscal no es competente para conocer de la constitucionalidad de leyes, pero sí debe declarar ilegales (e indirectamente inconstitucionales) los actos de la Administración Pública federal que se funden en disposiciones contrarias a la Constitución.

Refuerza lo expuesto la siguiente tesis:

Jurisprudencia  
Materia(s): Administrativa  
Novena Época  
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
Tomo: X, Julio de 1999  
Tesis: VIII.2o. J/29

Página: 810

**TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. CASOS EN QUE POR EXCEPCIÓN PUEDE CONOCER DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LEYES O ACTOS ADMINISTRATIVOS.**

Conforme al sistema de competencias que establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en sus artículos 103, 104, fracción V, 105, fracciones I y II, y 107, fracciones VII, VIII y IX, es facultad reservada al Poder Judicial de la Federación, el análisis de la constitucionalidad o no de las disposiciones legales, así como hacer la interpretación directa de los preceptos constitucionales, lo que excluye a otros órganos jurisdiccionales de esa competencia, dentro de los que se encuentra el Tribunal Fiscal de la Federación, ya que éste sólo puede llegar a la conclusión de que determinado acto administrativo o fiscal es inconstitucional en los casos de excepción siguientes: a) que la interpretación constitucional de los preceptos impugnados haya sido establecida previamente por los tribunales de amparo en tesis jurisprudencial, en cuyo caso, conforme a lo dispuesto en los artículos 192 y 193 de la Ley de Amparo, el Tribunal Fiscal está obligado a acatarla, pero tal cumplimiento no implica en modo alguno interpretación constitucional, ya que únicamente se trata de la aplicación de la jurisprudencia, pues no está determinando motu proprio el alcance del precepto legal que se tilda como contraventor de la Carta Magna, sino que únicamente cumple con la obligación de acatar la jurisprudencia, lo que deriva en un aspecto de legalidad; lo anterior, siempre y cuando el criterio de la jurisprudencia sea aplicable exactamente al caso de que se trata, sin requerir de mayor estudio o de la expresión de diversos argumentos que los contenidos en la tesis relativa, pues, en tal caso, ya se está frente al análisis constitucional de la ley o artículo, impugnados; y, b) cuando el análisis constitucional sea en relación a lo dispuesto por los artículos 14 y 16 constitucionales, pero únicamente refiriéndose a las violaciones procedimentales o formales, pues tal aspecto está permitido por el artículo 238, fracciones II y III, del Código Fiscal de la Federación, como una facultad ordinaria conferida al Tribunal Fiscal de la Federación con el propósito fundamental de controlar la legalidad de los actos administrativos.

**SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.**

Revisión fiscal 467/98. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Torreón, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Presidente del Servicio de Administración Tributaria y de las autoridades

demandadas. 11 de febrero de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Elías H. Banda Aguilar. Secretario: Rodolfo Castro León.

Revisión fiscal 791/98. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Torreón, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Presidente del Servicio de Administración Tributaria y de la autoridad demandada. 11 de febrero de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Elías H. Banda Aguilar. Secretario: Rodolfo Castro León.

Revisión fiscal 952/98. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Torreón, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Presidente del Servicio de Administración Tributaria y de las autoridades demandadas. 25 de marzo de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús R. Sandoval Pinzón. Secretario: Alberto Caldera Macías.

Revisión fiscal 794/98. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Torreón, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Presidente del Servicio de Administración Tributaria y de las autoridades demandadas. 15 de abril de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Elías Álvares Torres. Secretario: Antonio López Padilla.

Revisión fiscal 838/98. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Torreón, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Presidente del Servicio de Administración Tributaria y de las autoridades demandadas. 15 de abril de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús R. Sandoval Pinzón. Secretario: Alberto Caldera Macías.

Véase: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1917-1995, Tomo III, Materia Administrativa, página 757, tesis 968, de rubro: "TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. CUÁNDO PUEDE CONOCER DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UN ACTO ADMINISTRATIVO."

Obviamente, esta facultad del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de aplicar la jurisprudencia sobre inconstitucionalidad de disposiciones generales no es ilimitada.

Por ejemplo, y a reserva de tratarlo posteriormente, es principio fundamental tanto del juicio de amparo como del juicio contencioso administrativo, que tales medios de defensa son improcedentes cuando no se promueven dentro de los plazos establecidos en las leyes para tal efecto.

Si el acto reclamado en dichas instancias es una norma general, y no se trata de la primera vez que ésta se aplica en perjuicio del demandante, el juicio intentado contra dicha norma es improcedente, aun en el caso de que la norma en cuestión sea manifiestamente inconstitucional. Así lo ha reconocido la jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación (el subrayado es propio):

Jurisprudencia  
Materia(s): Administrativa  
Novena Época  
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
Tomo: XX, Agosto de 2004  
Tesis: VI.3o.A. J/36  
Página: 1397

CONCEPTOS DE IMPUGNACIÓN EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SON INOPERANTES AQUELLOS EN LOS QUE SE INVOCA LA OBLIGACIÓN DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA DE APLICAR JURISPRUDENCIA SOBRE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY, SI ÉSTA HA SIDO CONSENTIDA.

El tribunal federal mencionado, al aplicar jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, atinente al tema de inconstitucionalidad de leyes, debe limitarse a determinar si en el caso concreto sometido a su conocimiento resulta o no aplicable la jurisprudencia, a fin de proceder a su observancia; cuestión que se encuentra referida al análisis que debe efectuar ese tribunal para verificar si una jurisprudencia sobre la inconstitucionalidad de una ley cobra vigencia al examinar un tema de legalidad, de acuerdo con la situación jurídica en que se encuentre el justiciable, esto es, conforme a la hipótesis en que éste se ubique. **En otras palabras, como sucede también con la aplicación de la ley, el tribunal, antes de aplicar una jurisprudencia sobre inconstitucionalidad de una ley, debe comprobar si procesalmente ello puede hacerse. Luego, aun cuando en el juicio de nulidad se puede, al juzgar la legalidad del acto administrativo, emplear jurisprudencia sobre inconstitucionalidad de leyes, es imperativo que ello ocurra siempre que el precepto haya sido aplicado por primera vez en el acto cuya anulación se demande, mas no a partir de un acto de autoridad posterior que deriva del primero ya consentido, ya que tal proceder implicaría desconocer una situación legal ya aceptada, so pretexto de declaración de inconstitucionalidad del precepto relativo por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, lo que conllevaría, paralelamente, una nueva posibilidad de introducir temas de constitucionalidad de normas, bajo el tamiz de un estudio de legalidad, para todos aquellos que las hubieren consentido por no haberlas combatido en los momentos oportunos. Por**

**tanto, ante una ley tolerada, el tribunal debe declarar inoperantes los conceptos de impugnación en los que se plantee la aplicación de jurisprudencia que la Corte haya sustentado en función con un tópico particular acerca de la constitucionalidad de una ley, pues la aplicación de la jurisprudencia no puede estar desvinculada del acto de aplicación de la ley.**

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 80/2003. Administradora Local Jurídica de Puebla Sur. 12 de junio de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Manuel Rojas Fonseca. Secretario: Jorge Arturo Porras Gutiérrez.

Amparo directo 365/2003. Oficentro Zanella, S.A. de C.V. 6 de noviembre de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Manuel Rojas Fonseca. Secretario: Jorge Arturo Porras Gutiérrez.

Amparo en revisión 266/2003. Vianey Judith Soltero García. 12 de febrero de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: María del Pilar Núñez González. Secretario: Raúl Ballesteros Gutiérrez Rubio.

Amparo directo 432/2003. Unión de Productores Agropecuarios de Tecamachalco, S.A. de C.V. 12 de febrero de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: Manuel Rojas Fonseca. Secretario: Jorge Arturo Porras Gutiérrez.

Amparo directo 134/2004. Productos Coqueta, S.A. de C.V. 18 de junio de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: Manuel Rojas Fonseca. Secretario: Juan Carlos Ríos López.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVIII, octubre de 2003, página 915, tesis VI.1o.A.145 A, de rubro: "CONCEPTOS DE IMPUGNACIÓN EN EL JUICIO DE NULIDAD. EL TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO, EN REVISIÓN FISCAL, PUEDE DECLARAR SU INOPERANCIA CUANDO SEA IMPROCEDENTE LA APLICACIÓN DE JURISPRUDENCIA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY, SI ESTA ÚLTIMA FUE CONSENTIDA, SIN PERJUICIO DE QUE TAMBIÉN LA SALA PUEDA PRONUNCIARSE AL RESPECTO EN CASOS SIMILARES."

No se está de acuerdo con tal criterio, toda vez que es un principio general de derecho que un acto viciado de nulidad absoluta (en este caso, una ley contraria a la Constitución) no puede ser convalidado por el transcurso del tiempo. En otros términos, la ley que conculca la Constitución, en cuanto contradice una norma de jerarquía superior, estará viciada de nulidad, o sea, no puede tener existencia jurídica válida; dicha nulidad no puede purgarse con el transcurso del tiempo, porque la vigencia del texto constitucional es una cuestión de orden público, cuya observancia no puede sujetarse a plazos perentorios.

Afortunadamente, se ha abandonado esa apreciación respecto de los actos fundados en leyes declaradas inconstitucionales, cuya anulación ha sido demandada ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como parece demostrarlo la siguiente tesis, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo: XXII, Diciembre de 2005, Página: 5, cuyo rubro y texto establecen:

JURISPRUDENCIA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA DEBE APLICARLA CUANDO SEA PROCEDENTE, SIN ANALIZAR SI EL ACTO O RESOLUCIÓN IMPUGNADOS CONSTITUYEN EL PRIMERO O UN ULTERIOR ACTO DE APLICACIÓN DEL PRECEPTO LEGAL QUE LO FUNDA.- El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al cumplir con la obligación que le imponen los artículos 94, párrafo octavo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 192 de la Ley de Amparo, consistente en aplicar la jurisprudencia sobre inconstitucionalidad de leyes que establezca la Suprema Corte de Justicia de la Nación al juzgar sobre la legalidad o ilegalidad del acto o resolución impugnados en el juicio de nulidad, **no está facultado para analizar si la disposición legal que los funda y que se ha declarado jurisprudencialmente inconstitucional, fue consentida tácitamente por el actor al no haber promovido el juicio de amparo en contra del primer acto de su aplicación, esto es, no debe verificar si la resolución impugnada constituye el primero o un ulterior acto de aplicación de dicha disposición, ya que, por un lado, el referido tribunal carece de competencia no sólo para juzgar sobre la constitucionalidad de la ley sino también para analizar la procedencia de su impugnación y, por otro, la aplicación de la jurisprudencia respectiva opera sin que obste que el acto o resolución impugnados en el juicio de nulidad constituyan el primero o un ulterior acto de aplicación de la norma declarada inconstitucional,** pues en ese tipo de juicios, al igual que en el amparo directo, la sentencia dictada produce efectos únicamente contra el acto o resolución impugnados, mas no contra la ley que le sirve de fundamento.

Contradicción de tesis 43/2004-PL. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Noveno en Materia Administrativa del Primer Circuito. 25 de octubre de 2005. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Ramón Cossío Díaz, Genaro David Góngora Pimentel y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: María Estela Ferrer Mac-Gregor Poisot.

El Tribunal Pleno, el veintidós de noviembre en curso, aprobó, con el número 150/2005, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintidós de noviembre de dos mil cinco.

(énfasis añadido)

No obstante, existen diversas causales de improcedencia en el juicio contencioso administrativo y en el juicio de amparo, algunas de las cuales son comunes a ambos medios de defensa. Para explicar esto, debe decirse que la improcedencia de la acción (ya de amparo, ya de nulidad) es «la imposibilidad de que ésta, en su concepción genérica, logre su objeto, es decir la *dicción del derecho sobre la cuestión de fondo o substancial que su imaginario ejercicio plantea*. En la realidad jurídica, empero, la improcedencia de cualquier acción específica se manifiesta en que ésta no consiga su objeto propio, o sea, en que no se obtenga la pretensión del que la ejercita *y precisamente por existir un impedimento para que el órgano jurisdiccional competente analice y resuelva dicha cuestión*<sup>12</sup>».

Los artículos 8º de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo<sup>13</sup> y 73 de la Ley de Amparo, consignan una serie de supuestos por las cuales los tribunales que conocen de esos procesos no pueden resolver sobre la pretensión de quien demanda; tales supuestos, llamados causales de improcedencia, deben ser estudiados antes de entrar al examen de fondo de los procesos respectivos.

---

<sup>12</sup> BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *El juicio de amparo*, Porrúa, 23ª edición, México, 1990, p. 446.

<sup>13</sup> Antes 202 del Código Fiscal de la Federación.

Ahora, cabe preguntarse qué pasa cuando se plantea en el juicio contencioso administrativo, la cuestión sobre la aplicación de una ley declarada inconstitucional, para obtener la declaración de nulidad del acto en el que tal disposición fue aplicada, y el juicio resulta improcedente. ¿Debe el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa aplicar la jurisprudencia que declara la inconstitucionalidad de tal norma? Los tribunales del poder judicial federal respondieron como sigue:

Jurisprudencia  
Materia(s): Común  
Novena Época  
Instancia: Segunda Sala  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
Tomo: XX, Julio de 2004  
Tesis: 2a./J. 90/2004  
Página: 282

**JURISPRUDENCIA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA NO DEBE APLICARLA SI EL JUICIO DE NULIDAD ES IMPROCEDENTE.**

La aplicación que debe realizar el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de la jurisprudencia que declara la inconstitucionalidad de una ley, en términos del artículo 192 de la Ley de Amparo no es irrestricta, sino que está condicionada a que el juicio de nulidad sea procedente, lo que no sucede cuando los actos fueron consentidos por el actor; lo anterior, no impedirá la aplicación de la citada jurisprudencia en juicios ulteriores que sean procedentes, pues al igual que en el juicio de amparo directo, la sentencia dictada en los juicios de nulidad produce efectos únicamente contra la resolución impugnada, mas no contra la ley que sirve de fundamento.

Contradicción de tesis 27/2004-SS. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito. 23 de junio de 2004. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Blanca Lobo Domínguez.

Tesis de jurisprudencia 90/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del dos de julio de dos mil cuatro.

Se considera correcto el criterio respecto de todas las causales de improcedencia (por ejemplo, la falta de existencia del acto impugnado o la incompetencia material del mismo tribunal), con excepción de la relativa al consentimiento tácito de la norma aplicada, por no tratarse del primer acto de aplicación, atento lo que se dijo en el sentido de que un acto nulo no se convalida por el transcurso del tiempo.

Es dable concluir este apartado con el análisis del siguiente criterio.

Tesis aislada

Materia(s): Administrativa

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XVIII, Agosto de 2003

Tesis: VI.3o.A.151 A

Página: 1857

TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. CARECE DE COMPETENCIA LEGAL PARA DECLARAR LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES, AL APLICAR JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, EN TORNO A ESE TEMA.

De conformidad con una recta paráfrasis de la jurisprudencia 38/2002, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, legible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVI, agosto de 2002, página 5, bajo el rubro: "JURISPRUDENCIA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA SE ENCUENTRA OBLIGADO A APLICARLA, SIEMPRE QUE SEA PROCEDENTE, AL JUZGAR LA LEGALIDAD DE UN ACTO O RESOLUCIÓN FUNDADOS EN ESA LEY.", dicho tribunal carece de competencia para declarar la inconstitucionalidad de leyes, pues en el acto de aplicación de una jurisprudencia a un caso concreto, el juzgador sólo ejerce libertad de jurisdicción en la determinación relativa a si el referido caso se ciñe a los

supuestos que lleven al empleo del criterio obligatorio, mas no en la postura que la jurisprudencia adopta, limitándose su actuación, una vez determinada la procedencia de la aplicación de la jurisprudencia, a nulificar el acto impugnado por el vicio de legalidad. Por tanto, **la aplicación de una jurisprudencia sobre inconstitucionalidad a un asunto particular, por un tribunal constreñido a acatarla, no implica el pronunciamiento de éste sobre el tema jurídico en torno al cual verse la jurisprudencia, debido a que el órgano no estudia el problema de constitucionalidad, porque quien lo hizo fue la Suprema Corte al establecer la jurisprudencia; aquél sólo resuelve si el acto impugnado fue legal y podrá concluir en sentido favorable a los intereses del gobernado, si llegare a advertir que la norma en que se fundó el acto administrativo fue considerada violatoria de la Constitución por el órgano terminal competente para ello.** Así las cosas, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, aun cuando está obligado por la jurisprudencia, no debe señalar que la ley en que se apoyó el acto impugnado es inconstitucional, sino sólo que el referido acto es ilegal por fundarse en un precepto considerado inconstitucional por la Suprema Corte en jurisprudencia, con independencia de que la comparta o no, debido a que no está facultado para declarar la inconstitucionalidad de una ley por más que exista jurisprudencia sobre el tema, en términos de lo establecido por el artículo 103, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 80/2003. Administradora Local Jurídica de Puebla Sur. 12 de junio de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Manuel Rojas Fonseca. Secretario: Jorge Arturo Porras Gutiérrez.

