UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

"COLEGIO DE CRIMINOLOGIA"

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE

MAESTRO EN DERECHO FISCAL

P R E S E N T A

C.P. Y LIC. IGNACIO BELLO MORALES

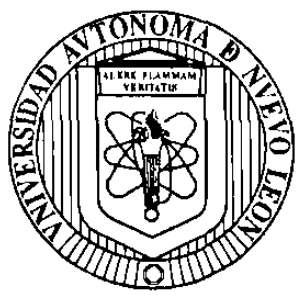
CD. UNIVERSITARIA DICIEMBRE DE 1998

TM
K1
FDYCS
1998
B4

1020124907

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES
Y COLEGIO DE CRIMINOLOGIA



T E S I S

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRO EN DERECHO FISCAL

P R E S E N T A

C.P. Y LIC. IGNACIO BELLO MORALES

CD. UNIVERSITARIA DICIEMBRE DE 1998

TM
K1
FDYCS
1998
B4

0125-70460

FONDO
TESIS

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES
Y COLEGIO DE CRIMINOLOGÍA

TELS. 352-2717, 352-1051, 332-0842, 352-4480, 352-6121
352-6122, 352-6124 FAX. 352-6118
CD. UNIVERSITARIA

C.LIC CARLOS POLO RODRIGUEZ
COORDINADOR DE LA DIVISION DE
ESTUDIOS DE POSTGRADO.
P R E S E N T E.-

Los miembros de la Comisión de Tesis, abajo suscritos, después de revisar y evaluar la tesis titulada: *"ASPECTOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES, ANALISIS CRITICO DE LOS ARTÍCULOS MÁS RELEVANTES"*, presentada por el *C.P. y Lic. IGNACIO BELLO MORALES*, hemos acordado APROBARLA, a efecto de que se continúen con los trámites respectivos para la obtención del grado de Maestría en Derecho Fiscal.

ATENTAMENTE
"ALERE FLAMMAM VERITATIS"
Ciudad Universitaria, San Nicolás de los Garza,
Nuevo León a 10 de Noviembre de 1998.

C.P. GERMAN GARCIA-FABREGAT ESQUIVEL
MAESTRO EN DERECHO FISCAL
PRESIDENTE

LIC. GUILLERMO ELIZONDO RIOS
MAESTRO EN DERECHO FISCAL
SECRETARIO

LIC. ALFREDO HERNANDEZ LUNA
MAESTRO EN DERECHO FISCAL
PRIMER VOCAL

LIC.RENE HUACUJA GONZALEZ
MAESTRO EN DERECHO FISCAL
SEGUNDO VOCAL

LIC.SALVADOR HERNANDEZ VELAZQUEZ
TERCER VOCAL

ccp.LIC.HELIO E. AYALA VILLAREAL.Director de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales.

DEDICATORIA

- A MI DIOS.- POR HABERME DADO LA FUERZA DE VOLUNTAD NECESARIA PARA CONCLUIR MIS ESTUDIOS DE POSTGRADO.

- A MI QUERIDA MADRE TERESA MORALES VDA. DE BELLO.- COMO UN GRAN RECONOCIMIENTO A SU ABNEGADA TAREA CUANDO SUS HIJOS ERAMOS PEQUEÑOS.

- A LA MEMORIA DE MI PADRE SERAFIN BELLO BELLO (Q.E.P.D.) QUIEN SIEMPRE CREYO QUE SUS HIJOS SERIAMOS HOMBRES DE BIEN.

- A MI ESPOSA GUILLERMINA CRUZ DE BELLO.- A QUIEN QUIERO Y ADMIRO POR SU GRAN DEDICACION EN LA FORMACION DE NUESTROS HIJOS.

- A MIS HIJOS ELDA SUSANA, IGNACIO, ALBERTO Y MICHAEL A QUIENES MUCHO AMO Y ME CAUSAN GRAN FELICIDAD SABER QUE SE ESTAN FORMANDO COMO PERSONAS INTEGRAS.

- A MIS NIETOS MICHEL, ALISON Y ALEJANDRO.- A QUIENES ADORO Y DE QUIENES RECIBO DIA A DIA CONSTANTES ALEGRIAS.

- A MIS HERMANOS.- DELIA (Q.E.P.D.), RAUL, ESTELA, WILFRIDO Y HORACIO, POR COMPARTIR FELIZMENTE LA AÑORADA PRIMERA ETAPA DE NUESTRAS VIDAS.

- ♥ A MIS NUERAS MARGARITA Y ALICIA.- A QUIENES QUIERO Y PIDO A DIOS CONTINUEN ESTRECHANDO LOS LAZOS DE ESTA NUEVA FAMILIA PARA QUE SIEMPRE ESTE UNIDA.

- ♥ A MIS COMPADRES CAMILO HUICOCHEA HERNANDEZ Y MIGUEL NAFFATE LOPEZ (Q.E.P.D.) QUIENES HAN SIDO, SON Y SERAN LOS MEJORES COMPAÑEROS Y AMIGOS DE MI VIDA.

- ♥ A MI FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES Y A MI ALMA MATER.- LOABLES INSTITUCIONES QUE ME HAN MOTIVADO EN LA BUSQUEDA DE LA VERDAD Y LA JUSTICIA, ASÍ COMO A SERVIR A MIS SEMEJANTES.