Se está de acuerdo en que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa no puede declarar la conformidad con la Constitución de una disposición con efectos generales (facultad reservada al Poder Judicial de la Federación).

En lo que no se está de acuerdo con el contenido de esta tesis, es en lo relativo a que la aplicación que haga dicho tribunal de la jurisprudencia emitida por el poder judicial federal, no constituya una cuestión de constitucionalidad; en efecto, es verdad que los tribunales judiciales federales son los que resuelven sobre la cuestión de constitucionalidad de normas generales, pero cuando el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al resolver un asunto, considera que es aplicable al caso de que conoce la jurisprudencia sobre inconstitucionalidad de la disposición en que se funde un acto, acoge la interpretación constitucional hecha por el tribunal que le es superior (*stare decisis*); al adherirse a esa apreciación, también está interpretando la Constitución, y el tribunal que aplica la jurisprudencia vela por el respeto a la Constitución, anulando los actos que se funden en leyes inconstitucionales y que obviamente contravienen la carta magna.

#### **4.2. EL JUICIO DE AMPARO Y EL CONTROL DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE ACTOS CON EFECTOS GENERALES.**

En el capítulo previo ya se trataron determinados aspectos sobre el juicio de amparo. Se aludió al doble carácter de medio de control de la legalidad y de control de constitucionalidad, y especialmente, sobre la primera función. En esta ocasión, se tratará sobre la forma en que el amparo se utiliza para verificar la constitucionalidad de actos con efectos generales. Cabe hacer algunas breves reflexiones sobre el particular antes de entrar al análisis de la situación actual<sup>14</sup>.

De los tres poderes que generalmente hay dentro de un Estado, sin pretender que exista primacía de uno de ellos sobre el otro, debe decirse que el Legislativo es el que, en tanto representante del pueblo, tiene la difícil tarea de «aplicar la Constitución». En efecto, buena parte de las prescripciones

---

<sup>14</sup> Lo siguiente fue tomado de BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *El juicio de amparo*, Porrúa, 23ª edición, México, 1990, p. 214-229.

constitucionales se encomiendan al órgano legislativo para su detalle, con expresiones como «...la ley regulará el contenido de esta disposición...», «...que por ley se determine...», etcétera.

Obviamente, el poder legislativo siempre está subordinado, como los otros dos poderes, a la Constitución. En ese orden de ideas, ningún privilegio goza dicho órgano frente a la norma suprema. Por ello, si los actos del ejecutivo y los del judicial se hallan sometidos a control de constitucionalidad, los actos legislativos también deben respetar la Constitución.

La cuestión complicada es la impugnación de la ley inconstitucional, que debe resolver un órgano estatal<sup>15</sup>.

Esta problemática fue advertida en México con la creación del Supremo Poder Conservador en 1836. Este órgano ejercía el control de la constitucionalidad, pero gozaba de atribuciones muy amplias que lo volvían un poder al que estaban sometidos los demás.

Por ello mismo, se buscó una solución que permitiera el control de constitucionalidad de las leyes, pero sin incurrir en los errores de esa experiencia histórica. Fue interesante la propuesta de Mariano Otero, en el Acta de Reformas de 1847, que proponía la creación de dos medios de control de la constitucionalidad de las leyes, uno en el que se haría el pronunciamiento con efectos generales, a propuesta del Congreso y con declaración definitiva de la Suprema Corte; y otro, el relativo a la anulación de los actos de autoridad que vulneraran derechos individuales, con efectos particulares. Esto último fue bautizado como la «fórmula Otero».

---

<sup>15</sup> Es de aclararse que el término "estatal" no se refiere a las entidades federativas, sino al Estado como organización política y jurídica.

Esta concepción de un sistema de control de constitucionalidad más avanzado que el de las dos últimas Constituciones mexicanas, era sin duda interesante, pero inexplicablemente se suprimió la primera parte de esta fórmula. Tal vez ese rechazo a la declaración de inconstitucionalidad con efectos generales estuvo influenciado por la admiración hacia el sistema norteamericano de control de la constitucionalidad, y por el recuerdo permanente del Supremo Poder Conservador.

Sendas polémicas entre Vallarta, Rabasa y Lozano en el siglo pasado giraron en torno a este asunto: si la ley, debía ser impugnada cuando hubiera entrado en vigor o cuando se aplicara a un caso concreto, y con qué efectos se haría la declaración del examen de su constitucionalidad.

Actualmente, ya no existe duda de que el amparo es procedente contra normas generales. En efecto, señala la Constitución en los artículos 103 y 107 que el juicio de garantías es procedente contra tales actos, mismas que se detallan en el artículo 114 de la Ley de Amparo, que ahora se transcribe.

**Artículo 114.-** El amparo se pedirá ante el juez de Distrito:

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

Debe decirse que no sólo en el juicio de amparo indirecto o bi-instancial se puede obtener la anulación de normas generales. También en el amparo directo o uni-instancial, del que conocen los Tribunales Colegiados de Circuito (y en forma excepcional, la Suprema Corte de Justicia de la Nación), es posible

plantear la inconstitucionalidad de la norma aplicada en la sentencia o resolución definitiva que se reclame<sup>16</sup>.

Como una herencia de las polémicas decimonónicas sobre el amparo contra leyes, se tiene la teoría de que la norma general que se estime contraria a la Constitución, puede impugnarse por su entrada en vigor o con motivo de un acto de aplicación de la misma, en vía de amparo; pero debe reunirse una condición: la existencia de un perjuicio en sus derechos individuales para quien promueve el amparo. Esto es lo que se denomina «instancia de parte agraviada».

De lo anterior, se colige que cuando una persona estime que le agravia una disposición de carácter general, podrá promover el juicio de garantías para obtener su anulación; pero en virtud del principio de relatividad de la sentencia de amparo, sólo a quien obtenga la protección federal respecto de la norma impugnada, la misma ya no será aplicable respecto de él, pero continúa vigente para todos los demás sujetos.

Es en este punto donde se advierte el límite del juicio de amparo como medio de control de la constitucionalidad de las normas generales. En efecto, la ley es un acto general, impersonal, abstracto y permanente; en ese sentido, el amparo es ineficaz para anular un acto de tales características. Covián Andrade señala esa deficiencia del juicio de amparo con claridad:

---

<sup>16</sup> Sin pretender entrar al análisis de esta cuestión en forma detallada, debe decirse que el amparo indirecto es un proceso, intentado para obtener la declaración de inconstitucionalidad de actos diversos a sentencias definitivas; se tramita en dos instancias, y conoce de él un Juzgado de Distrito en primera instancia y un Tribunal Colegiado en segunda instancia (revisión), como regla general. El amparo directo es más bien un recurso (como el de casación francés), procedente contra sentencias de diversos tribunales, del que conocen los Tribunales Colegiados de Circuito casi siempre en instancia única, cabiendo la revisión ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación cuando se trate de cuestiones de constitucionalidad.

Recordemos que el eminentísimo Hans Kelsen, creador del sistema “austriaco” de control de constitucionalidad, una de cuyas características es la declaración de inconstitucionalidad de la ley con efectos erga omnes, sostenía que esta declaratoria equivalía a un acto de legislación con signo negativo. La abrogación de la ley inconstitucional es un acto materialmente legislativo, independientemente del órgano que la decreta. He aquí lo que quizás no se haya podido o querido entender en cuanto al juicio de Amparo mexicano. El Amparo no es por su naturaleza, ni por su estructura la institución jurídica adecuada para combatir la inconstitucionalidad de leyes. Sin desconocer el talento de los diversos juristas que han abordado el tema, consideramos que la teoría de las leyes autoaplicativas constituye un verdadero *tour de force*, por medio del cual se ha intentado, con mucha inteligencia, dotar al Amparo de capacidades que no tiene. Emplear un juicio, proceso o recurso (el Amparo) para cumplir finalidades ajenas por completo a su naturaleza, no podía conducir sino a logros parciales y en más de un sentido imperfectos. La ley inconstitucional no se puede anular mediante el juicio de Amparo, porque si éste es precisamente un juicio que culmina en una sentencia, ésta por definición sólo afecta a las partes que intervinieron en él. En otros términos, el carácter concreto de los actos de autoridad que se pretenden combatir por ser inconstitucionales, condiciona y determina la estructura jurídica del medio de control que se emplea para anularlos. Actos ejecutivos, administrativos y sentencias sobre casos concretos, pueden ser anulados mediante el juicio de Amparo tal y como está estructurado actualmente. En cambio, cuando se impugna directa y frontalmente una ley o cualquier acto de autoridad con fuerza de ley, la naturaleza del acto viciado de inconstitucionalidad demanda la existencia de un medio de control configurado normativamente de tal manera que permita eliminar los efectos de la ley, del reglamento o del tratado contrario a la Constitución, de manera definitiva<sup>17</sup>.

Esto ya había sido advertido en su momento por el propio Otero, quien propuso dos medios de control de constitucionalidad, uno contra actos con efectos generales y otro que es el juicio de Amparo actual. Se estima que si con

---

<sup>17</sup> COVIÁN ANDRADE, Miguel, *El control de la constitucionalidad en el derecho comparado*, Centro de Estudios de Ingeniería Política y Constitucional, 2ª reimpresión, México, 2004, p. 261.

los dos medios de control se hubiera podido controlar la constitucionalidad de leyes, la concepción de uno de ambos habría sido inútil<sup>18</sup>.

Una de las objeciones que frecuentemente se hacen a esta concepción es que se produciría una invasión de competencias. Se considera que esto se encuentra lejos de ser verdad, si se comprende que la división de poderes no puede entenderse de una forma rígida, es decir, que los órganos no colaboren entre sí y que se limiten ellos mismos (controles intraorgánicos); más bien debe existir una colaboración entre ellos y sobre todo, la existencia de controles interorgánicos, lo que supone la creación de un órgano que sea competente para resolver los conflictos entre los poderes constituidos del Estado. Eso es lo que sucede en los países europeos, sin duda los más avanzados en materia constitucional. Se objetará que un órgano de dicha naturaleza tendría preeminencia sobre los demás poderes del Estado; es verdad que el riesgo de que esto suceda es alto, pero si se estructura tal órgano de manera que se garantice su imparcialidad y se precisen adecuadamente sus funciones (que en la especie serían las de declarar que un acto de autoridad es contrario a la Constitución), podría lograrse una adecuada defensa de la ley suprema.

Por el momento resulta conveniente dejar este tema para más adelante, y cabe referirse ahora a otros medios de control de constitucionalidad diversos al juicio de amparo.

---

<sup>18</sup> Es decir, si el amparo no solamente se ideó con la finalidad de controvertir actos del poder ejecutivo y judicial, sino también con la posibilidad de impugnar actos del poder legislativo (y en general, cualquier norma general), entonces carecía de sentido idear un diverso medio de control por el que se pudiera hacer una declaración general de invalidez constitucional respecto de normas generales. En efecto, lo que se desprende de todo esto es que Mariano Otero sabía que los efectos particulares de la sentencia de amparo no eran adecuados para anular un acto que se caracteriza por su generalidad y permanencia (nuevamente, las normas generales).

#### **4.3. OTROS MEDIOS DE CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DISTINTOS AL JUICIO DE AMPARO.**

En 1995 y 1996 se hicieron importantes reformas a la Constitución que persiguieron la creación de un sistema de control de la constitucionalidad de tipo concentrado. En primer lugar, se hizo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en lugar de tener 21 ministros y de ser un tribunal de legalidad de instancia final (conociendo también, casi en exclusiva, de juicios de amparo), se volviera un tribunal de 11 ministros, especializado para resolver cuestiones de constitucionalidad entre los actos de los poderes constituidos, ya sean conflictos de invasión de atribuciones (controversias constitucionales) o verificar la constitucionalidad de disposiciones generales (acciones de inconstitucionalidad), ocupándose del juicio de amparo excepcionalmente.

En efecto, puede verificarse la constitucionalidad de diversos actos de los poderes constituidos, incluidos los actos con fuerza de ley. En el artículo 105 constitucional, fracciones I y II, se indica lo siguiente:

**Artículo 105.** La Suprema Corte de Justicia de la Nación conocerá, en los términos que señale la ley reglamentaria, de los asuntos siguientes:

**I.** De las controversias constitucionales que, con excepción de las que se refieran a la materia electoral y a lo establecido en el artículo 46 de esta Constitución, se susciten entre:

**a)** La Federación y un Estado o el Distrito Federal;

**b)** La Federación y un municipio;

**c)** El Poder Ejecutivo y el Congreso de la Unión; aquél y cualquiera de las Cámaras de éste o, en su caso, la Comisión Permanente, sean como órganos federales o del Distrito Federal;

**d)** Un Estado y otro;

**e)** Un Estado y el Distrito Federal;

- f)** El Distrito Federal y un municipio;
- g)** Dos municipios de diversos Estados;
- h)** Dos Poderes de un mismo Estado, sobre la constitucionalidad de sus actos o disposiciones generales;
- i)** Un Estado y uno de sus municipios, sobre la constitucionalidad de sus actos o disposiciones generales;
- j)** Un Estado y un municipio de otro Estado, sobre la constitucionalidad de sus actos o disposiciones generales; y
- k)** Dos órganos de gobierno del Distrito Federal, sobre la constitucionalidad de sus actos o disposiciones generales.

Siempre que las controversias versen sobre disposiciones generales de los Estados o de los municipios impugnadas por la Federación, de los municipios impugnadas por los Estados, o en los casos a que se refieren los incisos c), h) y k) anteriores, y la resolución de la Suprema Corte de Justicia las declare inválidas, dicha resolución tendrá efectos generales cuando hubiera sido aprobada por una mayoría de por lo menos ocho votos.

En los demás casos, las resoluciones de la Suprema Corte de Justicia tendrán efectos únicamente respecto de las partes en la controversia.

**II.** De las acciones de inconstitucionalidad que tengan por objeto plantear la posible contradicción entre una norma de carácter general y esta Constitución.

Las acciones de inconstitucionalidad podrán ejercitarse, dentro de los treinta días naturales siguientes a la fecha de publicación de la norma, por:

- a)** El equivalente al treinta y tres por ciento de los integrantes de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, en contra de leyes federales o del Distrito Federal expedidas por el Congreso de la Unión;
- b)** El equivalente al treinta y tres por ciento de los integrantes del Senado, en contra de leyes federales o del Distrito Federal

expedidas por el Congreso de la Unión o de tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano;

**c)** El Procurador General de la República, en contra de leyes de carácter federal, estatal y del Distrito Federal, así como de tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano;

**d)** El equivalente al treinta y tres por ciento de los integrantes de alguno de los órganos legislativos estatales, en contra de leyes expedidas por el propio órgano, y

**e)** El equivalente al treinta y tres por ciento de los integrantes de la Asamblea de Representantes del Distrito Federal, en contra de leyes expedidas por la propia Asamblea.

**f)** Los partidos políticos con registro ante el Instituto Federal Electoral, por conducto de sus dirigencias nacionales, en contra de leyes electorales federales o locales; y los partidos políticos con registro estatal, a través de sus dirigencias, exclusivamente en contra de leyes electorales expedidas por el órgano legislativo del Estado que les otorgó el registro.

La única vía para plantear la no conformidad de las leyes electorales a la Constitución es la prevista en este artículo.

Las leyes electorales federal y locales deberán promulgarse y publicarse por lo menos noventa días antes de que inicie el proceso electoral en que vayan a aplicarse, y durante el mismo no podrá haber modificaciones legales fundamentales.

Las resoluciones de la Suprema Corte de Justicia sólo podrán declarar la invalidez de las normas impugnadas, siempre que fueren aprobadas por una mayoría de cuando menos ocho votos.

De la lectura cuidadosa del artículo transcrito se apreciará que el control de de la constitucionalidad de actos con efectos generales (en cualquier materia) puede llevarse a cabo mediante dos formas: la acción de inconstitucionalidad y la controversia constitucional.

En términos generales, puede decirse que la controversia constitucional se da cuando un poder constituido invade la esfera competencial de otro, a fin de

que el órgano de control decida si tal acto realmente constituye una invasión que en consecuencia vulnere la ley suprema. Mientras tanto, la acción de inconstitucionalidad tiene por objeto la verificación de la constitucionalidad de determinadas normas generales, particularmente leyes y tratados internacionales.

No se intentará aquí analizar en detalle el sistema mexicano de control de la constitucionalidad, puesto que existen obras sobre el particular; sin embargo, en términos generales se puede decir que los medios de control en análisis tienen severas deficiencias, que a continuación se resumen<sup>19</sup>.