- ♥ A MIS MAESTROS TODOS.- DE QUIENES GUARDO EN MI CORAZON UN MUY SIGNIFICATIVO AGRADECIMIENTO POR LAS HORAS, DIAS Y AÑOS DEDICADOS A LA MÁS NOBLE Y DESINTERESADA DE LAS LABORES HUMANAS "LA ENSEÑANZA".

- ♥ A MIS COMPAÑEROS ALUMNOS UNIVERSITARIOS.- CON QUIENES HE COMPARTIDO GRATAMENTE ALGUNOS DE MIS AÑOS EN LA SEGUNDA Y MADURA ETAPA DE MI VIDA ESTUDIANTIL. DESEO A TODOS ELLOS EL MEJOR DE LOS EXITOS EN SU VIDA PROFESIONAL E INTEGRAL.

ASPECTOS CONTRIBUTIVOS CONSTITUCIONALES

ANALISIS CRITICO DE LOS ARTÍCULOS MÁS RELEVANTE

TESIS

QUE EN OPCION AL GRADO

DE MAESTRIA EN DERECHO FISCAL

PRESENTA EL

C.P. Y LIC. IGNACIO BELLO MORALES

SAN NICOLAS DE LOS GARZA, N. L. DICIEMBRE DE 1999

INDICE

ASPECTOS CONTRIBUTIVOS CONSTITUCIONALES

INTRODUCCION..... I

CAP. I. LAS GARANTIAS INDIVIDUALES

A.- INTRODUCCION..... 1
B.- CLASIFICACION DE LAS GARANTIAS INDIVIDUALES..... 3

CAP. II. IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY.

A.- Análisis del Art. 14 Constitucional..... 5
B.- Opinión de la Doctrina..... 6
C.- Jurisprudencia..... 9

CAP. III. GARANTIA DE AUDIENCIA.

A.- Introducción..... 12
B.- Excepción de la Garantía de Audiencia en el derecho Tributario... 13
C.- Jurisprudencia..... 15

CAP. IV. GARANTIA DE LEGALIDAD.

A.- Introducción..... 21
B.- Legalidad de los actos de autoridad..... 23
C.- Mandamiento escrito..... 24
D.- Jurisprudencia..... 24
E.- Autoridad competente..... 26
F.- Fundamentación y motivación..... 29

CAP. V. OBLIGACION CONSTITUCIONAL DE PAGAR IMPUESTOS.

A.- Antecedentes del Art. 31 Fracción IV Constitucional..... 34
B.- Principio de Generalidad..... 38
C.- Principio de Obligatoriedad..... 41
D.- Destino de las Contribuciones..... 42
E.- Proporcionalidad y equidad de las Contribuciones..... 47
F.- Jurisprudencia..... 48

CAP. VI. FUENTES FORMALES DEL DERECHO CONTRIBUTIVO.
A.- Introducción..... 53
B.- La Constitución..... 54
C.- La Ley..... 54
D.- El Decreto Ley..... 57
E.- El Decreto Delegado..... 58
F.- El Reglamento..... 60
G.- Circulares..... 62
H.- Jurisprudencia..... 66

CAP. VII. CLASIFICACION DE LOS INGRESOS DEL ESTADO.
A.- Introducción..... 69
B.- Ingresos del estado según la Doctrina..... 71
C.- Ingresos del estado según la Constitución Política Federal..... 72
D.- Ingresos de acuerdo Al Código fiscal de la Federación..... 72
E.- Ingresos de Acuerdo a la Ley de Ingresos de la Federación..... 73
F.- Importancia de los Impuestos..... 75

CAP.VIII. NACIMIENTO Y DETERMINACION DE LA OBLIGACION CONTRIBUTIVA
A.- Introducción..... 80
B.- Opinión de la Doctrina..... 80
C.- El Hecho Imponible..... 82
D.- Ambitos de Validez de las Normas Jurídicas..... 84
E.- Ambito material de la Validez..... 85
F.- Ambito personal de Validez..... 85
G.- Ambito temporal de Validez..... 86
H.- Ambito Espacial de Validez..... 87

CAP.IX. LOS SUJETOS DE LA RELACION CONTRIBUTIVA
A.- Introducción..... 89
B.- El Sujeto activo de la Obligación Contributiva..... 92
C.- Los Sujetos Pasivos de la Obligación Contributiva..... 95

CONCLUSIONES..... 99

NOTAS BIBLIOGRAFICAS..... 105

BIBLIOGRAFIA..... 110

INTRODUCCIÓN

El propósito de la presente tesis de investigación denominada "Aspectos contributivos constitucionales, análisis crítico de los artículos más relevantes", es llevar a cabo un estudio analítico de la compleja relación que existe entre el Estado, representado por el Poder Ejecutivo a través de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, en su carácter de sujeto activo, también denominado "Fisco Federal" y por otra parte los gobernados, personas físicas y morales, considerados sujetos pasivos en la relación tributaria, al registrarse como contribuyentes de impuestos federales.

Para el desarrollo del tema indicado, se analizarán principalmente los Artículos 14, 16 y 31 de la Constitución Federal, así como la estructura financiera de la Federación y los principios Constitucionales que deben ser observados por todas las leyes en general y en particular por las fiscales.