Un aspecto que es común a los dos medios de control de constitucionalidad en comento, es la deficiente estructuración de los mismos. Por ejemplo (y esto resulta de interés para el presente trabajo), de la lectura del artículo transcrito arriba se advierte que los efectos de la resolución que anule un acto inconstitucional no dependen de la naturaleza del acto, como debería ser, sino de factores ajenos, como los sujetos que controvierten o de la votación que efectúe el órgano de control, votación excesivamente calificada, lo que a la larga permite que varios actos inconstitucionales queden subsistentes con efectos generales. Es de citarse, por su claridad, la opinión de Covián Andrade:

Sin duda, se trata de una votación calificada excesiva que ahora lo que revela de los autores del proyecto no sólo es desconocimiento en cuanto a los sistemas de control de constitucionalidad, sino literalmente, miedo a lo desconocido. Una votación de estas características, que obliga al 72% de los miembros de la corte se pronuncie en el mismo sentido, es decir casi tres cuartas partes de sus miembros, fue la que finalmente se estableció en este proyecto, cuya versión original, léase bien, pretendía que el voto favorable fuera de nueve de los once

---

<sup>19</sup> Para un estudio detallado sobre el particular, consultar COVIAN ANDRADE, Miguel. La Suprema Corte y el control de constitucionalidad (diez años de fallas e imprecisiones), CEDIPC, México, 2005, así como la obra del mismo autor "El control de la constitucionalidad en el derecho comparado, 1ª reimposición, CEDIPC, México, 2004.

ministros, es decir, más del 80%. ¿Por qué decimos miedo a lo desconocido? Precisamente, porque es evidente que lo que motivó a los autores del proyecto a incluir en él esta forma de votación calificada, absurda para el caso en cuestión, fue el “temor” a que estos conflictos dieran lugar a frecuentes recursos ante la corte y las consecuentes resoluciones que tuvieran que anular determinados actos de poderes constituidos<sup>20</sup>.

En los países europeos, sin duda los más avanzados en la materia de control de constitucionalidad, las decisiones se toman sobre mayoría absoluta de votos (es decir, la mitad más uno de los miembros que compongan el quórum que la ley señala como mínimo para que la decisión sea válida). En ese sentido, la estructuración de ambos medios de control en nuestro sistema hace que corran el riesgo de volverse ineficaces e inoperantes, con la consecuente permanencia de la violación a la Constitución del Estado.

Otra deficiencia ostensible, de la que podría decirse que engloba a todas las demás, es la evidente “amparización” que se aprecia en la confección de la ley reglamentaria de las fracciones I y II del artículo 105 constitucional, que fácilmente podría ser «copia al carbón» de la Ley de Amparo. Podrá realizarse un análisis a la ley reglamentaria de mérito y a la Ley de Amparo, y podrá advertirse que se trata de la misma estructura de los juicios de amparo indirecto (para el caso de las controversias) y directo (en tratándose de las acciones de inconstitucionalidad), y se alude a instituciones afines: la suspensión, la improcedencia, una estructura similar entre las demandas de amparo y las de los recursos de control citados, entre otras.

Por ejemplo, en el caso de las acciones de inconstitucionalidad (que es control de la constitucionalidad de actos con fuerza de ley), no todos los actos están sujetos a control (por ejemplo, los reglamentos de ejecución, o las leyes

---

<sup>20</sup> COVIÁN ANDRADE, Miguel, *El control de la constitucionalidad en el derecho comparado*, Centro de Estudios de Ingeniería Política y Constitucional, 2ª reimpresión, México, 2004, p. 297-298.

de revisión constitucional); además solamente están autorizados para promover dicho recurso una porción considerable (el 33%) de los miembros del órgano del que emanó la norma general controvertida (ley o tratado), basándose en el concepto de interés jurídico, con el argumento de que legitimar a un órgano que no sea el que expide la norma general para ejercer el medio de control significa crear una «ruptura inequívoca del principio de división de poderes».

Se considera que esta idea, que subyace en la Constitución y en la ley reglamentaria del artículo en análisis, es incorrecta. En efecto, no puede darse choque de poderes ni invasión de competencias en el caso de los medios de control de constitucionalidad que se comentan, atento que los poderes constituidos que acuden a la corte en calidad de actores no anulan los actos de los demás poderes en forma unilateral; únicamente en el caso de que un órgano impidiera que otro de ellos ejerciera sus atribuciones, se estaría ante el supuesto de invasión de competencias, lo que no se daría si se autorizara a los órganos constituidos para cuestionar no sólo la constitucionalidad de los actos emitidos por ellos mismos. Esto mismo es aplicable, *mutatis mutandi*, a la excesiva mayoría que se requiere para que la Corte anule los actos controvertidos.

Al respecto es de citarse al mismo autor de líneas precedentes:

De esta forma, tenemos ya a la vista una más de las deficiencias del texto vigente, representada por un porcentaje excesivo de votos para ejercer la acción, lo cual convierte a este medio de control en una fórmula normativa de difícil aplicación práctica, por lo menos a corto plazo. ¿Cuál fue la razón de este 33%? Desde luego, el temor, en la especie, a lo desconocido. Se pensaba que un porcentaje de voluntades reducido daría la posibilidad de que los legisladores de oposición se dedicaran a cuestionar sistemáticamente la constitucionalidad de leyes y tratados internacionales [...] Según los autores del proyecto, solamente una minoría (el 33%) de los integrantes de cada cámara que aprueba la ley puede impugnarla. ¿Por qué? Porque solamente

este mismo órgano tiene interés jurídico en cuestionar la norma general, del cual carecen, según esta argumentación, todas las demás cámaras locales o federales y todos los poderes constituidos ajenos a la realización de este acto. Desde la perspectiva limitada de los autores del proyecto, ¿en qué afecta al Presidente o a un gobernador en sentido abstracto, la expedición de una ley federal o local, respectivamente? Otro tanto cabría preguntarse desde su punto de vista, tratándose de las leyes federales, con relación a los órganos locales, y viceversa<sup>21</sup>.

Estos errores ocasionan que tales recursos de control de constitucionalidad no tengan eficacia práctica real, y que se den situaciones incongruentes; por ejemplo, que un reglamento de ejecución sea impugnado en amparo, con efectos particulares, y que a pesar de su manifiesta inconstitucionalidad no sea controlable a través de la acción de inconstitucionalidad por falta de «interés jurídico».

Una muestra más de la «amparización» que influyó en los autores de la reforma constitucional y de la ley reglamentaria, es la inclusión del Procurador General de la República. En efecto, dicho funcionario es titular de la institución del Ministerio Público federal, quien es parte en todos los juicios de amparo. Esta calidad de parte es meramente formal, ya que actúa sólo como representante de la sociedad proporcionando una opinión (pedimento) sobre el juicio de garantías en cuestión, siendo potestativa la intervención de dicho órgano cuando a su juicio no se afecte el interés público (artículo 107 constitucional, fracción XV). Al menos en teoría se estima que es correcto que en el juicio de amparo participe dicha institución.

La problemática se presenta en los otros dos medios de control que se estudian en el presente apartado, por lo siguiente: En ambos procesos, es parte

---

<sup>21</sup> Ibidem, p. 303-307.

el Procurador General de la República, quien es dependiente del Presidente<sup>22</sup>, lo que constituye un desacierto, por las razones que se citarán un poco más adelante; pero existe un error aún más grande en tratándose de acciones de inconstitucionalidad: el Procurador puede promover dicho recurso en contra de cualquier norma de las enlistadas en el precepto constitucional en análisis, pero extrañamente el Presidente de la República (quien es superior jerárquico de dicho Procurador y titular de uno de los poderes constituidos—el Ejecutivo—) no está autorizado para tales efectos.

Resulta atinado lo que sostiene Covián Andrade:

Es totalmente distinta la situación que se presenta en el caso de ellos y en el caso del Amparo. Tratándose de éste último, es un individuo o una persona colectiva la que se enfrenta a una autoridad del Estado para controvertir la constitucionalidad de sus actos. La presencia del Procurador en este juicio es en teoría al menos, la de una especie de parte neutral que vigila el desahogo de un procedimiento en el que además de los intereses en conflicto, particular y oficial, pueden estar de por medio intereses generales.

Algo completamente diferente es lo que ocurre en el caso de los medios de control previstos en el 105<sup>o</sup>. Ahora son los propios órganos o poderes constituidos los que ponen en duda la constitucionalidad de los actos de sus iguales, es decir, de los otros órganos constituidos, correspondiendo a uno de ellos (la corte) situado para esos efectos por encima de los demás, resolver el conflicto. El Procurador nada tiene que hacer aquí, porque nada tiene que vigilar y ningún interés público debe representar. Este interés subyace en el conflicto mismo puesto a la consideración de la corte y representado precisamente por las partes que intervienen en el juicio, ninguna de las cuales defiende intereses individuales, como ocurre en cambio por definición, en el caso del Amparo. En suma, la fracción II del artículo 105 no legitima a los sujetos jurídicos que deberían estar facultados para

---

<sup>22</sup> Formalmente dicha dependencia ya no está incluida en la Administración Pública Federal, pero en realidad el Procurador citado es nombrado y removido a voluntad del Presidente de la República, por lo que puede decirse que depende de éste en la misma forma que lo hacen los Secretarios de Estado.

ejercer la acción en las distintas hipótesis que prevé y si concede tal derecho a los que no deberían tenerlo (Procurador, partidos políticos)<sup>23</sup>.

Esta apreciación viene corroborada en la práctica, toda vez que pudiera darse el caso de que el Presidente tuviera interés en que determinada ley o tratado internacional entraran en vigor; si el Procurador detectara su inconstitucionalidad, y no pudieran hacer lo mismo otros órganos, lo cierto es que el Procurador se abstendrá de interponer el recurso respectivo (o se desistirá del mismo si lo hubiera intentado), dado que el titular del Ejecutivo (de quien depende el Procurador) podría remover a éste de su cargo, por una conveniencia de tipo político.

Se considera que se han tratado, de la manera más breve y clara posible para el tema de este trabajo, las principales deficiencias de las controversias constitucionales y de las acciones de inconstitucionalidad. A reserva de abordar este tema posteriormente, la solución no es suprimir tales recursos de control, sino hacer una profunda transformación de las estructuras jurídico-constitucionales actuales. Esto es posible, y hay propuestas concretas sobre el tema.

Ahora cabe referirse a otras deficiencias que se presentan en cuanto a la impugnación de actos con efectos generales, pero esta vez con más referencia a la materia fiscal. En este apartado ya se han tratado las fallas relativas a los medios de control de constitucionalidad en sentido estricto, esto es, el juicio de amparo, la controversia constitucional y la acción de inconstitucionalidad, por lo que en su momento se harán propuestas de modificación del sistema de impugnación de normas generales en cualquier materia, a pesar de que en el

---

<sup>23</sup> COVIÁN ANDRADE, Miguel, *El control de la constitucionalidad en el derecho comparado*, Centro de Estudios de Ingeniería Política y Constitucional, 2ª reimpresión, México, 2004, p. 317.

presente trabajo se enfoque más hacia las que pertenecen a la materia tributaria.

#### **4.4. DEFICIENCIAS DEL SISTEMA FEDERAL DE IMPUGNACIÓN DE ACTOS GENERALES EN MATERIA FISCAL**

Para comenzar este apartado, se considera adecuado hacer un repaso sobre las normas de derecho tributario.

**A) Las formas de impugnar actos con efectos generales en materia fiscal.-** Se dijo en el primer capítulo que la norma jurídica fiscal es la regla de conducta bilateral, externa, heterónoma y coercible de derecho público que tiene por objeto la creación y la percepción de los tributos necesarios para la obtención de recursos que permitan sufragar los gastos públicos y la regulación de las relaciones entre los órganos estatales encargados de la recaudación de los tributos (Fisco) y los particulares; que en nuestro sistema jurídico, dicha norma es generalmente de aplicación estricta, en tanto restringe derechos de los gobernados.

También se indicó que la norma jurídica fiscal tiene diversas especies, entre las que se estudiaron:

- a) Las normas constitucionales
- b) Las leyes
- c) Los reglamentos de ejecución
- d) Reglas de carácter general
- e) Decretos
- f) Acuerdos
- g) Circulares

Los conceptos y características de estas normas ya fueron estudiados en el primer capítulo de este trabajo. Lo que importa destacar aquí son las formas en que tales actos pueden ser controvertidos y anulados (en el caso de que contravengan alguna norma de jerarquía superior, sea la ley o la Constitución).

En la actualidad se tienen cuatro vías procesales para controlar la constitucionalidad (o legalidad) de dichas normas tributarias<sup>24</sup>:

- a) Juicio de amparo
- b) Controversia constitucional
- c) Acción de inconstitucionalidad
- d) Juicio contencioso administrativo

**B) Deficiencias concretas del juicio de amparo frente a los actos con efectos generales en materia fiscal.**- La primera apreciación que debe hacerse al respecto es que de los medios de defensa jurídica señalados arriba, solamente los incisos a) y d) están al alcance del particular, quedando reservados los otros dos—incisos b) y c)—para los órganos constituidos del Estado.

Según se apuntó arriba, el juicio de amparo tiene la deficiencia principal de que no permite una adecuada anulación de la norma general de cualquier materia (incluida la tributaria), toda vez que la declaración de inconstitucionalidad tiene efectos particulares.

---

<sup>24</sup> Debe señalarse que en nuestro sistema jurídico, a través de las garantías de los artículos 14 y 16 (especialmente éste último), una cuestión de legalidad puede volverse una cuestión de constitucionalidad. No obstante, debe decirse que sí es posible diferenciar entre una cuestión de legalidad y una de constitucionalidad, esto es, la constitucionalidad (según se apuntó en los capítulos previos) es la conformidad entre la ley y la Constitución, y la legalidad es la conformidad entre la ley y los actos inferiores a ésta. Más adelante se intentará proponer una forma de diferenciación entre dichos campos en cuanto a la materia fiscal.

Esto quiere decir que un impuesto podrá ser notoriamente inequitativo o desproporcional, o que todos los ciudadanos sepan que la ley que contempla dicho gravamen fue emitida en contravención al procedimiento establecido en la carta magna para tales efectos, no obstante lo cual, continúa incólume en perjuicio de la Constitución y de los gobernados que no puedan promover un juicio de amparo en su contra, quedando a salvo de tal exacción inconstitucional quienes puedan obtener una sentencia favorable en el juicio respectivo.

Se estima que de alguna manera esta situación (desaplicación de una norma tributaria inconstitucional respecto de determinados sujetos) atenta contra la esencia del artículo 31, fracción IV constitucional y de otros derechos fundamentales relativos a la materia tributaria: que los gastos públicos sean sufragados en forma equitativa y proporcional por todos los ciudadanos, sin excepción. Cuando sólo algunos están protegidos contra un gravamen injusto que todos deben pagar, se está frente a una situación contraria a la que prescribe la Constitución.

Esta problemática del juicio de amparo frente a las disposiciones de carácter general no es nueva. Autores como Burgoa han insistido en la necesidad de que persista la declaración de inconstitucionalidad con efectos particulares:

Tratándose de la impugnación de leyes secundarias por su inconstitucionalidad, el citado principio responde a una necesidad jurídico-política. En efecto, si la declaración de inconstitucionalidad de una ley tuviese alcance absoluto, *erga omnes*, tal declaración implicaría la derogación o la abrogación de ésta. El órgano jurisdiccional de control asumiría, entonces, el papel de legislador, excluyendo del régimen jurídico del Estado el ordenamiento que haya estimado contrario a la Constitución, provocándose de esta manera no sólo el desequilibrio entre los poderes estatales, sino la supeditación del legislativo al judicial. Esta situación no podría subsistir por mucho tiempo, ya que los órganos legislativos se aprestarían a remediarla mediante la

supresión de la facultad que, para declarar la inconstitucionalidad de las leyes, tuviesen los órganos jurisdiccionales de control. Por ende, y según lo hemos aseverado, el principio de relatividad, en puntual congruencia con el de iniciativa del agraviado, ha sido el escudo protector de la potestad que tienen los tribunales federales para declarar, dentro de la vía de amparo, la inconstitucionalidad de las leyes, puesto que a virtud de él, las sentencias respectivas contraen su eficacia al caso concreto que hubiese suscitado el ejercicio de la acción por parte del quejoso, *relevándose únicamente a éste del cumplimiento de la ley reclamada, la cual conserva su fuerza normativa frente a los que no la hayan impugnado, toda vez que tales sentencias no entrañan su derogación o abrogación*<sup>25</sup>.

No se está de acuerdo con dicho autor, atento que con una estructuración normativa adecuada, es posible una declaración de inconstitucionalidad con efectos generales, sin que implique que el poder judicial asuma la facultad de legislador, toda vez que éste no emite una nueva ley, sino que sólo se limita a anularla, dejando intocada la competencia del órgano legislativo para emitir una nueva que no incurra en los mismos vicios de inconstitucionalidad que la anulada. Tan es así que en los países europeos, en los que los órganos legislativos suelen tener un peso político importante (por ejemplo, Italia, España y Alemania), el órgano de control de la constitucionalidad ha anulado actos legislativos con efectos generales y sin que se haya producido «invasión de competencias» o «choque de poderes».

Ante la incómoda situación que supone la aplicación de una ley injusta a una inmensa mayoría, se ha propuesto la eliminación de los efectos relativos de la sentencia cuando se impugnen actos de carácter general (sin importar la materia) a través del amparo. Autores destacados como Héctor Fix-Zamudio, han propuesto que cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación declare en jurisprudencia que una disposición es contraria a la Constitución, el fallo con

---

<sup>25</sup> BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *El juicio de amparo*, Porrúa, 23ª edición, México, 1990, p. 276.

el que se integre la tesis respectiva se publique en el Diario Oficial de la Federación para que tal precepto ya no se aplique en el futuro.

En similar sentido se pronuncia el magistrado Ojeda Bohórquez, quien enfoca la cuestión hacia la ejecución de las sentencias de amparo en las que se impugnen actos con efectos generales:

Como última solución al problema, para el caso de no lograr la invalidez de la norma por parte del Poder Legislativo, debe ser la Suprema Corte de Justicia de la Nación, máximo órgano del justicia del Poder Judicial de la Federación, quien haga una declaración general de desacato e invalidez de la norma con efectos generales, lo que no riñe con el principio de relatividad de las sentencias de amparo, pues los efectos generales serían de la declaración emitida finalmente en un procedimiento de ejecución de sentencias, mas no son los efectos de las sentencias mismas<sup>26</sup>.

Otro autor, Francisco Martínez Sánchez, sostiene que «...tratándose de leyes que se impugnan por la vía de amparo, resulta necesario como se ha venido expresando en esta obra, que la jurisprudencia en materia de inconstitucionalidad de leyes tenga efectos generales para que la sociedad no sea gobernada mediante leyes atentatorias de garantías individuales<sup>27</sup>».

Es loable, sin duda, la intención que subyace en la propuesta de estos autores. No obstante, como apunta acertadamente Covián Andrade, la solución a que se ha hecho referencia no está exenta de inconvenientes:

A) La jurisprudencia de la Corte es en términos generales producto y reflejo genuinos de la alta dignidad y jerarquía del más elevado tribunal del Estado. Sin embargo, no

---

<sup>26</sup> OJEDA BOHÓRQUEZ, Ricardo, *El amparo contra normas con efectos generales*, Porrúa, 1ª edición, México, 2001, p. 157-158.

<sup>27</sup> MARTÍNEZ SÁNCHEZ, Francisco, *La jurisprudencia en materia de inconstitucionalidad de leyes*, Porrúa, 1ª edición, México, 2002, p. 153.

olvidemos que la Corte son los ministros y que los ministros sostienen a veces criterios más bien basados en la tradición que en la razón. Desde nuestro punto de vista, consideramos que debe abandonarse esa actitud reverencial y esa confianza irrestricta en la jurisprudencia de la Corte, fuertemente cargada con frecuencia, de preferencias subjetivas y de prejuicios ideológicos. Ya no debe ser “obligatoria la jurisprudencia de la Corte”, como argumento de autoridad científica, sino sólo en tanto criterio de interpretación de las leyes en los términos y con los alcances que le fija la propia ley.

B) La publicación del quinto fallo para formar jurisprudencia, en el Diario Oficial, tendría que implicar la derogación de la facultad del poder legislativo para emitir normas relativas a la materia contenido de la ley declarada inconstitucional, lo cual significaría una inaceptable invasión de la competencia del Congreso por el poder judicial. Si se mantuviera vigente en cambio, la posibilidad de que el órgano legislativo legislara en la materia, podría producirse la emisión de una nueva ley que contradijera la jurisprudencia de la Corte, en cuyo caso, lo que se presentaría entonces sería un conflicto de poderes.

C) Esta propuesta no está muy lejos substancialmente de la celeberrima tesis de Tocqueville relativa al efecto paulatino de las decisiones judiciales que “golpe a golpe” nulifican la ley inconstitucional. De acuerdo a la tesis de Fix-Zamudio, habría que esperar a que se formara jurisprudencia para que el quinto fallo “asestara el golpe final” a la ley violatoria de la Constitución, pero mientras tanto, esa ley se seguiría aplicando a lo largo de un tiempo de duración impredecible. Lo lógico, lo sensato es que el medio de control de constitucionalidad destruya lo más pronto posible los efectos del acto violatorio de la Constitución y abrogue, en su caso, de inmediato, la ley que la contradice. La lentitud y la incertidumbre son dos objeciones que parecen insalvables cuando para derogar una ley contraria a la Constitución hay que esperar a que se integre jurisprudencia, sin ninguna certeza de que se integrará. Estos inconvenientes no se presentarían si un Tribunal constitucional emitiera una resolución que tendría que ser definitiva e inatacable, declarando la inconstitucionalidad de la ley<sup>28</sup>.

Se considera, sin perjuicio de profundizar más adelante, que lo correcto es la creación de un órgano que tuviera a cargo el control de la constitucionalidad

---

<sup>28</sup> COVIÁN ANDRADE, Miguel, *El control de la constitucionalidad en el derecho comparado*, Centro de Estudios de Ingeniería Política y Constitucional, 2ª reimpression, México, 2004, p. 270.

en forma exclusiva (sistema concentrado), y que los recursos de control respectivos tuvieran una estructura adecuada.

Por otra parte, y regresando al tema original (los medios para impugnar actos con efectos generales en materia fiscal), es de recordarse que los otros dos medios de control de la constitucionalidad distintos al juicio de amparo, como ya se dijo, tienen dos grandes deficiencias: la «amparización» y la incorrecta estructuración, por lo que se remite al lector al apartado precedente para repasar los motivos que sustentan esta apreciación.

**C) Dos posibilidades de impugnación de actos generales inferiores a leyes y reglamentos.**- En cuanto al inciso d) de la clasificación hecha *supra*, esto es, el juicio contencioso administrativo (del que conoce el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa) como medio para controlar la legalidad y la constitucionalidad de los actos con efectos generales en materia fiscal, hay que hacer una digresión sobre la procedencia del juicio de amparo indirecto<sup>29</sup>, que estructuralmente es parecido al juicio contencioso administrativo (en cuanto a las etapas procesales). Señala el artículo 114 de la Ley de Amparo lo siguiente:

**Artículo 114.-** El amparo se pedirá ante el juez de Distrito:

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

---

<sup>29</sup> No se trata del juicio de amparo directo, toda vez que éste tiene más los caracteres del recurso de casación que los de un verdadero proceso jurisdiccional.

Esto quiere decir que, en materia tributaria, el juicio de amparo es procedente contra:

- a) Leyes federales y locales
- b) Tratados internacionales
- c) Reglamentos de leyes federales y locales
- d) Otros reglamentos (autónomos o no subordinados a una ley)
- e) Decretos (entre los que se incluye el decreto delegado del artículo 131 constitucional)
- f) Acuerdos de observancia general (entre las que se incluyen las circulares dirigidas a los particulares)

Con la enumeración anterior, surge la duda respecto al lugar donde deben ubicarse las reglas de la resolución miscelánea fiscal. Según se dijo en el primer capítulo, dicha resolución miscelánea es emitida por el Jefe del Servicio de Administración Tributaria, de acuerdo con los artículos 7º, XVI, y 14, fracción III, de la Ley de dicho órgano, que dispone que toca al Servicio de Administración Tributaria, por medio de su Presidente, la expedición de las disposiciones administrativas necesarias para aplicar eficientemente la legislación fiscal. Desde ese punto de vista, comparten la naturaleza material de los reglamentos (esto es, detallar la aplicación de las leyes fiscales), pero no son formalmente reglamentos (no derivan del Presidente de la República, sino del titular de un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Así las cosas, surge la cuestión relativa a si la impugnación por parte de los particulares en contra de la resolución miscelánea fiscal, o de alguna de las reglas que la componen, es un problema de constitucionalidad o de legalidad. Este problema, conexo al de la obligatoriedad de las reglas generales administrativas, se dilucidó en la contradicción de tesis 84/2001-SS ante la

Suprema Corte de Justicia de la Nación, y parece adecuado resumir aquí algunos de los planteamientos abordados en la misma:

**1.- Ubicación de las reglas generales administrativas en el orden jurídico.** En este contexto, las reglas generales administrativas se ubican por debajo de las leyes del Congreso de la Unión y de los reglamentos del presidente de la República, son emitidas por autoridades administrativas diversas al titular del Ejecutivo Federal con base en una disposición de observancia general formalmente legislativa o formalmente reglamentaria que contiene una cláusula habilitante que, a su vez, se sustenta constitucionalmente en lo dispuesto, entre otros, en los artículos 73, fracción XXX, 89, fracción I y 90 de la Constitución General de la República.

**2.- Notas distintivas.-** Por ende, atendiendo al origen de la facultad para emitir reglas generales administrativas, así como a su jerarquía, pueden señalarse como notas que las distinguen de otras disposiciones de observancia general, las siguientes:

1. Las reglas generales administrativas al ser expedidas con base en una habilitación legal o reglamentaria, se encuentran por debajo de las leyes del Congreso de la Unión o de las Legislaturas Locales, así como de los reglamentos del presidente de la República o de los gobernadores de los Estados.
2. Al encontrarse sujetas al principio de primacía de la ley y al diverso de primacía reglamentaria, las referidas reglas administrativas no pueden derogar, limitar o excluir lo previsto en las disposiciones de observancia general contenidas en actos formalmente legislativos o formalmente reglamentarios.

Incluso, para su validez deben acatar los diversos derechos fundamentales que tutela la Constitución General de la República y, además, las condiciones formales y materiales que para su emisión se fijan en la respectiva cláusula habilitante.

3. La habilitación para expedir disposiciones de observancia general no puede conferirse en una materia que constitucionalmente esté sujeta al principio de reserva de la ley.

4. Las reglas generales administrativas son emitidas por órganos del Estado y, por ende, sin rebasar lo dispuesto en la respectiva cláusula habilitante pueden vincular a los gobernados y precisar el alcance de los deberes y obligaciones que legalmente les corresponden.

5. La emisión de las reglas generales administrativas puede sujetarse por el órgano que establezca la respectiva cláusula habilitante, al desarrollo de un procedimiento previo en el que se cumplan determinadas formalidades que estime convenientes el órgano habilitante.

### **3.- El parámetro de validez de las reglas generales administrativas.-**

Una vez precisado que tales reglas son distintas de los criterios de interpretación que deben seguir las autoridades fiscales, en la contradicción de criterios que se resume se trata el problema relativo a quién puede conocer las impugnaciones en contra de las reglas generales citadas.

En la ejecutoria se indica que la constitucionalidad o validez de una regla general administrativa, dada su especial naturaleza, se puede analizar al tenor de lo dispuesto en la Constitución General de la República o bien confrontando su texto con lo dispuesto en un ordenamiento inferior a esa Norma Fundamental pero que, por la naturaleza de la potestad normativa cuyo ejercicio la generó, se

ubica por encima de una regla general administrativa, como puede ser el caso del acto formalmente legislativo o formalmente reglamentario que habilita la emisión de ésta.

Entonces, abordar el estudio de constitucionalidad o validez de una regla general administrativa puede implicar un estudio propiamente dicho de constitucionalidad, donde la posible transgresión a la Norma Fundamental será directa, o bien un análisis de legalidad, en donde la posible violación a la Constitución General de la República se dará en vía de consecuencia, en forma indirecta. Esto coincide con lo apuntado en líneas precedentes, en el sentido de que una cuestión de legalidad (conformidad de actos inferiores a la ley con ésta) puede volverse eventualmente una cuestión de constitucionalidad.

En la contradicción a estudio se considera que el control de la constitucionalidad directa de lo dispuesto en una regla general administrativa, en tanto implica verificar si lo previsto en ésta se apega a un precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, constituye una facultad que se encuentra reservada a los órganos del Poder Judicial de la Federación, como sucedería cuando se planteara que lo dispuesto en una disposición de esa naturaleza vulnera las garantías de audiencia o de seguridad jurídica o bien el principio de legalidad tributaria, por lo que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de ninguna manera podría estimarse competente para realizar un estudio de tal naturaleza, ya que ello implicaría dotar a ese tribunal de auténticas facultades de control difuso de la Constitución, lo cual no está permitido en el sistema constitucional de los Estados Unidos Mexicanos. Esta apreciación es parcialmente correcta, en el sentido de que el sistema de control de constitucionalidad mexicano tiende a ser de tipo difuso por los motivos que se han expuesto *supra*, contrariamente a lo que se sostiene en la ejecutoria que se comenta.

A diferencia de lo anterior, si el control indirecto de la constitucionalidad de una regla general administrativa, entendido como un mero control de la legalidad, no implica que el órgano que conozca del mismo ejerza atribuciones reservadas constitucionalmente a determinados órganos del Poder Judicial de la Federación, debe estimarse que no existe el impedimento constitucional antes referido para reconocerle al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa competencia para pronunciarse sobre la legalidad de una regla general administrativa; sin embargo, para arribar a una conclusión sobre si legalmente está dotado de tal atribución, es necesario analizar el contexto legal que rige la competencia de ese tribunal administrativo e, incluso, la de los órganos del Poder Judicial de la Federación.

**4.- Posibilidad de impugnación de reglas generales administrativas ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.-** De la interpretación sistemática de los artículos 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y 202 del antiguo Código Fiscal de la Federación (en cuya fracción IX se dice que el juicio contencioso administrativo es improcedente cuando se enderece contra ordenamientos que den normas o instrucciones de carácter general y abstracto, sin haber sido aplicados concretamente al promovente), se advierte que entre los actos cuya validez puede impugnarse en un juicio contencioso administrativo, existe un supuesto de competencia en el que expresamente se reconoce la posibilidad de controvertir en forma destacada actos de esa naturaleza y que, además, conforme al sistema que rige la procedencia de ese juicio así como los vicios que pueden atribuirse a las resoluciones definitivas que son impugnables mediante él, los gobernados sí pueden plantear en un juicio contencioso administrativo la ilegalidad de las disposiciones de observancia general, inferiores a un reglamento del presidente de la República, cuando éstas se aplican en su perjuicio en la resolución expresamente impugnable o en el procedimiento que le precedió.

En esos términos, si conforme a lo dispuesto en el contexto legal que rige las atribuciones del referido tribunal, por una parte, únicamente pueden impugnarse como actos destacados las resoluciones definitivas a que se refiere el artículo 11 de su ley orgánica y, por otra parte, el legislador precisó en el artículo 202, fracción IX, del Código Fiscal de la Federación, la posibilidad legal de que el tribunal en comento aborde el análisis de ordenamientos que den normas o instrucciones de carácter general y abstracto solamente cuando se hayan aplicado concretamente al promovente, tales disposiciones deben interpretarse atendiendo a los principios constitucionales que rigen el desempeño del mencionado tribunal.

Incluso, debe tomarse en cuenta que las reglas generales administrativas, al igual que las resoluciones expresamente impugnables a través de un juicio contencioso administrativo, pueden presentar cualquiera de los vicios a los que se refiere el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación. En diversas tesis<sup>30</sup>,

---

<sup>30</sup> "TRIBUNAL FISCAL. COMPETENCIA DEL. El Tribunal Fiscal de la Federación es incompetente para conocer del problema de la inconstitucionalidad de las leyes, pero, con esta única salvedad, dicho tribunal es competente para conocer de cualquier problema relativo a la legalidad de los actos del Poder Ejecutivo, por lo cual está facultado para estudiar y resolver las cuestiones referentes a la validez de cualquier acto formalmente administrativo, como lo es una circular expedida por la Sub-secretaría de Impuestos de Hacienda y Crédito Público. Aunque es verdad que una circular (en ciertos aspectos y en cuanto a la generalidad de su aplicación) tiene semejanza con la ley, no deja por ello de entrañar una resolución de carácter administrativo, si bien debe reconocerse que el Tribunal Fiscal sólo puede conocer de una disposición general con motivo de su aplicación de un caso individual y concreto. En lo que respecta a las excepciones, cabe hacer esta distinción. Cuando la ley faculta a la autoridad administrativa para conceder o negar la franquicia, a su arbitrio y según las circunstancias de cada caso, el goce de la exención sólo se inicia desde la fecha de la correspondiente declaratoria; en cambio, cuando la ley misma señala las hipótesis en que los particulares deben gozar de la exención y sólo facultan a la autoridad para realizar el acto de comprobación de que el caso que se le plantea se haya comprendido dentro de la hipótesis legal, el beneficio existe por virtud de la ley misma, y la declaratoria respectiva retrotrae sus efectos al momento en que se inició la vigencia de la ley o en que el particular se situó en la hipótesis prevista por la propia ley." (Sexta Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Volumen XIV, Tercera Parte. Página 95).