El precepto constitucional que obliga a los mexicanos a pagar contribuciones, y que se desarrolla a través de las leyes especiales que al respecto se aprueban, es deseable que las mismas no se aparten del espíritu de los Constituyentes de Querétaro, respecto a la proporcionalidad y equidad requeridas, en el sentido de que si bien todos los mexicanos deben proporcionar al Estado parte de sus ingresos, rendimientos y ganancias, se hará tomando en cuenta, la capacidad económica de los mismos; esto es gravar más a los que más ganan y gravar menos a los menos favorecidos.

Por lo tanto, no basta conocer las leyes fiscales vigentes, sino pugnar por que estas se emitan y apliquen respetando los Principios constitucionales correspondientes.

Hay que entender que las contribuciones se pagan para que el pueblo se beneficie y los gobernantes deben bien administrar los recursos fiscales, que con sacrificios pagan las personas.

Debe tomarse en cuenta que para lograr el objetivo del Gobierno Federal de incrementar la recaudación fiscal, es necesario crear riqueza, generar ahorro, empleo y que haya un real crecimiento económico, aunado al establecimiento de impuestos justos.

Se debe pretender y lograr una eficiente coordinación fiscal con los Estados, que permita tener un sistema fiscal ideal, mediante el cual se evite la duplicidad impositiva y la creación de nuevos impuestos o el aumento de los ya existentes.

Tomando en cuenta que los impuestos son la fuente más sana de que dispone el Gobierno Federal para obtener los recursos financieros necesarios para dar cumplimiento al ordenamiento constitucional de cubrir los gastos públicos que la sociedad requiere, se justifica plenamente que vía impuestos se recabe mayor cantidad, comparativamente con otras fuentes onerosas de ingresos existentes, para hacer frente al presupuesto de egresos de la Federación.

Para lograr los objetivos anteriores, es indispensable que haya una mayor cultura fiscal, que exista concientización de pagar impuestos por todas las personas de acuerdo a las leyes, independientemente de la actividad que lleven a cabo, así como de la situación económica y social en que se encuentra, tomando en cuenta la real capacidad contributiva de las mismas.

Naturalmente que para ir logrando el fin del Estado, es imprescindible que las leyes además de ser justas, sean claras y accesibles a los millones de contribuyentes existentes, para facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones impositivas, otorgándoles a la vez un mayor grado de seguridad jurídica y que las autoridades responsables de la recaudación fiscal tengan cada vez más una actuación honesta, justa e íntegra en su difícil misión de vigilar y manejar el adecuado cumplimiento de las disposiciones fiscales por los contribuyentes.

CAPITULO I

LAS GARANTIAS INDIVIDUALES

A.- INTRODUCCION

Si bien, en la Constitución Federal existe una gran cantidad de artículos que tienen determinada relación con las contribuciones y por consiguiente entre la autoridad fiscal y los contribuyentes; en este modesto trabajo de investigación, me permito abordar solo algunos de los que considero se encuentran dentro de los más importantes.

Se les llama garantías a los derechos humanos básicos garantizados por la Constitución Federal.

La palabra garantía se entiende como protección, salvaguarda, aseguramiento, defensa, respaldo a los gobernados dentro de un estado de derecho; son los medios establecidos en la Constitución para asegurar el disfrutar de un derecho.

El maestro Alfonso Noriega C. hace mención a las garantías individuales como "los derechos del hombre, derechos naturales inherentes a la persona humana, en virtud de su propia naturaleza y de la naturaleza de las cosas, que el Estado debe reconocer, respetar y proteger, mediante la creación de un orden jurídico y social, que permita el libre desenvolvimiento de las personas, de acuerdo con su propia y natural vocación, individual y social" (1).

El Constitucionalista José Luis Soberanes Fernández, precisa: "En un estricto sentido técnico-jurídico se entiende por constitucional el conjunto de instrumentos procesales, establecidos por la norma fundamental, con objeto de restablecer el orden constitucional cuando el mismo sea transgredido por un órgano de autoridad política" (2).

Los derechos humanos del gobernado se dividen en dos partes, las garantías individuales y las garantías sociales. Los derechos del hombre son la causa y objeto de las instituciones sociales, razón por la cual tanto las leyes como las autoridades que se encargan de aplicarlas, deben respetar y proteger dichas garantías.

Si los derechos del hombre son ideas generales y abstractas, las garantías son ideas individualizadas y concretas. Hoy en día los derechos pierden valor, si en el Estado no existen los medios, o estos no son eficaces para hacerlos efectivos.

El concepto de garantía, entendida como la consagración de un derecho, proviene de Francia, así en la declaración de los derechos del hombre trata de los derechos naturales aplicables al ser humano, anteriores y superiores al propio Estado, el cual debe reconocerlos y salvaguardarlos.

El artículo 16 de la propia declaración de los derechos del hombre, establece "toda sociedad en la cual las garantías de los derechos no esta asegurada ni la separación de los poderes establecidos, no tiene Constitución".

B.- CLASIFICACION DE LAS GARANTIAS INDIVIDUALES

Las Garantías Individuales consagradas en nuestra Constitución, basándose en el contenido de cada una de ellas, se puede clasificar como sigue:

GARANTIAS DE IGUALDAD:

Art. 1	Protección por igual a todos los individuos que se encuentran en territorio mexicano.
Art. 2	Prohibición de la esclavitud.
Art. 3	Igualdad de derechos sin distinción de sexos.
Art. 4	Libertad para la planeación familiar.
Art. 12	Prohibición de títulos de nobleza, prerrogativas y honores hereditarios.
Art. 13	Prohibición de leyes privativas y tribunales especiales.
Art. 29	Causas de suspensión de garantías individuales.

GARANTIAS DE LIBERTAD

Art. 5	Libertad de trabajo.
Art. 6	Libertad de expresión (manifestación de ideas).
Art. 7	Libertad de imprenta (escribir y publicar escritos).
Art. 8	Derecho de petición.
Art. 9	Libertad de asociación y de reunión.
Art. 10	Derecho de poseer armas.
Art. 11	Derecho de tránsito en toda la República.
Art. 24	Libertad de creencia religiosa.
Art. 28	Prohibición de monopolios y exenciones de impuestos.

GARANTIAS DE SEGURIDAD JURIDICA.

Art. 14	No retroactividad de la Ley. Principio de legalidad. Derecho de audiencia.
Art. 15	Seguridad de los individuos en materia de extradición de reos políticos.
Art. 16	Principio de autoridad competente. Justificación de la actuación de las autoridades. Formalidades de las visitas domiciliarias. Inviolabilidad del domicilio. Detención sólo por orden judicial.

Art. 17	Abolición de prisión por deudas de carácter puramente civil. Prohibición de hacerse justicia por su propia mano.
Art. 18	Prisión preventiva solo por delitos que ameriten pena corporal.
Art. 19	Garantía de auto de formal prisión.
Art. 20	Garantía del inculpado en todo proceso de orden penal.
Art. 21	Imposición de penas, exclusividad de la autoridad judicial. Compete a la autoridad administradora aplicar sanciones por infracciones a reglamentos gubernamentales.
Art. 22	Prohibidas las multas excesivas. Prohibidas las confiscaciones de bienes.
Art. 23	Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito. Ningún juicio criminal deberá tener más de tres instancias.

GARANTIAS SOCIALES

Art. 3	Relativo a la educación.
Art. 27	Relativo al régimen de propiedad de la tierra y al agro.
Art. 123	Relativo al aspecto laboral.

CAPITULO II

IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY

A.- ANALISIS DEL ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL.

Art. 14. - A ninguna Ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Respecto a este primer párrafo del precepto constitucional que consagra una garantía de seguridad jurídica, las constituciones que con anterioridad estuvieron vigentes, consagraban la prohibición de las leyes retroactivas.

Así, el artículo 14 de la Constitución promulgada el 5 de febrero de 1857, prohibía la expedición de leyes retroactivas en perjuicio de persona alguna. Como es de observarse, hacía referencia directa al Poder Legislativo, por lo que cuando la disposición legal no adoleciera de este vicio, no implicaba violación a la Constitución.

En la Constitución actual, dicha garantía se aplica tanto a actos provenientes del Poder Legislativo, como también del Poder Ejecutivo, pudiendo presentarse la afectación a la garantía de Seguridad Jurídica, a través de la molestia que ocasiona un acto de autoridad específica del Poder Ejecutivo, y no exclusivamente a través de actos del Poder Legislativo.

Para determinar si una Ley Tributaria es retroactiva en perjuicio de alguna persona, debe precisarse en que momento se realizaron las situaciones jurídicas o de hecho que dan origen a la obligación tributaria y aplicar la disposición legal que en ese tiempo esté en vigor. En base a lo anterior y para determinar la fecha de nacimiento de la obligación fiscal, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 6 establece: "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran".

La retroactividad consiste en aplicar una Ley sobre hechos, actos o situaciones producidas con anterioridad al momento en que entra en vigor. Por consiguiente, el principio de irretroactividad de la Ley consiste en que ésta no debe normar los hechos, actos o situaciones que se hayan presentado antes de que tenga vigencia.

El problema de la retroactividad, es conocido también como conflicto de leyes en el espacio, esto es determinar entre dos leyes, una anterior que se supone derogada o abrogada y otra vigente en la actualidad; cual de las dos debe aplicarse ante un hecho, acto o situación particular.

Toda Ley tiene una vigencia determinada en cuanto a tiempo, desde que entra en vigor de acuerdo con la fecha que se indique al publicarse la Ley en el Diario Oficial de la Federación o desde la fecha que se establezca en artículo transitorio de la propia Ley, hasta que se deroga o abroga por una nueva norma. Así la Ley debe regular todos los hechos, actos y situaciones que se presenten durante el tiempo transcurrido entre esos dos momentos.

Toda Ley rige para el futuro y no hacia el pasado, por consiguiente regula los hechos, actos y situaciones que se presenten con posterioridad a la fecha de su vigencia. Un ejemplo de retroactividad de la Ley es el supuesto de que una persona comete un delito antes de la entrada en vigor de una nueva Ley que aumenta el tiempo de la penalidad aplicable al caso. Como el delito se cometió antes de la existencia de la nueva Ley, la pena debe aplicarse en función a lo establecido por aquella Ley anterior. Pretender aplicar a la persona indicada la pena regulada por la nueva Ley, ésta se entiende que es retroactiva.

B.- OPINION DE LA DOCTRINA.