"CIRCULARES DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA, JUICIOS DE NULIDAD CONTRA ACTOS DE APLICACIÓN DE. La circular número 210-9-66 publicada en el Diario Oficial de 25 de julio de 1946, que indica la forma de recaudar el impuesto de compraventa sobre el consumo de alimentos y bebidas alcohólicas y no alcohólicas en hoteles, restaurantes, cantinas y otros

la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya ha sostenido que en un juicio contencioso administrativo seguido ante el entonces Tribunal Fiscal de la Federación, actualmente Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, los gobernados sí pueden válidamente plantear vicios de legalidad a las disposiciones de observancia general, inferiores a los actos formalmente legislativos y a los formalmente reglamentarios, siempre y cuando aquéllas se hayan aplicado en perjuicio de los gobernados en la resolución administrativa expresamente impugnada o en el procedimiento que haya precedido a ésta, posibilidad jurídica que incluso fue recogida por el legislador con motivo de la expedición del actual Código Fiscal de la Federación, que entró en vigor el primero de enero de mil novecientos ochenta y tres, al señalarse en su artículo

---

giros similares, no es susceptible de causar perjuicio al actor mientras no se le aplique, pues tiene expedita la facultad de someterse o no a ella en las operaciones que realice, y sólo cuando se le exija mediante una resolución individualizada el pago del impuesto en los términos de dicha circular, podrá promover juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación." (Quinta Época. Instancia: Sala Auxiliar. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo CXXIII. Página 60).

"TRIBUNAL FISCAL, COMPETENCIA DEL (CIRCULARES). El Tribunal Fiscal de la Federación no tiene facultad para estudiar y resolver problemas relativos a la constitucionalidad de las leyes aunque sí para estudiar la constitucionalidad de los reglamentos y actos. Por tanto, pueden resolver sobre la de una circular, ya que éstas no son la realización de una función legislativa, ni la actividad realizada por el Estado, a través de los órganos que forman el Poder Legislativo, y por tanto no tienen normas de índole jurídico, sino simple y sencillamente explicaciones encaminadas a orientar a los funcionarios de la organización administrativa, y sus actos, que no producen efectos jurídicos, deben considerarse como actos meramente materiales, sin rebasar sus límites, estrechos de suyo, para colocarse sobre la ley." (Quinta Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo CIV. Página 2253).

"TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, FACULTADES DEL. Los acuerdos abstractos, generales e impersonales que definan situaciones no previstas por la ley, completándola, no contienen en sí mismos ley alguna, ni su análisis está vedado al Tribunal Fiscal, el que por el contrario, y cuando se trata de un acto administrativo de carácter fiscal, cuyo control sí le está asignado, bien puede hacerlos motivo de su estudio, tal y como si se tratase de 'una circular o cualquier otro acto administrativo.'" (Sexta Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Volumen LXII, Tercera Parte. Página 73).

"CIRCULARES. NO TIENEN CARÁCTER DE DISPOSICIONES LEGISLATIVAS. Dada la naturaleza de las circulares debe entenderse, que las mismas constituyen meros actos administrativos, tendientes a cumplimentar la ley, pues contienen exclusivamente explicaciones enderezadas a orientar a los funcionarios de la administración, y por ello no tienen ni pueden tener el carácter de disposiciones legislativas, ya que se trata, por decirlo así, de un instrumento u opinión de los superiores jerárquicos administrativos, por lo que se puede afirmar que las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación no carecen de competencia para conocer de los casos en que sean impugnadas." (Sexta Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Volumen CXXIII, Tercera Parte. Página 11).

202, fracción IX, antes transcrito, que el juicio contencioso administrativo sería improcedente contra ordenamientos que den normas o instrucciones de carácter general y abstracto, sin haber sido aplicados concretamente al promovente.

En abono a lo anterior—continúa la ejecutoria—es importante señalar que esta conclusión no desconoce la naturaleza del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pues al resolver sobre esos vicios de inconstitucional indirecta, también llamados de legalidad, se estará limitando a verificar si la autoridad facultada para emitir la respectiva disposición de observancia general se apego fielmente a lo previsto en el acto formalmente legislativo o formalmente reglamentario que la habilitó para expedir actos de esa naturaleza, lo que de ninguna manera conlleva ejercer un control de la constitucionalidad de la disposición respectiva, atribución reservada constitucionalmente a determinados órganos del Poder Judicial de la Federación y que únicamente puede plantearse en determinados juicios del conocimiento de éstos.

En este tenor, se considera que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sí debe pronunciarse sobre los planteamientos de ilegalidad de las reglas generales administrativas y, por ende, verificar su apego a la respectiva cláusula habilitante, facultad que, además, le permite cumplir cabalmente con la función que le es encomendada en el artículo 73, fracción XXIX-H, de la Constitución General de la República, pues ello implica dirimir una controversia entre la administración pública federal y los particulares, respecto de actos emitidos por ésta a la luz de un acto formalmente legislativo o formalmente reglamentario, sin desconocer con ello las atribuciones de control directo de la constitucionalidad que están reservadas al Poder Judicial de la Federación en los términos previstos en los diversos numerales de la propia Norma Fundamental.

Esto es coherente con lo que había sostenido el mismo Poder Judicial Federal en la tesis que lleva por texto y rubro los siguientes:

"ORDENAMIENTOS ADMINISTRATIVOS DE CARÁCTER GENERAL Y ABSTRACTO QUE NO SON LEY NI REGLAMENTO. EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN ESTÁ FACULTADO PARA ANALIZAR LOS CONCEPTOS DE ANULACIÓN QUE SE HAGAN VALER EN CONTRA DE. Si bien es cierto que el Tribunal Fiscal de la Federación carece de competencia para resolver sobre la inconstitucionalidad de una ley o de un reglamento, ya que tal facultad le corresponde exclusivamente al Poder Judicial de la Federación, a través del juicio de amparo, tal impedimento no alcanza a otros ordenamientos administrativos de carácter general y abstracto, cuya naturaleza jurídica sea distinta de la ley y del reglamento; motivo por el cual el Tribunal Fiscal de la Federación debe analizar y resolver, como corresponda, los conceptos de anulación que combaten los indicados ordenamientos administrativos." (Octava Época. Instancia: Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Número 80, agosto de 1994. Tesis I.2o.A. J/42. Página 33).

Hasta aquí lo relativo a las consideraciones vertidas por el Alto Tribunal en la contradicción de tesis 84/2001-SS. Vistas las anteriores consideraciones, y con el fin de explicar lo mejor posible la naturaleza de la cuestión y los órganos ante quienes se ventila el problema de la impugnación de normas tributarias, parece adecuado elaborar el siguiente cuadro:

| <b>Acto con efectos generales</b> | <b>Naturaleza del problema: constitucionalidad o legalidad</b> | <b>Qué órgano puede conocer del planteamiento</b> | <b>Dispositivos legales que explican la distinción legalidad-constitucionalidad</b> |
|-----------------------------------|--|---|---|
| Normas constitucionales           | No sujetas a control   | No sujetas a control                              | No sujetas a control  |
| Leyes federales                   | Constitucionalidad   | Tribunales del Poder Judicial de la Federación    | Artículos 70 a 73 de la Constitución  |
| Decretos delegados                | Constitucionalidad   | Tribunales del Poder Judicial de la Federación    | Artículo 131 constitucional   |
| Reglamentos                       | Constitucionalidad   | Tribunales del Poder                              | Artículo 89, fracción i   |

|   |  | Judicial de la Federación   | de la Constitución   |
|---|--|---|--|
| Acuerdos de observancia general                                 | Legalidad; excepcionalmente constitucionalidad | Tribunal federal de justicia fiscal y administrativa, cuando sea cuestión de legalidad; poder judicial federal si es cuestión de constitucionalidad |  |
| Reglas generales administrativas (resolución miscelánea fiscal) | Legalidad; excepcionalmente constitucionalidad | Tribunal federal de justicia fiscal y administrativa, cuando sea cuestión de legalidad; poder judicial federal si es cuestión de constitucionalidad | Artículos 7º, xvi, y 14, fracción iii, ley del servicio de administración tributaria |
| Circulares  | Legalidad; excepcionalmente constitucionalidad | Tribunal federal de justicia fiscal y administrativa, cuando sea cuestión de legalidad; poder judicial federal si es cuestión de constitucionalidad | Artículo 35 del código fiscal de la federación                                       |

Ahora resulta atinado comentar el presente cuadro.

No parece haber duda alguna respecto a que las normas constitucionales no pueden ser sujetas a ningún control, sea de legalidad o de constitucionalidad. Tampoco parece presentar problemas la cuestión sobre las leyes, que sólo pueden ser objeto de control de constitucionalidad.

El problema empieza con los reglamentos. Cuando se trata de reglamentos autónomos (como los gubernativos y de policía previstos en el artículo 21 constitucional), al no depender de alguna norma secundaria, su validez sólo puede cuestionarse en el campo de la constitucionalidad. Pero, ¿qué sucede con los llamados reglamentos heterónomos, llamados también «de ejecución»? En este caso, en estricto sentido debe tratarse de una cuestión de legalidad, en

tanto dichos actos están subordinados a las leyes, las cuales son el parámetro de validez de los reglamentos. En este sentido opina Margáin Manautou:

El reglamento de ejecución al ir más allá de la ley a la que es útil, se vuelve ilegal; el reglamento autónomo al no ser útil a ley alguna e ir más allá de la Constitución, se vuelve inconstitucional<sup>31</sup>.

No obstante, tanto el título VI<sup>32</sup> del Código Fiscal de la Federación y la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (de la que se hablará más adelante), que regulan el juicio contencioso de que conoce el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, disponen que dicho medio de defensa es improcedente contra reglamentos; y si en forma paralela se observa que en la Ley de Amparo se contempla como supuesto de procedencia de dicho proceso, la impugnación de reglamentos emitidos con base en el artículo 89, fracción I de la Constitución, se debe concluir que la impugnación de reglamentos es una cuestión de constitucionalidad que corresponde a los tribunales del Poder Judicial de la Federación y no al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Al respecto es de transcribirse la opinión de Tondopó Hernández:

La facultad reglamentaria es exclusiva del Presidente de la República e indelegable a cualquier dependencia de la administración pública. Así, se denomina reglamento al producto que deriva de aquella potestad reglamentaria que materializa el ejecutivo federal, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal. Dicha potestad le permite formar parte del ordenamiento jurídico nacional, teniendo capacidad en cierta medida para regular sus funciones administrativas que resultan extensivas y generalizadas. Hay que destacar que la propia Constitución atribuye al ejecutivo dicha potestad y tiene fundamento directo e inmediato en ella, y como

---

<sup>31</sup> MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *De lo contencioso administrativo, De anulación o de ilegitimidad*, Porrúa, 10ª edición, México, 2001, p. 94.

<sup>32</sup> Se le menciona atento que aún existen juicios en trámite en los que se aplica el procedimiento regido en dicho apartado, al tenor del artículo cuarto transitorio de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, vigente desde el 1º de enero de 2006.

consecuencia no puede concebirse como fruto de una atribución legislativa. Es decir, se establece un vínculo directo entre Constitución y reglamento; sin embargo, aquellos están subordinados a la ley, o a un conjunto de leyes determinadas a cuyo desarrollo y ejecución se provee, sin que puedan excederse en su contenido, pues esto traería como consecuencia su inconstitucionalidad.<sup>33</sup>

Así las cosas, es de concluirse que la impugnación de leyes y reglamentos de ejecución es una cuestión de constitucionalidad, de la que conocen los tribunales del Poder Judicial de la Federación. En cuanto al decreto delegado (artículo 131 constitucional), su impugnación también es un problema de constitucionalidad, en tanto tal acto encuentra sustento en la propia Constitución y no en precepto legal alguno.

Ahora bien, respecto de reglas generales administrativas, circulares y acuerdos de observancia general, toda vez que estos actos encuentran soporte en una cláusula habilitante que está prevista en una ley o reglamento (como lo son los preceptos del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Servicio de Administración Tributaria), el problema ya es de legalidad y no tanto de inconstitucionalidad. Incluso, la ejecutoria que se comentó algunas líneas arriba se refiere a que el control de tales actos es una cuestión de constitucionalidad indirecta, porque se trata de corroborar el respeto a la garantía de legalidad prevista en el artículo 16 constitucional.

En efecto, es posible que dichos actos con efectos generales pudieran contravenir la Constitución en forma directa, por ejemplo, si no respetaran alguna de las garantías individuales, como puede ser la de irretroactividad de la ley. Por ello, es que se concluye que tales actos son impugnables ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa como ante los diversos

---

<sup>33</sup> TONDOPÓ HERNÁNDEZ, Carlos Hugo, *La procedencia del amparo indirecto en materia administrativa*, Porrúa, 1ª edición, México, 2005, p. 537-538.

tribunales del Poder Judicial de la Federación; todo dependerá de la cuestión que se controvierta.

En relación con las reglas generales administrativas, esta diferenciación en cuanto a los órganos que conocen de la impugnación de tales actos, según sea una cuestión de constitucionalidad directa o indirecta (legalidad), se confirmó en los siguientes criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (en ambas tesis, el subrayado es propio):

Jurisprudencia  
Materia(s):Administrativa  
Novena Época  
Instancia: Segunda Sala  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
Tomo: XX, Septiembre de 2004  
Tesis: 2a./J. 109/2004  
Página: 219

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA CARECE DE COMPETENCIA PARA PRONUNCIARSE SOBRE LOS VICIOS DE CONSTITUCIONALIDAD QUE EN LA DEMANDA RESPECTIVA SE ATRIBUYAN A UNA REGLA GENERAL ADMINISTRATIVA.

Conforme a la tesis jurisprudencial P./J. 74/99, emitida por el Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, agosto de 1999, página 5, con el rubro: "CONTROL DIFUSO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS GENERALES. NO LO AUTORIZA EL ARTÍCULO 133 DE LA CONSTITUCIÓN.", el control de la constitucionalidad directa de lo dispuesto en una regla general administrativa, en tanto implica verificar si lo previsto en ésta se apega a lo establecido en un precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, constituye una facultad que se encuentra reservada a los órganos del Poder Judicial de la Federación. En consecuencia, **el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es incompetente para pronunciarse respecto del planteamiento relativo a que lo previsto en una disposición de esa naturaleza vulnera las garantías de**

**seguridad jurídica o de audiencia, o bien, el principio de legalidad tributaria.**

Contradicción de tesis 84/2001-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero en Materia Administrativa del Cuarto Circuito y otros, y el Primero en Materias Administrativa y de Trabajo del Séptimo Circuito y otros. 6 de agosto de 2004. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Tesis de jurisprudencia 109/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del trece de agosto de dos mil cuatro.

No. Registro: 180,678

Jurisprudencia

Materia(s):Administrativa

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XX, Septiembre de 2004

Tesis: 2a./J. 108/2004

Página: 220

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA DEBE PRONUNCIARSE SOBRE LOS VICIOS DE LEGALIDAD QUE EN LA DEMANDA RESPECTIVA SE ATRIBUYAN A LAS REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS APLICADAS EN PERJUICIO DEL ACTOR EN LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA IMPUGNADA EN FORMA DESTACADA.

Si bien es cierto que el citado Tribunal sólo tiene competencia expresa para conocer de los juicios promovidos contra las resoluciones definitivas mencionadas en el artículo 11 de la ley orgánica que lo regula, también lo es que conforme al diverso 202, fracción IX, del Código Fiscal de la Federación, el juicio contencioso administrativo es improcedente contra ordenamientos que establezcan normas o instrucciones de carácter general y abstracto, sin haber sido aplicados concretamente al promovente, lo que procesalmente implica que **la legalidad de ese tipo de actos -disposiciones de observancia general inferiores a los reglamentos del Presidente de la República- sí puede ser materia de análisis de la sentencia que se emita en un juicio de esa índole, cuando el gobernado que lo promueve sufrió en su perjuicio la aplicación concreta de aquéllos, ya sea en la resolución definitiva impugnada o en el procedimiento que le precedió, conclusión que atiende a la garantía de justicia pronta y completa contenida en el artículo 17 de la Constitución**

Política de los Estados Unidos Mexicanos y que, además, se basa en el artículo 73, fracción XXIX-H, de la propia Norma Fundamental, conforme al cual la finalidad del establecimiento de ese Tribunal fue dirimir las controversias entre los particulares y la administración pública federal, **siempre y cuando los vicios que se atribuyan a dichas reglas sean de legalidad, es decir, impliquen confrontarlas con alguna norma superior a ellas pero inferior a la Constitución Federal.** En ese tenor, la circunstancia de que una regla general administrativa no pueda ser impugnada en forma destacada en un juicio contencioso administrativo, sólo implica que en la demanda que se enderece en contra de la resolución en la que fue aplicada no sea factible señalarla como resolución impugnada, ni al órgano del Estado que la emitió como autoridad demandada, por lo que en dicho escrito el actor se limitará a plasmar los conceptos de impugnación en los que desarrolle los argumentos para demostrar por qué la respectiva regla general no se emitió con apego a lo dispuesto en el acto formalmente legislativo o formalmente reglamentario -cláusula habilitante- que regula su expedición, y el referido Tribunal se limitará a estudiar esos conceptos en la parte considerativa de su sentencia por lo que, en caso de resultar fundados, precisará en qué términos afectan la validez de la resolución impugnada en forma destacada, sin que la ilegalidad de la regla general respectiva se refleje en los puntos resolutivos del fallo correspondiente.

Contradicción de tesis 84/2001-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero en Materia Administrativa del Cuarto Circuito y otros, y el Primero en Materias Administrativa y de Trabajo del Séptimo Circuito y otros. 6 de agosto de 2004. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.  
Tesis de jurisprudencia 108/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del trece de agosto de dos mil cuatro.

Toca ahora, para redondear la exposición sobre las posibilidades impugnativas de los actos con efectos generales en materia fiscal, tratar sobre la nueva Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, que sustituyó al título VI del Código Fiscal de la Federación.

**D) La nueva Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. Aciertos y errores.-** Esta ley, que entró en vigor el 1º de enero de 2006, derogó al título VI del referido Código que rigió casi durante más

de veinte años el procedimiento ventilado ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es una parte destacada de la evolución de la justicia administrativa federal; en efecto, dicho tribunal ya no es un órgano que conoce cuestiones tributarias exclusivamente, sino asuntos cuya competencia corresponde a otras dependencias y entidades de la Administración Pública Federal.

Como parte de lo anterior, se hicieron significativas reformas al proceso contencioso administrativo y se incluyeron novedades: las medidas cautelares, la condenación en costas, los casos en que causa ejecutoria una sentencia, entre otras. A pesar de todo, el contencioso administrativo no sufrió alteración alguna, por lo que es todavía de tipo mixto, con tendencia a la anulación y no a la defensa de derechos subjetivos, al menos en cuanto al aspecto concreto de la ejecutividad de las sentencias que emite dicho tribunal.

Pero en lo que resulta de interés para este trabajo, el artículo 2º de la ley que se comenta dispone lo siguiente:

**ARTÍCULO 2o.-** El juicio contencioso administrativo federal, procede contra las resoluciones administrativas definitivas que establece la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Asimismo, procede dicho juicio contra los actos administrativos, Decretos y Acuerdos de carácter general, diversos a los Reglamentos, cuando sean autoaplicativos o cuando el interesado los controvierta en unión del primer acto de aplicación.

Las autoridades de la Administración Pública Federal, tendrán acción para controvertir una resolución administrativa favorable a un particular cuando estime que es contraria a la ley.

El segundo párrafo de este precepto es el que interesa especialmente. Parece ser que las ideas que sostuvo la jurisprudencia respecto a la posibilidad

de que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa controlara en forma indirecta la constitucionalidad de actos con efectos generales inferiores a leyes y reglamentos, fructificaron en el precepto que se estudia, de manera que ahora es posible que dicho tribunal conozca de la impugnación de tales actos en forma autoaplicativa (con motivo de su entrada en vigor) o heteroaplicativa (con motivo de un acto concreto de aplicación de la disposición cuestionada en perjuicio del demandante). Estos términos fueron tomados, sin lugar a dudas, de la terminología del amparo contra leyes.

No obstante, la novedad de la ley tuvo como consecuencia obvia que se dejara de contemplar algunos aspectos de procedimiento, a los que se dedicará el resto de este apartado.

Es necesario hacer notar que la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo retomó algunos conceptos de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa española de 1998. En esta ley se contempló determinados aspectos sobre la impugnación de disposiciones con efectos generales en vía administrativa jurisdiccional<sup>34</sup>.

---

<sup>34</sup> Resulta adecuado estudiar brevemente la evolución de la justicia administrativa en España, país cuyo orden jurídico tiene más de una semejanza con el derecho mexicano, y que, por eso mismo, puede contribuir a aclarar las cuestiones que se tratarán más adelante. Al igual que México, España heredó de Francia el modelo contencioso-administrativo de este país; no obstante, en las constituciones recientes de España, la jurisdicción contencioso administrativa quedó definitivamente incluida en el orden del poder judicial, rompiendo así con el dogmatismo sobre la división de poderes del modelo francés. Actualmente existen en ese país una mayor cantidad de órganos que conocen entre las diferencias de la Administración con los particulares, a diferencia de lo que sucede en México: en España hay Juzgados comunes y centrales de lo Contencioso Administrativo, Salas de lo Contencioso Administrativo, tanto de los Tribunales Superiores de Justicia de las comunidades autónomas, como la Sala especializada del Tribunal Supremo, que guarda algún parecido con la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en cuanto a jerarquía; no obstante, de acuerdo a la ley relativa de aquel país, los tribunales administrativos no son competentes para conocer de impugnación de leyes únicamente, atribución reservada al Tribunal Constitucional. Para un mayor conocimiento de este tema, puede consultarse GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, y FERNÁNDEZ, Tomás Ramón, *Curso de derecho administrativo*, tomos I y II, Ediciones Civitas, 7ª edición, Madrid, España, 2000, y GONZALEZ PEREZ, Jesús, *Justicia Administrativa, Legislación y jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional*, Ediciones Civitas, 2ª edición, Madrid, España, 1999.

Por ejemplo, la cuestión de las costas procesales que actualmente contempla la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en su artículo 6º, tiene su relación con el artículo 139 de la correlativa española. Pero en materia de disposiciones generales, indudablemente la ley mexicana tiene vacíos.

En adición a lo expuesto (y esto es de interés para el presente trabajo), en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo no hay una adecuada regulación en lo relativo a quienes son parte en el juicio contencioso administrativo si se impugna una disposición de carácter general.

Es decir, en el artículo 3º de la ley mexicana solamente alude a que es parte la autoridad que dictó la resolución impugnada, lo que se estima crea confusión en cuanto a que el artículo 2º permite la impugnación tanto de una resolución administrativa en sentido estricto en la que se aplique una disposición de carácter general (heteroaplicativa) como la disposición por sí misma (autoaplicativa). En este tenor es más clara la ley española, que señala que en su artículo 21.3 que será parte demandada la administración que emitiera la disposición general atacada por el particular, aun cuando no se impugne solamente dicho acto, sino otra resolución administrativa conexa (lo que supone que es parte en principio la autoridad que aplica la disposición impugnada, como lo dice el artículo 26.1).

Podrá considerarse que estos aspectos no son tan importantes; no obstante, las cosas cambian cuando se confrontan los siguientes preceptos de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa española:

**ARTÍCULO 8o.-** Es improcedente el juicio ante el Tribunal en los casos, por las causales y contra los actos siguientes:

I. Que no afecten los intereses jurídicos del demandante.

...

IV. Cuando hubiere consentimiento, entendiéndose que hay consentimiento si no se promovió algún medio de defensa en los términos de las leyes respectivas o juicio ante el Tribunal, en los plazos que señala esta Ley.

Se entiende que no hubo consentimiento cuando una resolución administrativa o parte de ella no impugnada, cuando derive o sea consecuencia de aquella otra que haya sido expresamente impugnada.

En la ley española, en forma contrastante, se dispone:

**Artículo 26.2.** La falta de impugnación directa de una disposición general o la desestimación del recurso que frente a ella se hubiera interpuesto no impiden la impugnación de los actos de aplicación con fundamento en lo dispuesto en el apartado anterior.

Es interesante lo que sostuvo el Tribunal supremo español en la sentencia 29-7-94 Ar. 7015, en el sentido de que la excepción de acto consentido únicamente se da respecto de actos, no de disposiciones<sup>35</sup>. Igualmente se dispone en el artículo 19.1 de la ley española que están legitimados ante el orden jurisdiccional administrativo quienes ostenten un interés legítimo, por lo que del enlace armónico de los preceptos de la ley citada, se infiere que no es necesaria la lesión de un derecho subjetivo en tratándose de la impugnación de actos con efectos generales. Se considera que esto es lo correcto y no lo que dispone el derecho mexicano, tanto en la Ley Federal de Procedimiento

---

<sup>35</sup> Sentencia citada en GONZALEZ PEREZ, Jesús, *Justicia Administrativa, Legislación y jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional*, Ediciones Civitas, 2ª edición, Madrid, España, 1999, p. 437.

Contencioso Administrativo como la Ley de Amparo<sup>36</sup>, en dos vertientes: a) el consentimiento tácito de una disposición general por el transcurso del tiempo; y b) la falta de interés jurídico para impugnar una disposición.

En cuanto al aspecto a), debe decirse que si las disposiciones generales son permanentes (o sea, de duración indefinida), lo más lógico es que siempre debe estar abierta la posibilidad de cuestionar su validez constitucional o legal, atento que, como se apuntó con antelación, por regla general los actos nulos no son susceptibles de convalidarse por el paso del tiempo. En ese sentido acierta la legislación española, en tanto que la mexicana asume un criterio incorrecto a juicio de quien escribe.

---

<sup>36</sup> El artículo 8º de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo no es tan distinto al artículo 73 de la ley de amparo, que en lo que interesa dispone:

**Artículo 73.-** El juicio de amparo es improcedente:

...

**III.-** Contra leyes o actos que sean materia de otro juicio de amparo que se encuentre pendiente de resolución, ya sea en primera o única instancia, o en revisión, promovido por el mismo quejoso, contra las mismas autoridades y por el propio acto reclamado, aunque las violaciones constitucionales sean diversas;

**V.-** Contra actos que no afecten los intereses jurídicos del quejoso;

**VI.-** Contra leyes, tratados y reglamentos que, por su sola vigencia, no causen perjuicio al quejoso, sino que se necesite un acto posterior de aplicación para que se origine tal perjuicio;

**XII.-** Contra actos consentidos tácitamente, entendiéndose por tales aquellos contra los que no se promueva el juicio de amparo dentro de los términos que se señalan en los artículos 21, 22 y 218.

No se entenderá consentida tácitamente una Ley, a pesar de que siendo impugnabile en amparo desde el momento de la iniciación de su vigencia, en los términos de la fracción VI de este artículo, no se haya reclamado, sino sólo en el caso de que tampoco se haya promovido amparo contra el primer acto de su aplicación en relación con el quejoso.

Cuando contra el primer acto de aplicación proceda algún recurso o medio de defensa legal por virtud del cual pueda ser modificado, revocado o nulificado, será optativo para el interesado hacerlo valer o impugnar desde luego la ley en juicio de amparo. En el primer caso, sólo se entenderá consentida la ley si no se promueve contra ella el amparo dentro del plazo legal contado a partir de la fecha en que se haya notificado la resolución recaída al recurso o medio de defensa, aun cuando para fundarlo se hayan aducido exclusivamente motivos de ilegalidad. Si en contra de dicha resolución procede amparo directo, deberá estarse a lo dispuesto en el artículo 166, fracción IV, párrafo segundo, de este ordenamiento.

Por cuanto hace al inciso b), es menester apuntar que en tanto las disposiciones generales —permítase el pleonasm—son de observancia general (o sea, para un número indeterminado de sujetos), lo correcto es permitir que se impugne tal disposición por las personas a quienes afecta en forma directa (interés jurídico) o indirecta (interés legítimo). Nuevamente correcto lo que indica la ley española, no así la mexicana.

No obstante, eso no debe autorizar a pensar que en la legislación española no hay plazo para interponer el recurso contencioso administrativo; en efecto, dicho plazo existe (dos meses), pero se hace la distinción en cuanto al acto impugnado, en los términos apuntados arriba.

Ahora bien, es interesante el siguiente precepto de la ley española:

### **Artículo 33.**

...

2. Si el Juez o Tribunal, al dictar sentencia, estimare que la cuestión sometida a su conocimiento pudiera no haber sido apreciada debidamente por las partes, por existir en apariencia otros motivos susceptibles de fundar el recurso o la oposición, lo someterá a aquéllas mediante providencia en que, advirtiendo que no se prejuzga el fallo definitivo, los expondrá y concederá a los interesados un plazo común de diez días para que formulen las alegaciones que estimen oportunas, con suspensión del plazo para pronunciar el fallo. Contra la expresada providencia no cabrá recurso alguno.

3. Esto mismo se observará si, impugnados directamente determinados preceptos de una disposición general, el Tribunal entendiera necesario extender el enjuiciamiento a otros de la misma disposición por razones de conexión o consecuencia con los preceptos recurridos.

Esta institución, desgraciadamente, es inexistente en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y en la Ley de Amparo; por el contrario, aquí se considera a la materia administrativa como de estricto derecho, sin que obste para llegar a esta conclusión que los tribunales

mexicanos puedan corregir la cita de los preceptos que se consideran violados por la actuación de la autoridad, por lo que si no se impugna una disposición adecuadamente, ya no habrá manera de entrar a su estudio, aunque sea patente su ilegalidad o inconstitucionalidad.

Otro aspecto en el que es omisa la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo es en lo relativo a la pretensión deducida y los efectos de la sentencia que se dicte en el juicio cuando se impugne una disposición de carácter general. Al efecto se transcriben los artículos relativos:

**ARTÍCULO 52.-** La sentencia definitiva podrá:

**I.** Reconocer la validez de la resolución impugnada.

**II.** Declarar la nulidad de la resolución impugnada.

**III.** Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, debiendo reponer el procedimiento, en su caso, desde el momento en que se cometió la violación.

**IV.** Siempre que se esté en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II y III, del artículo 51 de esta Ley, el Tribunal declarará la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución; en los demás casos, cuando corresponda a la pretensión deducida, también podrá indicar los términos conforme a los cuales deberá dictar su resolución la autoridad administrativa.

En los casos en que la sentencia implique una modificación a la cuantía de la resolución administrativa impugnada, la Sala Regional competente deberá precisar, el monto, el alcance y los términos de la misma para su cumplimiento.

Tratándose de sanciones, cuando dicho Tribunal aprecie que la sanción es excesiva porque no se motivó adecuadamente o no se dieron los hechos agravantes de la sanción, deberá reducir el importe de la sanción apreciando libremente las circunstancias que dieron lugar a la misma.

**V. Declarar la nulidad de la resolución impugnada y además:**

**a)** Reconocer al actor la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de la obligación correlativa.

**b)** Otorgar o restituir al actor en el goce de los derechos afectados.

**c)** Declarar la nulidad del acto o resolución administrativa, caso en que cesarán los efectos de los actos de ejecución que afectan al demandante, inclusive el primer acto de aplicación que hubiese impugnado. La declaración de nulidad no tendrá otros efectos para el demandante, salvo lo previsto por las leyes de la materia de que se trate.

Si la sentencia obliga a la autoridad a realizar un determinado acto o iniciar un procedimiento, conforme a lo dispuesto en las fracciones III y IV, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses contados a partir de que la sentencia quede firme.

Dentro del mismo término deberá emitir la resolución definitiva, aún cuando, tratándose de asuntos fiscales, hayan transcurrido los plazos señalados en los artículos 46-A y 67 del Código Fiscal de la Federación.

Si el cumplimiento de la sentencia entraña el ejercicio o el goce de un derecho por parte del demandante, transcurrido el plazo señalado en el párrafo anterior sin que la autoridad hubiere cumplido con la sentencia, el beneficiario del fallo tendrá derecho a una indemnización que la Sala que haya conocido del asunto determinará, atendiendo el tiempo transcurrido hasta el total cumplimiento del fallo y los perjuicios que la omisión hubiere ocasionado, sin menoscabo de lo establecido en el artículo 58 de esta Ley. El ejercicio de dicho derecho se tramitará vía incidental.

Cuando para el cumplimiento de la sentencia, sea necesario solicitar información o realizar algún acto de la autoridad administrativa en el extranjero, se suspenderá el plazo a que se refiere el párrafo anterior, entre el momento en que se pida la información o en que se solicite realizar el acto correspondiente y la fecha en que se proporcione dicha información o se realice el acto.

Transcurrido el plazo establecido en este precepto, sin que se haya dictado la resolución definitiva, precluirá el derecho de la autoridad para emitirla salvo en los casos en que el particular, con motivo de la sentencia, tenga derecho a una resolución definitiva que le confiera una prestación, le reconozca un derecho o le abra la posibilidad de obtenerlo.

En el caso de que se interponga recurso, se suspenderá el efecto de la sentencia hasta que se dicte la resolución que ponga fin a la controversia.

La sentencia se pronunciará sobre la indemnización o pago de costas, solicitados por las partes, cuando se adecue a los supuestos del artículo 60. de esta Ley.