La teoría clásica existente respecto a la retroactividad de la Ley, parte de que hay que distinguir entre los derechos adquiridos y las meras expectativas de derechos, entendiéndose por derechos adquiridos los que han entrado en nuestro dominio.

El maestro Ignacio Burgoa Orihuela, citando al tratadista Capitant en su obra Droit Civil, establece que de acuerdo con este criterio, "El hombre que goza de un derecho subjetivo reconocido por la Ley, no puede ser privado de el por una Ley nueva, si no, la confianza en la protección social se desvanecería, el orden público se vería amenazado. El legislador debe pues, respetar los derechos adquiridos a los particulares, y en caso de duda, cuando no lo diga expresamente, hay que admitir que lo ha querido. Por lo contrario, Las simples esperanzas (expectativas) no transformadas aún en derechos, no merecen la misma protección y deben incidir en el caso de modificación de la Ley anterior" (3).

El distinguido maestro Burgoa Orihuela citando a Roubier, menciona cual sería su criterio sobre la solución al problema de la retroactividad legal, en cada caso concreto que se dé en la práctica. "Es evidente, que los hechos plenamente consumados antes de la vigencia de una norma jurídica no pueden ni deben ser regidos por ésta, sino por la Ley que hubiere estado en vigor en la época en que hayan acaecido, según el principio Tempus Regit Actum" (4).

En cita que el tratadista Burgoa Orihuela hace del profesor Laurent de la Universidad de Gante en el siglo pasado, quien sostenía : " En nuestro régimen constitucional hay que distinguir entre el poder legislativo y el poder constituyente. El legislador está ligado por la Constitución; no se puede pues decir, como los ingleses dicen de su parlamento, que éste puede hacer todo, salvo un hombre de una mujer. No puede cambiar la Constitución, no la puede derogar; de donde se deduce que no puede expedir ninguna Ley retroactiva que quite un derecho garantizado por la Constitución. Pero lo que el poder legislativo no puede hacer, el poder constituyente si lo puede. La Constitución no es inmutable, puede ser abrogada, modificada por el poder constituyente. El poder constituyente es absoluto en el sentido de que los poderes establecidos por la Constitución le deben obediencia; no solamente el poder ejecutivo, no solamente el poder judicial, sino el mismo legislador le está subordinado y debe obedecerlo. Una Constitución nueva puede quitar a los ciudadanos los derechos que les garantizaba la Constitución antigua" (5).

El Licenciado Ernesto Flores Zavala, respecto a la retroactividad de las Leyes Tributarias opina lo siguiente: (6)

A. " Las Leyes impositivas solo son aplicables a las situaciones que la misma Ley señala, como hecho generador del crédito fiscal, que se realicen con posterioridad a su vigencia. Si una Ley pretende aplicar el impuesto a una situación realizada con anterioridad, será una Ley retroactiva".

B. " La Ley Tributaria puede gravar los efectos no producidos de un acto o contrato, cuando este se haya realizado o celebrado antes de su expedición, si el hecho generador del crédito fiscal consiste en esos efectos. Es decir, si el hecho generador es la realización de determinados efectos de un acto o contrato, no podría aplicarse el gravamen a los efectos ya producidos, de acuerdo con lo expuesto en el párrafo anterior, pero sí podrá aplicarse a los que se realicen con posterioridad. Por ejemplo, si una persona presta a otra determinada cantidad de dinero que devengara un interés (mutuo con interés), en una época en la que no existe impuesto alguno sobre la

percepción de intereses, es posible aplicar el gravamen que establezca la Ley nueva a los intereses por causarse de ese contrato, pero no así a los ya causados".

C. " Las modificaciones que se introduzcan a los elementos esenciales de un impuesto, cuota, base, deducciones, etc., solo son aplicables a los hechos generadores realizados con posterioridad a la reforma, pero no a los anteriores".

D. " Aún en los casos en que las nuevas cuotas del impuesto sean más bajas que las anteriores, sólo serán aplicables a partir de su vigencia. No debe incurrirse en el error de considerar que aplicar la Ley retroactivamente en estos casos, sería en beneficio del causante. En materia impositiva no deben buscarse beneficios aislados; aplicar la cuota más benigna retroactivamente causa perjuicio a los que pagaron de acuerdo con la Ley anterior porque quedarían en situación desventajosa y sería además una verdadera exención parcial de impuestos, rompiéndose los principios de generalidad y de uniformidad, es decir, de justicia en la imposición".

E. " Las normas procesales para la determinación del crédito fiscal, para el ejercicio de la facultad economico-coactiva o para la fase contenciosa, se deben aplicar, desde luego a los procedimientos en trámite, pero respetando las actuaciones ya realizadas".

F. " Las Leyes que modifican aumentando o disminuyendo los términos establecidos por una Ley anterior para el ejercicio de un derecho, deben aplicarse desde luego".