Se considera que no existe un señalamiento adecuado de los efectos de la sentencia cuando se trate de la impugnación de actos administrativos de carácter general en materia administrativa (y fiscal, obviamente). La ley española no incurre en esa omisión:

**Artículo 71. 1.** Cuando la sentencia estimase el recurso contencioso-administrativo:

a) Declarará no ser conforme a Derecho y, en su caso, anulará total o parcialmente la disposición o acto recurrido o dispondrá que cese o modifique la actuación impugnada.

...

**2.** Los órganos jurisdiccionales no podrán determinar la forma en que han de quedar redactados los preceptos de una disposición general en sustitución de los que anulen ni podrán determinar el contenido discrecional de los actos anulados.

**Artículo 72.2.** La anulación de una disposición o acto producirá efectos para todas las personas afectadas. Las sentencias firmes que anulen una disposición general tendrán efectos generales desde el día en que sea publicado su fallo y preceptos anulados en el mismo periódico oficial en que lo hubiera sido la disposición anulada. También se publicarán las sentencias firmes que anulen un acto administrativo que afecte a una pluralidad indeterminada de personas.

**Artículo 73.** Las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de sanciones aún no ejecutadas completamente.

En efecto, parece que en el proceso contencioso administrativo contra disposiciones de carácter general ocurre el mismo problema del amparo contra leyes: toda vez que se trata de un juicio, la sentencia que se dicta sólo tiene alcances particulares (lo cual es lógico y normal cuando se impugna cualquier acto que no posea efectos generales, por ejemplo, una liquidación de impuestos).

No obstante, en el caso de México no se comprende porqué la anulación de un acto con efectos generales, hecha por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, debe ser con efectos particulares, dado que dicho tribunal pertenece al ámbito del poder Ejecutivo (conforme al sistema francés), por lo que no se da «invasión de competencias», toda vez que los actos con efectos generales en materia fiscal<sup>37</sup> son emitidos por el Servicio de Administración Tributaria, que depende de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, misma que es parte del Poder Ejecutivo Federal. En ese caso, no debería haber ningún problema para que el propio poder del que emanan los actos con efectos generales en materia tributaria, anule tales actos con los mismos efectos. Tampoco en el caso de que los actos administrativos de carácter general sean anulados por el poder judicial (como sucede en España), sucede la invasión de competencias, la cual sólo se daría si el Tribunal

---

<sup>37</sup> Es correcto que dicho tribunal no conozca de la inconstitucionalidad de leyes en forma directa, pero en tratándose de reglamentos sí debería estar facultado el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para conocer de la impugnación de ilegalidad de tales actos, en tanto son inferiores a la ley, dado que en el fondo la cuestión de conformidad de un reglamento de ejecución con la ley es de legalidad, antes que de constitucionalidad.

dispusiera cómo habrán de quedar redactados los preceptos anulados, supuesto que no puede darse por imperativo de la ley, como se vio arriba.

La última deficiencia que se analizará en este apartado es la relativa a la jurisprudencia, tanto del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa como del Poder Judicial de la Federación. En efecto, la jurisprudencia sirve para dotar de cierta uniformidad la interpretación del derecho; el problema se suscita cuando se impugnan actos con efectos generales (en cualquier materia).

En la especie no se trata de abolir la jurisprudencia de ninguno de tales órganos. A continuación se hace una reseña de las deficiencias que tiene la jurisprudencia de los tribunales citados:

- A) Tratándose de leyes y reglamentos (cuestiones de constitucionalidad en el derecho mexicano):
  - a. No es un solo tribunal el que decide en forma definitiva sobre la validez de una norma general, por lo que en el caso de los tribunales colegiados (que suelen ser la última instancia de los juicios contenciosos administrativos, por amparo o por recurso de revisión), es constante el riesgo de criterios divergentes respecto a la constitucionalidad de una misma disposición.
  - b. La necesidad de que la jurisprudencia de la Corte (tanto en materia de amparo como de los medios de control previstos en el artículo 105 constitucional) se forme con un número de precedentes resueltos en el mismo sentido sin ninguno en contrario, y la votación requerida para tal efecto, hace que una norma general violatoria de la Constitución pueda aplicarse por un tiempo de duración impredecible.
  - c. Los efectos particulares de la declaración de inconstitucionalidad son incompatibles con la naturaleza de las normas generales.

- B) Tratándose de actos con efectos generales distintos a leyes y reglamentos (cuestiones de legalidad y excepcionalmente de constitucionalidad en el derecho mexicano):
- a. Son aplicables *mutatis mutandi* las deficiencias apuntadas en relación a la impugnación de leyes y reglamentos.
  - b. A estas deficiencias se agrega que ni siquiera la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa pueda decidir sobre la legalidad de un acto con efectos generales en materia administrativa y fiscal, a menos que ejerza la facultad de atracción, misma que al ser discrecional, favorece la divergencia de criterios entre las diversas Salas Regionales, en términos similares a lo que acontece con los Tribunales Colegiados.

Así las cosas, deben hacerse modificaciones al sistema de impugnación de actos con efectos generales, no sólo en materia fiscal sino administrativa en general. No obstante, como en el presente trabajo se trata de actos con efectos generales en materia fiscal, se propondrán a continuación diversas reformas para acabar con las deficiencias que se han anotado en este capítulo.

#### **4.5. PROPUESTAS DE MODIFICACIÓN**

Algunas de las reformas que aquí se sugieren, precisan de una profunda transformación al sistema jurídico mexicano, empezando por la Constitución. Para la elaboración del presente apartado, fue determinante la propuesta de Covián Andrade<sup>38</sup> en lo relativo al control de constitucionalidad, a la cual se remite al lector para más detalles; pero en tratándose de control de legalidad en materia fiscal, se trató de hacer un desarrollo independiente, influenciado por

---

<sup>38</sup> Ver COVIÁN ANDRADE, Miguel, *El control de la constitucionalidad en el derecho comparado*, Centro de Estudios de Ingeniería Política y Constitucional, 2ª reimpresión, México, 2004, capítulo XII.

algunas disposiciones de la legislación española, que fue comentada aunque sea someramente en el apartado previo.

Antes de empezar, se considera necesario apuntar que, tratándose de control de constitucionalidad o de legalidad, para lograr la eficacia de los mismos, debe tomarse en cuenta lo siguiente:

- a) Los actos sujetos a control,
- b) El procedimiento diseñado para tal propósito, y
- c) Los efectos de la resolución que anule los actos que no sean legales o constitucionales.

Para que el medio de control sea efectivo, tales aspectos deben vincularse en forma armónica. En este caso, el primer paso consiste en precisar los actos impugnables, y atendiendo a su naturaleza, las resoluciones que declaren su validez deberán tener efectos congruentes con dichos actos. Posteriormente se diseñará el procedimiento adecuado.

Por ejemplo, un caso en el que no se observó tal orden es el del amparo contra leyes. Se partió primero de adaptar un acto (las leyes) a la estructura de un juicio que por definición sólo afecta a las partes que intervienen en él. El resultado es que el medio de control es parcialmente ineficaz, puesto que no priva totalmente de efectos el acto contrario a la Constitución.

Para una mejor comprensión de las propuestas, se enumeran como sigue:

**1) Distinción de los ámbitos de constitucionalidad y legalidad.-** Atento que la garantía de legalidad (contemplada en los artículos 14 y 16 constitucionales) ha causado que se confundan los ámbitos de legalidad y constitucionalidad, lo que se propone es la reforma a la Constitución con objeto

de crear un Tribunal Constitucional y un Tribunal Supremo. El primero de ellos, en la materia que interesa a este trabajo, conocerá exclusivamente sobre la constitucionalidad de leyes tributarias y disposiciones con fuerza de ley superiores a reglamentos (como sería el decreto delegado del artículo 131 constitucional).

El Tribunal Supremo conocería exclusivamente de los recursos de casación (amparo directo) en cualquier materia, siempre que se tratara de cuestiones de legalidad, y si se presentara algún aspecto de constitucionalidad, el Tribunal Constitucional podría ejercer la facultad de atracción. La distribución de competencias entre los tribunales federales y el tribunal constitucional se basaría en la distinción clara entre los casos de jurisdicción ordinaria y los de jurisdicción constitucional. La Suprema Corte dejaría de tener competencia en materia de control de constitucionalidad y la tendría en calidad de última instancia en el ámbito de la jurisdicción ordinaria. El Tribunal constitucional, de hecho, no formaría parte del poder judicial federal, sino encabezaría un nuevo poder constituido con autonomía propia que sería el poder federal de control de constitucionalidad. El poder judicial federal se integraría por los siguientes tribunales y órganos:

- ♣ La suprema corte de justicia
- ♣ Los tribunales unitarios de circuito
- ♣ Los juzgados ordinarios del fuero federal
- ♣ El tribunal electoral
- ♣ El consejo de la judicatura federal

La suprema corte conocería del denominado “amparo-legalidad”, es decir, del último recurso en materia de jurisdicción ordinaria, siempre y cuando en el juicio respectivo no se plantee una cuestión de constitucionalidad, ni se impugne un acto de autoridad (ley o acto concreto) por considerarlo violatorio de algún precepto constitucional. En principio, las violaciones a las garantías de audiencia y de legalidad en procesos contenciosos, combatidas vía el juicio

de Amparo, serían resueltas por la Suprema Corte, sin perjuicio de que el tribunal constitucional ejerciera la facultad de atracción de oficio o a petición del tribunal que conozca del asunto, cuando lo juzgue conveniente, en función del interés público o de la trascendencia del asunto. La Suprema Corte volvería a estar integrada por 21 ministros y a funcionar como lo hacía antes de 1995.

Los tribunales unitarios de circuito tendrían las funciones de instancia de apelación en materia de jurisdicción federal ordinaria (como en la actualidad), ámbito en el que los tribunales ordinarios del fuero federal serían la primera instancia. El consejo de la judicatura federal tendría la misma competencia que actualmente le confiere la ley orgánica del poder judicial federal. En cuanto al tribunal electoral, éste sería la instancia competente para resolver cuestiones de jurisdicción ordinaria en la materia, siempre y cuando en el juicio respectivo no se invocara alguna norma constitucional cuya interpretación estuviese en duda, ni se adujera la falta de observancia de la Constitución del Estado.

Así las cosas, con base en la diferenciación entre los ámbitos de legalidad y constitucionalidad, los órganos encargados de ejercer funciones de control de constitucionalidad serían los siguientes:

- ♣ El tribunal constitucional federal
- ♣ Los tribunales colegiados de circuito
- ♣ Los juzgados de distrito
- ♣ El consejo de la magistratura constitucional

El tribunal constitucional tendría competencia excluyente para conocer de todos los recursos o medios de control de constitucionalidad, de manera directa y en calidad de instancia única. Solamente existiría una excepción a esta regla, tratándose del juicio de amparo, del cual fundamentalmente por razones de orden práctico, conocerían en primera instancia los juzgados de distrito y los tribunales colegiados de circuito, según el acto que se impugne.

Se trataría del “Amparo-garantías”, es decir, la violación de los derechos individuales consagrados en la Constitución, distintos a las garantías de audiencia y legalidad en procesos contenciosos. En todo caso, el tribunal podría de oficio o a petición del tribunal que conozca del asunto, ejercer la facultad de atracción.

Ahora bien, contra las resoluciones emitidas en estos juicios sería procedente el recurso de revisión ante el Tribunal constitucional.

Los tribunales colegiados de circuito conocerían de los Amparos contra sentencias, laudos o resoluciones, cuando en estos actos se vulneren las garantías individuales y no se trate de violaciones al procedimiento, ni a las garantías de audiencia y legalidad durante el mismo, hipótesis en las que sería competente para actuar la suprema corte.

Los juzgados de distrito conocerían de los Amparos-garantías por actos concretos que vulneren los derechos individuales distintos a las sentencias, pero que no sean actos con alcances generales (leyes, reglamentos, tratados internacionales o resoluciones con fuerza de ley), ni se refieran a las garantías de audiencia y legalidad dentro del proceso, los que serán resueltos por el Tribunal Constitucional citado. El consejo de la magistratura haría las veces de su homólogo en el poder judicial federal en materia de gobierno y administración, sólo que en el ámbito del poder de control de constitucionalidad.

La propuesta que se ha resumido descansa sobre las siguientes bases:

- ♣ Las dudas sobre la competencia de uno o más tribunales de jurisdicción ordinaria serían resueltas por la Suprema Corte de Justicia.
- ♣ En materia de control de constitucionalidad, los conflictos de competencias serían dirimidos por el tribunal constitucional.

- ♣ Las diferencias sobre las jurisdicciones, es decir, en cuanto a si un asunto es de jurisdicción ordinaria o de jurisdicción constitucional, solamente las podría resolver el tribunal constitucional.
- ♣ En aquellos casos en que sea imposible separar las cuestiones de legalidad y de constitucionalidad inmersas en un mismo juicio de Amparo, la suprema corte lo hará del conocimiento del tribunal constitucional para que éste resuelva la totalidad del asunto en instancia definitiva<sup>39</sup>.
- ♣ El Amparo en ningún caso será procedente contra leyes, disposiciones generales, ni actos con fuerza de ley, cuya constitucionalidad será controlada por medio de otros recursos a los que se alude con posterioridad.

Surge la interrogante respecto a la posición del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en este esquema. Por razones de carácter práctico dicho órgano debe permanecer con la competencia que actualmente tiene, con algunas precisiones que posteriormente se harán.

**2) Reestructuración del juicio de amparo y la creación de nuevos medios de control de constitucionalidad de disposiciones generales.**- Lo primero que deberá hacerse, como ya se apuntó, es eliminar la procedencia del amparo contra actos con efectos generales. Para controlar la constitucionalidad de tales actos habría dos recursos, uno al alcance de los particulares y otro reservado a determinados órganos constituidos: el primero sería denominado «cuestión de anticonstitucionalidad» y el otro, «acción de anticonstitucionalidad»<sup>40</sup>.

---

<sup>39</sup> El artículo 92 de la Ley de Amparo vigente asume la posición contraria: Cuando en el recurso de revisión subsistan y concurren materias que sean de la competencia de la Suprema Corte de Justicia (cuestiones de constitucionalidad) y de un Tribunal Colegiado de Circuito (cuestiones de legalidad), se remitirá el asunto a aquella. La Suprema Corte resolverá la revisión exclusivamente en el aspecto que corresponda a su competencia, dejando a salvo la del Tribunal Colegiado de Circuito.

<sup>40</sup> Ibidem, p. 375-377.

Respecto a la acción de anticonstitucionalidad, es menester señalar que es el medio de control de normas generales sin que medie acto de aplicación de las mismas, ya sea en forma previa a su entrada en vigor o después de este momento. Este medio de control procedería en contra de leyes, decretos delegados y tratados internacionales. Para ejercer la acción estarían legitimados el Presidente de la República, una porción de diputados o senadores (entre el 20% y el 25%), las legislaturas locales, los gobernadores de las entidades federativas (incluido el jefe de gobierno del Distrito Federal), los presidentes de las comisiones de derechos humanos federal y local y un porcentaje del 5% de los ciudadanos inscritos en el padrón electoral. Según se trate de una norma no entrada en vigor o vigente, habrá o no una parte demandada (el órgano que emitió la norma general) y un proceso contencioso. Como sea, el tribunal constitucional resolverá por mayoría simple de votos, con un quórum mínimo de 9 ministros de 15 que integrarían el tribunal. La sentencia tendría siempre efectos generales. En materia fiscal, las leyes y decretos delegados quedarían sujetos a control de constitucionalidad una vez vigentes.

En cuanto a la cuestión de anticonstitucionalidad, este medio de control tiene cabida cuando se trata de la aplicación de una norma general a un caso concreto. Por la claridad de la explicación, se transcribe lo siguiente:

El tribunal constitucional, conforme al modelo que proponemos, conoce de este recurso en instancia única, debiendo distinguirse dos modalidades. El caso de las leyes—o actos con fuerza de ley (p.e. ejercicio de facultades extraordinarias por el ejecutivo)— y las disposiciones administrativas que tienen la misma naturaleza que la ley (reglamentos, acuerdos generales, etc.), aplicadas por una autoridad judicial en juicio o actos preparatorios, o bien aplicadas por una autoridad administrativa, fuera de juicio.

En el primer supuesto, la norma general se aplica en un juicio o proceso concreto. Si es la primera instancia, el

juez puede suspender de oficio el procedimiento para someter la cuestión al tribunal constitucional. Si este resuelve que la norma es anticonstitucional, no podrá aplicarse más ni en el proceso concreto, ni en ningún otro. En caso contrario, el procedimiento continuará, sin perjuicio de que las partes empleen en él o después de dictada la sentencia del juez a quo, todos los recursos de legalidad (incluido el Amparo-legalidad), conforme corresponda en cada caso, para inconformarse en contra de ella. Tratándose de la segunda instancia (apelación), el juez, de oficio o a petición de parte, suspenderá el procedimiento para que se eleve la cuestión de anticonstitucionalidad al tribunal y éste resuelva en los términos antes descritos. En ambos casos, la sentencia del tribunal constitucional se referirá exclusivamente a la conformidad o inconformidad de la norma general con la Constitución, sin entrar al fondo del asunto. Los efectos de la sentencia sobre la ley o norma general serán definitivos, oponibles a todas las autoridades, es decir, erga omnes, quitándole validez a la norma general.