G. " Existen casos en los que aparentemente se puede hablar de un derecho adquirido a una exención de impuestos, como cuando por concesión o por disposición legal se ha declarado exenta de un gravamen a determinada categoría de individuos. Pero el derecho adquirido es solo aparente por las siguientes razones: en primer lugar, la exención es indebida porque es injusta y rompe el principio de generalidad de los impuestos, de manera que tiene un vicio de origen. En segundo lugar, admitir que al otorgar el ejecutivo o el legislativo una exención, existe un derecho adquirido al no pagar impuestos, significaría reconocer que el Estado puede comprometer el ejercicio de su soberanía, lo que no puede hacer. En tercer lugar sería tanto como reconocer que el acto de un órgano de estado, ejecutivo o legislativo puede vedar o coartar el ejercicio de las funciones

constitucionales que competen al legislativo, al impedirle establecer nuevos impuestos sobre determinada fuente. en Cuatro lugar, daría lugar a que en determinado momento, el Estado no pudiera cobrar impuesto alguno, si las legislaturas o ejecutivos anteriores habían concedido toda clase de exenciones. Por estas razones, en materia tributaria no puede hablarse de derechos adquiridos frente a la actividad impositiva del Estado, solo puede hablarse de hechos realizados" (7).

C.- JURISPRUDENCIA ACERCA DE LA IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY.

A efecto de tener una mejor comprensión respecto a la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las Leyes, es necesario además de hacer un estudio analítico de la misma, a efecto de tener una correcta interpretación de la misma; de tomar en cuenta la doctrina tanto nacional como extranjera que exista al respecto, es muy importante conocer las resoluciones del poder judicial federal, vertidas en las tesis emitidas al respecto. En ese sentido, a continuación se transcriben algunos criterios jurisprudenciales de la Suprema Corte de Justicia de la Nación relativas a la Irretroactividad de la Ley.

El maestro Ernesto Flores Zavala, hace mención a las siguientes tesis:

La Suprema Corte establece en las páginas 226 y 227 del Apéndice al tomo L del *Semanario Judicial de la Federación,* al establecer: "Que para que una ley sea retroactiva, se requiere que obre sobre el pasado y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores, y esta última circunstancia es esencial." "La ley es retroactiva cuando vuelve al pasado, para cambiar, modificar o suprimir los derechos individuales adquiridos." "Al celebrarse un contrato, se crea una situación jurídica concreta, que no puede destruirse por la nueva ley, si no es incurriendo en el vicio de retroactividad. Si una obligación ha nacido bajo el imperio de la ley antigua, subsistirá con los caracteres y las consecuencias que la misma ley le atribuye" (7) .
(Apéndice al tomo LXXVI. Segunda Parte, volumen II, pág. 1373).

La Segunda Sala en el expediente 2762/37 establece: " Una ley es retroactiva según lo ha establecido la doctrina y aceptado la jurisprudencia de la Suprema Corte, cuando vuelve sobre el pasado para examinar los efectos jurídicos de un hecho acontecido con anterioridad a su vigencia. Tratándose de las leyes fiscales, ese hecho jurídico debe ser necesariamente el hecho generador del

crédito fiscal y no un hecho diverso. No admitir esto conduciría a negar al Estado la facultad de modificar en cualquier momento su sistema impositivo, creando o suprimiendo tributos. El Estado no puede mediante una ley, por la limitación establecida en el artículo 14 constitucional, primer párrafo disponer de que un hecho jurídico que en un momento dado creaba una específica obligación fiscal o no creaba ninguna obligación fiscal, sea tomado en cuenta por una ley posterior para asociarle a una consecuencia jurídica más desfavorable al particular que la ley primitiva, o en general, una consecuencia que cuando el hecho aconteció no estaba asociada al acto mismo. Roubier, "Conflicto de Leyes en el Tiempo" (8).
(*Revista del Tribunal Fiscal*, núm. 7, página 2601).
Apéndice 1917-1988. Primera Parte, págs. 1207-1208.

El Lic. Jorge Reyes Tayabas, menciona la siguiente tesis:

"RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES FISCALES.- El Pleno hace suya la tesis de la Segunda Sala, en sentido de que si bien las leyes fiscales, por ser de interés público, pueden retrotraerse, y es legítima facultad del Estado cambiar las bases de la tributación, la justicia de tal retroactividad sólo puede entenderse en el sentido de que los contribuyentes no pueden alegar que han adquirido el derecho de pagar siempre el mismo impuesto que afecta su patrimonio, pero nunca en el sentido de que los causantes han de cubrir por el tiempo anterior a la nueva ley, la diferencia que resulte entre el impuesto que han venido pagando y el que deben pagar en lo sucesivo." (9).
Apéndice 1917-1975. Tercera Parte, pág.453.
Apéndice 1917-1988. Primera Parte, pág. 1208.

El Lic. Hugo Carrasco Iriarte, cita la siguiente tesis:
"Leyes. Pueden ser retroactivas cuando ello beneficia a las personas. De acuerdo con el articulo 14 constitucional " a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna ". Por lo tanto, cuando la aplicación retroactiva de la ley beneficia a las personas, no se contraria el texto constitucional, que establece la prohibición como una garantía individual en defensa de los particulares contra actos del poder público, lo cual implica por una parte, que no se trata de un principio absoluto por el que nunca y bajo ninguna circunstancia pueden existir excepciones, y por otra parte, implica que las autoridades no pueden invocar el art. 14 constitucional, colocándose en la situación de persona perjudicada con la disposición retroactiva o con la aplicación retroactiva de una ley. (10).

Revisión Num.2041/82. Resuelta en sesión de 8 de abril de 1983, por unanimidad de 7 votos. Magistrado ponente: Mario Cordera Pastor. Secretario: licenciado Francisco Rueda M. Del Campo.
Revista Num.40.2ª época. Año V. Abril de 1983. P 709.

CAPITULO III

GARANTIA DE AUDIENCIA

A.- INTRODUCCION.

El artículo 14 Constitucional en su segundo párrafo, establece: "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".

Este párrafo otorga dos garantías: la de legalidad y la de audiencia; mediante la primera, las autoridades fiscales deben normar su actuación apegándose en forma estricta a las disposiciones legales correspondientes a través de la Garantía de Audiencia, las leyes. que regulan los procedimientos administrativos para la determinación del crédito fiscal, así como para su cobro y la impugnación del mismo, deben reconocer el derecho del contribuyente para ser oído, esto es que tenga la oportunidad de presentar pruebas y alegar a su favor lo que a sus intereses convenga.

La Garantía de Audiencia contiene en sí cuatro garantías específicas de seguridad jurídica, a saber:

1. Que se siga un juicio cuando se pretenda privar a la persona de alguno de los bienes jurídicos tutelados por el ordenamiento constitucional.
2. Que el juicio se lleve a cabo ante tribunales previamente establecidos.
3. Que en dicho juicio se observen las formalidades esenciales del procedimiento.
4. Que el fallo correspondiente se dicte conforme a las leyes existentes con anterioridad al hecho que haya dado motivo al juicio.

La Garantía de Audiencia impone a las autoridades, la obligación frente al particular, de evaluar todos sus actos, de acuerdo a los requerimientos implícitos en el derecho de audiencia.

Los bienes que tutela la garantía en comento son: la vida, la libertad, la propiedad, la posesión originaria y derivada, así como los derechos subjetivos de la persona.

El juicio ha sido entendido por la Jurisprudencia en un sentido más amplio que el proceso judicial, al abarcar también el procedimiento administrativo.

Por tribunales previamente establecidos, también debe entenderse en un sentido lato, ya que no solamente comprende los órganos del Poder Judicial, sino también a los Tribunales Administrativos, como por ejemplo el Tribunal Agrario y el Tribunal Fiscal de la Federación.

Respecto a las formalidades esenciales del procedimiento, son tanto los que debe cumplir los procedimientos judiciales como los administrativos, para que de esa manera se proporcione a los afectados una verdadera oportunidad de defensa.

La cuarta garantía específica se refiere a la retroactividad de las leyes.

La Garantía de Audiencia es aplicable y corresponde a toda persona susceptible de ser objeto de actos de autoridad. El acto que viole la Garantía de Audiencia debe ser de carácter privativo, al sufrir menoscabo en su esfera jurídica del particular, o bien en un impedimento al libre ejercicio de un derecho.

B.- EXCEPCION DE LA GARANTIA DE AUDIENCIA EN EL DERECHO TRIBUTARIO

La Garantía de Seguridad Jurídica consagrada en el segundo párrafo del artículo 14 que se comenta, establece 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".

La disposición constitucional de referencia, presenta su excepción a la aplicación genérica tratándose del Derecho Tributario, que el Código Fiscal de la Federación establece en su capítulo III del Procedimiento Administrativo de Ejecución, el cual comprende cuatro secciones denominadas:

Sección 1.- Disposiciones Generales
Sección 2.- Del Embargo
Sección 3.- De la Intervención
Sección 4.- Del Remate.

Ha habido cuestionamientos respecto a si la facultad económica coactiva es constitucional, y al respecto el Lic. Emilio Margain Manatou opina: "Sobre este problema se considera que el procedimiento económico coactivo sí viola la garantía del segundo párrafo del artículo 14 Constitucional y su declaratoria de constitucionalidad se debe al auxilio que el poder público le ha dado a la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Debería reformarse la Constitución y preverse como salvedad el procedimiento económico coactivo." (11).

Como se ha dicho, la garantía individual de audiencia no opera en forma absoluta, ya que aduciendo a razones de interés general, la Constitución establece algunas excepciones al disfrute de la garantía de audiencia, tales como:

1. La prevista en el artículo 33 Constitucional, que establece la salvedad en el sentido de que el Presidente de la República tiene la facultad exclusiva de hacer abandonar el Territorio Nacional a todo extranjero cuya permanencia juzgue inconveniente, inmediatamente y sin necesidad de juicio previo.

2. La prevista en el artículo 27 Constitucional relativa a expropiaciones por causa de utilidad pública, por lo cual el Presidente de la República o los Gobernadores de los Estados, pueden, en base a las leyes respectivas dictar el acto de expropiación antes de que el particular afectado lleve a cabo su defensa.

Mi opinión respecto a la garantía de audiencia en materia tributaria, es una excepción a la regla, ya que la misma como tal no existe en el enunciado del segundo párrafo del artículo 14 Constitucional, y si bien, de acuerdo a la Suprema Corte de Justicia, el uso de la facultad económico coactiva por las autoridades administrativas no está en pugna con el artículo citado, y tomando en cuenta las razones de interés general como justificantes de las dos excepciones que prevé la propia Constitución en sus artículos 33 y 27 ya señalados, y que además el Código Fiscal de la Federación contiene la normatividad del procedimiento administrativo de ejecución y que el contribuyente puede con posterioridad al efecto de la molestia, ejercer la garantía de Seguridad Jurídica de Audiencia, estimo que sería conveniente que formalmente nuestra Constitución se reformara y mencionara la excepción, como es el caso del artículo 33 y 27 Constitucionales, coincidiendo con la opinión que el Lic. Emilio Margain Manatou tiene al respecto.