En el segundo supuesto, si la norma general se aplica por una instancia y mediante un procedimiento administrativo, el recurso se podrá emplear hasta que el asunto llegue al primer tribunal que corresponda, en vía contenciosa, en el que se iniciará el procedimiento judicial respectivo, el cual será suspendido cuando el juez que se ocupe de la causa, de oficio o a petición de parte (a pesar de ser la primera instancia), eleve la cuestión de anticonstitucionalidad ante el tribunal, para que éste resuelva sobre la constitucionalidad de la norma general, ocurrido lo cual, el procedimiento continuará en los términos descritos en el primer supuesto. La declaratoria del tribunal tendrá efectos generales y será definitiva, constriñéndose a la constitucionalidad o anticonstitucionalidad de la norma general<sup>41</sup>.

En esos términos, se lograría la anulación plena de la norma general contraria a la Constitución, sin la desventaja de que sólo se abrogaría la misma respecto del sujeto que promovió el proceso. No obstante, esta propuesta

---

<sup>41</sup> Ibidem. p. 377.

puede estar sujeta a algunas modalidades que se proponen un poco más adelante, cuando la disposición general verse sobre materia tributaria.

**3) Redefinición de la competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en tratándose de impugnación de actos con efectos generales.-** De acuerdo al esquema planteado en relación con la cuestión de anticonstitucionalidad y el control de legalidad de actos generales en materia fiscal y administrativa, puede tomarse alguna de las siguientes alternativas:

- i. Si se desea mantener en vigor la posibilidad de que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conozca de la impugnación de actos con efectos generales inferiores a las leyes (en sentido formal) en las materias de su competencia, deberá admitirse entonces la posibilidad de que dicho tribunal conozca exclusivamente de tales asuntos cuando se invoquen cuestiones de legalidad y no de constitucionalidad. En ese caso, la Sala que conozca del juicio podrá instruir el procedimiento, y al cierre de instrucción elevará a la Sala Superior del Tribunal la cuestión de legalidad de la disposición controvertida, para que dicha Sala la resuelva, con efectos generales. En caso de que dicho órgano advirtiera que existen cuestiones de constitucionalidad, sometería el asunto al Tribunal Constitucional, para que éste resuelva si se trata de una cuestión de constitucionalidad—caso en el que declarará la validez o invalidez de la disposición con efectos generales—, o de legalidad—devolviendo entonces el asunto a la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para que resuelva en definitiva, con efectos también generales—. Esto se hace para que no exista divergencia de criterios entre las diversas Salas Regionales, en cuanto a la legalidad de una disposición de carácter general en materia fiscal y

administrativa, que no sea ley o decreto delegado, caso en el que obviamente la cuestión sería de constitucionalidad, siendo competente el Tribunal especializado. Obviamente, una vez resuelta la cuestión de legalidad de la disposición impugnada, si el particular no está conforme con tal declaración, acudirá ante el Tribunal Colegiado de Circuito en vía de amparo directo, y este órgano elevará la cuestión directamente ante el Tribunal Constitucional, quien sólo se limitará a pronunciarse sobre la legalidad de la disposición cuestionada. En tratándose de la autoridad, ésta ya no tendrá acción para cuestionar la legalidad o constitucionalidad de la disposición general que haya sido materia de la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal. En caso de duda sobre si es una cuestión de legalidad o constitucionalidad, siempre decidiría en definitiva el Tribunal Constitucional.

- ii. En cambio, si se desea eliminar la posibilidad de que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conozca de la impugnación de actos con efectos generales en materia fiscal, diversos a leyes y decretos delegados, habrá que partir de la idea de que no hay diferencia entre una cuestión de legalidad o constitucionalidad en relación con tales actos, con lo que la Sala Regional que conozca del juicio respectivo, lo instruirá y al cierre de instrucción suspenderá el procedimiento para someter la cuestión sobre la validez constitucional o legal de tal acto al Tribunal Constitucional, quien resolverá en los términos ya señalados—declarando solamente la validez o invalidez de la norma aplicada en el juicio contencioso administrativo—. Si el particular no está conforme con la sentencia del Tribunal fiscal y subsiste el problema de validez constitucional o legal de la disposición general aplicada, acudirá en vía de Amparo directo al Tribunal Colegiado de Circuito, quien en su caso enviará nuevamente la cuestión al Tribunal Constitucional, quien deberá pronunciarse nuevamente

sobre la validez o invalidez de la norma, con efectos generales. En este supuesto ya no tendría ninguna intervención la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

iii. Por otra parte, si bien en ambos esquemas las declaratorias de legalidad o de constitucionalidad en su caso tendrán efectos generales y oponibles a toda autoridad, si en la vía administrativa (cosa que sucede con frecuencia en materia fiscal) se aplicara una disposición declarada inconstitucional o legal, podrá hacerse valer la cuestión en vía contenciosa administrativa, único caso en el que no existirá límite de tiempo para interponer el juicio contencioso respectivo, en el que se constataría si efectivamente se aplicó una norma declarada inválida, caso en el cual la Sala del Tribunal fiscal procedería a declarar la nulidad lisa y llana del acto de aplicación respectivo, con base en la declaratoria que hubieran hecho previamente la Sala Superior o el Tribunal constitucional, según se trate. Obviamente, esto supone que los órganos que se pronuncien en definitiva sobre la validez de la disposición general aplicada—Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa o el Tribunal Constitucional—, no actuarían de oficio (como sucede solamente tratándose del Tribunal Constitucional y a instancia de determinados órganos del Estado, en el caso de la acción de anticonstitucionalidad que se propuso arriba), sino a instancia del particular afectado por la disposición general fiscal o administrativa que se haya aplicado en su perjuicio.

iv. Finalmente, la sentencia del tribunal Constitucional o de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, según sea el modelo que se adopte, deberá publicarse en el Diario Oficial de la Federación, en los términos que señale la ley respectiva.

Lógicamente, tales órganos no podrán señalar la manera en que se redactarán o expedirán nuevos actos con efectos generales, a las autoridades encargadas de la creación de los mismos (sean administrativas o legislativas).

## CONCLUSIONES

**PRIMERA.-** Disposición fiscal es la regla de conducta bilateral, externa, heterónoma y coercible de derecho público que tiene por objeto la regulación de las relaciones entre los órganos estatales encargados de la actividad tributaria y los particulares; que en nuestro sistema jurídico, dicha norma es generalmente de aplicación estricta.

**SEGUNDA.-** La solución de los problemas de interpretación de las normas fiscales se encuentra, ocasionalmente, en otras ramas jurídicas, pero siempre el derecho fiscal reclama un lugar preferente, cuando el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación señala que a falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

**TERCERA.-** La Constitución es el conjunto de decisiones políticas fundamentales que definen el ser del Estado, tomadas por los factores reales de poder que detentan la soberanía, decisiones que se expresan en normas sujetas a un procedimiento de difícil reforma, para asegurar la obligatoriedad de dichas decisiones. Cabe aclarar que lo que hace fundamental una decisión política es que la falta de la misma haría que el Estado dejara de ser lo que es para convertirse en otra cosa.

**CUARTA.-** El control de la constitucionalidad es un control de la regularidad o control de la conformidad de los actos de los poderes constituidos con la Constitución. Existen tres clases de constitucionalidad: Constitucionalidad formal, que es la conformidad de las leyes ordinarias y de revisión constitucional (decretos de reformas a la Constitución), con las normas constitucionales que rigen el procedimiento para el nacimiento de dichas leyes; constitucionalidad

material, es la conformidad de los actos de los órganos constituidos con el texto de la Constitución; y constitucionalidad material-esencial es la conformidad de los actos de los órganos constituidos con las decisiones políticas fundamentales que definen el modo de ser del Estado, de manera que la supresión de una de ellas haría que la organización política fuera algo distinto de lo que era antes de la supresión.

**QUINTA.**- La modalidad más difundida del control de la constitucionalidad en la actualidad consiste en asignar la función de control de constitucionalidad a órganos de naturaleza jurisdiccional. Tiene dos variantes principales: El sistema “difuso”, o sea aquel en el cual el poder del control corresponde a todos los órganos judiciales de un ordenamiento jurídico dado, que lo ejercitan incidentalmente, con ocasión de la decisión de las causas de su competencia; y el sistema “concentrado”, en el cual el poder de control se concentra por el contrario en un órgano judicial solamente.

**SEXTA.**- La legalidad como es la conformidad de las normas jurídicas inferiores con la ley, entendida ésta en sentido formal y material. El concepto de legalidad es aplicable a la actuación de los individuos como a la de los entes públicos, en tanto que el principio de legalidad está casi exclusivamente vinculado a los actos de los diversos órganos del Estado.

**SÉPTIMA.**- En la materia administrativa (y especialmente en la tributaria, caracterizada por la imperatividad y coercibilidad de sus normas), la garantía de legalidad adquiere una importancia fundamental, dado que si las normas fiscales restringen derechos del gobernado, en la lógica del Estado de derecho tal restricción debe cumplir los requisitos fijados en las leyes (lo que constituye una expresión más de las garantías de seguridad jurídica).

**OCTAVA.-** El juicio contencioso administrativo es el proceso en el que la administración pública es parte debido a que se examina uno o varios de sus actos de autoridad, con dos variantes principales. Si el proceso se ventila ante órganos de naturaleza judicial, se está ante del sistema norteamericano, que se caracteriza por la unidad de jurisdicción; y el otro sistema es el francés, que se caracteriza por la existencia, dentro de la organización formal del poder ejecutivo, de un órgano materialmente jurisdiccional que dirime las controversias entre la Administración y los particulares.

**NOVENA.-** El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (y por ende, el juicio contencioso administrativo federal, del que únicamente conoce dicho tribunal) es de carácter mixto; en efecto, este órgano no puede ejecutar sus resoluciones (para ello debe acudir al juicio de plena jurisdicción, como sería el juicio de amparo, para obtener el cumplimiento de las sentencias respectivas); pero, a contrario del juicio de anulación, para la procedencia del juicio es necesaria la afectación de un interés jurídico, es decir, la violación de un derecho subjetivo y no de un interés legítimo.

**DÉCIMA.-** El juicio de amparo es una institución procesal que tiene por objeto proteger al gobernado contra cualquier acto de autoridad (lato sensu) que, en detrimento de sus derechos, viole la Constitución. El control de legalidad se ha incorporado a la teleología del juicio de amparo desde que el principio de legalidad inherente a todo régimen de derecho, se erigió a la categoría de garantía constitucional, como acontece en México en función de los artículos 14 y 16 de la Ley Suprema.

**UNDÉCIMA.-** Se ha insistido en que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es un órgano de mera legalidad; no obstante, este tribunal administrativo puede conocer de cuestiones de constitucionalidad de leyes,

pero únicamente respecto de su aplicación en un caso concreto, y solamente para aplicar el criterio del poder judicial federal en torno a dicha cuestión.

**DUODÉCIMA.-** Si bien es cierto que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa carece de competencia para resolver sobre la inconstitucionalidad de una ley o de un reglamento, ya que tal facultad le corresponde exclusivamente al Poder Judicial de la Federación, a través del juicio de amparo, tal impedimento no alcanza a otros ordenamientos administrativos de carácter general y abstracto, cuya naturaleza jurídica sea distinta de la ley y del reglamento; motivo por el cual el Tribunal citado debe analizar y resolver, como corresponda, los conceptos de anulación que combaten los indicados ordenamientos administrativos.

**DÉCIMA TERCERA.-** Las ideas que sostuvo la jurisprudencia respecto a la posibilidad de que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa controlara en forma indirecta la constitucionalidad de actos con efectos generales inferiores a leyes y reglamentos, fructificaron en el artículo 2º, segundo párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, de manera que ahora es posible que dicho tribunal conozca de la impugnación de tales actos en forma autoaplicativa (con motivo de su entrada en vigor) o heteroaplicativa (con motivo de un acto concreto de aplicación de la disposición cuestionada en perjuicio del demandante). Estos términos fueron tomados, sin lugar a dudas, de la terminología del amparo contra leyes. No obstante, la novedad de la ley tuvo como consecuencia obvia que se dejara de contemplar algunos aspectos de procedimiento.

**DÉCIMA CUARTA.-** Una de las principales deficiencias que se presentan en relación con la impugnación de actos de autoridad con efectos generales en materia fiscal o administrativa, en el caso de México, es en relación con la imposibilidad de que se decrete la anulación con efectos generales y no

particulares, como sucede en el caso del juicio contencioso administrativo y del juicio de amparo.

**DÉCIMA QUINTA.**- Deben hacerse modificaciones al sistema de impugnación de actos con efectos generales, no sólo en materia fiscal sino administrativa en general. El primer paso para dichas modificaciones (que incluye lógicamente a las reformas constitucionales) es la distinción clara entre los casos de jurisdicción ordinaria y los de jurisdicción constitucional, toda vez que se propone la creación de un nuevo poder, que es el poder federal de control de constitucionalidad; deberán crearse nuevos recursos de control de la constitucionalidad, acordes a la naturaleza de las normas generales; y en este esquema, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa podría continuar conociendo de la ilegalidad (exclusivamente) de normas de jerarquía inferior a las leyes en sentido formal y material.

## BIBLIOGRAFÍA

- ♣ ACOSTA ROMERO, Miguel, Teoría General del derecho administrativo, Primer curso, Porrúa, 14ª edición, México, 1999.
- ♣ BURGOA ORIHUELA, Ignacio, El juicio de amparo, Porrúa, 23ª edición, México, 1990.
- ♣ -----, Las garantías individuales, Porrúa, 37ª edición, México, 2004.
- ♣ COVIÁN ANDRADE, Miguel, El control de la constitucionalidad en el derecho comparado, Centro de Estudios de Ingeniería Política y Constitucional, 2ª reimpresión, México, 2004.
- ♣ -----, Teoría constitucional, Centro de Estudios de Ingeniería Política y Constitucional, 2ª edición, México, 2000.
- ♣ DEL CASTILLO DEL VALLE, Alberto, Primer curso de amparo, quinta edición, Ediciones Jurídicas Alma, México, 2004.
- ♣ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Derecho administrativo, Segundo curso, Editorial Limusa, 1ª edición, México, 2004.
- ♣ DUPUIS, Georges, et al., Droit administratif, Dalloz, 7<sup>ème</sup> édition, Paris, France, 2000.
- ♣ ESQUIVEL VÁZQUEZ, Gustavo A., El juicio de lesividad y otros estudios, Porrúa, 1ª edición, México, 2002.
- ♣ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, y FERNÁNDEZ, Tomás Ramón, Curso de derecho administrativo, tomos I y II, Ediciones Civitas, 7ª edición, Madrid, España, 2000.

- ♣ GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, Introducción al estudio del derecho, Porrúa, 56ª edición, México, 2004.
- ♣ GONZALEZ PEREZ, Jesús, Justicia Administrativa, Legislación y jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional, Ediciones Civitas, 2ª edición, Madrid, España, 1999.
- ♣ ITURBE RIVAS, Antonio, Elementos de derecho procesal administrativo, Porrúa, 1ª edición, México, 2004.
- ♣ Las garantías de seguridad jurídica, tomo 2, Colección “garantías individuales”, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1ª edición, México, 2003.
- ♣ LUCERO ESPINOSA, Manuel, Teoría y práctica del contencioso administrativo federal, Porrúa, 7ª edición, México, 2002.
- ♣ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, De lo contencioso administrativo, De anulación o de ilegitimidad, Porrúa, 10ª edición, México, 2001.
- ♣ -----, Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, 17ª edición, México, 2004.
- ♣ MARTÍNEZ SÁNCHEZ, Francisco, La jurisprudencia en materia de inconstitucionalidad de leyes, Porrúa, 1ª edición, México, 2002.
- ♣ MORAND-DEVILLER, Jacqueline, Cours de droit administratif, Montchrestien, 6<sup>ème</sup> édition, Paris, France, 1999.
- ♣ OJEDA BOHÓRQUEZ, Ricardo, El amparo contra normas con efectos generales, Porrúa, 1ª edición, México, 2001.
- ♣ RABASA, Emilio, El artículo 14: Estudio constitucional, Porrúa, 1ª edición, México, 2000.

- ♣ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho fiscal, Oxford University Press, 2ª edición, México, 1998.
  
- ♣ TONDOPÓ HERNÁNDEZ, Carlos Hugo, La procedencia del amparo indirecto en materia administrativa, Porrúa, 1ª edición, México, 2005.
  
- ♣ CD-ROM IUS 2005 JUNIO 1917- DICIEMBRE 2005 JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, 2005.