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha encargado de "validar" esa otra excepción a la garantía de audiencia en materia contributiva, fundamentando su actuación en consideraciones de política fiscal.

C.- JURISPRUDENCIA

Con relación a la interpretación y aplicación del precepto constitucional previsto en el segundo párrafo del artículo en comento, a continuación se presentan algunas resoluciones jurisprudenciales emitidas por nuestra Suprema Corte de Justicia:

El Lic. Hugo Carrasco Iriarte, hace mencion a las siguientes tesis:

AUDIENCIA, GARANTIA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA.

"Teniendo un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la ley, no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 Constitucional, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria, y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la de que los interesados impugnen ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el artículo 14 Constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos". (12).
Séptima Epoca, primera parte:
Vol. 53, p.37, A.R. 5032/69. Fábrica de Aceite "La Rosa", S.A. Unanimidad de 17 votos.

GARANTIA DE AUDIENCIA , EXCEPCIONES A LA, EN MATERIA FISCAL". Si bien es verdad que el Poder Legislativo está obligado según el artículo 14 Constitucional a establecer en las leyes el procedimiento adecuado para oír a los interesados y darles oportunidad de defenderse, también es cierto que la propia Corte ha establecido excepciones a ese criterio, entre las que se encuentran las leyes fiscales federales, respecto de las cuales debe observarse el régimen establecido por el Código Fiscal de la Federación. En efecto, como

el fisco se encarga de cobrar los impuestos determinados por las leyes, para el sostenimiento de las instituciones y de los servicios públicos, es evidente que dicho cobro tiene que hacerse mediante actos ejecutivos y unilaterales que si bien pueden ser sometidos a una revisión posterior a solicitud de los afectados, no pueden quedar paralizados por el requisito de audiencia previa, porque de esa manera podría llegar el momento en que las instituciones y el orden constitucional desaparecieran por falta de los elementos económicos necesarios para su subsistencia. Por tanto, en materia tributaria no rige la garantía de audiencia previa, al grado de que el legislador tenga que establecerla en las leyes impositivas.

No puede exigirse el establecimiento de una audiencia previa en beneficio de los afectados y en relación con la fijación de un impuesto. Toda vez que esa fijación, para cumplir con los fines de la tributación, debe ser establecida unilateralmente por el Estado, e inmediatamente ejecutiva, ya que sería sumamente grave que fuese necesario llamar a los particulares afectados, para que objetaran previamente la determinación de un impuesto, lo que paralizaría los servicios correspondientes y, por el contrario cuando se trata de contribuciones, la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la fijación de impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen ante las propias autoridades el monto y el cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho de combatir la fijación del impuesto, una vez que ha sido determinado por las autoridades fiscales, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia consagrado por el artículo 14 Constitucional, precepto que no requiere necesariamente y en todo caso la audiencia previa, sino que de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos." (13).
Sexta Epoca, primera parte:
Vol. XCVII. p.28 A.R. 6390/63. Rafael Añorve Valverde y coagraviados. Unanimidad de 16 votos.

La Suprema Corte de Justicia ha establecido otra salvedad a la garantía de audiencia en materia tributaria como sigue:

El Lic. Ignacio Burgoa O. hace mención a las siguientes tesis:

"Como el fisco se encarga de cobrar los impuestos determinados por las leyes para el sostenimiento de las instituciones y de los servicios públicos, es

evidente que dicho cobro tiene que hacerse mediante actos ejecutivos y unilaterales que si bien pueden ser sometidos a una revisión posterior a solicitud de los afectados, no pueden quedar paralizados por el requisito de audiencia previa, porque de esa manera podría llegar el momento en que las instituciones y el orden constitucional desaparecieran por falta de los elementos económicos necesarios para su subsistencia. Por tanto, en materia tributaria no rige la garantía de audiencia previa al grado de que el legislador tenga que establecerla en las leyes impositivas. No puede exigirse el establecimiento de una audiencia previa en beneficio de los afectados y en relación con la fijación de un impuesto, toda vez que esa fijación para cumplir con los fines de tributación, debe ser establecida unilateralmente por el Estado e inmediatamente ejecutiva, ya que sería sumamente grave que fuese necesario llamar a los particulares afectados para que objetaran previamente la determinación de un impuesto, lo que paralizaría los servicios correspondientes...". (14).
Semanario Judicial de la Federación. Sexta Epoca. Vol. XCVII, Julio de 1965. Ejecutorias del pleno, páginas 18 a 44.

En el mismo sentido el criterio citado ha sido adoptado por la Jurisprudencia del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia, cuya tesis establece lo siguiente:

"Teniendo un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la ley no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 Constitucional, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y el cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho de combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el artículo 14 Constitucional, precepto que no requiere necesariamente y en todo caso, la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos".(15).
Apéndice 1985, tesis 8, Pleno.

A su vez, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha elaborado la siguiente Jurisprudencia:

El Lic. Jorge Reyes Tayabas, cita las siguientes tesis:

"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, que el artículo 16 de ese mismo ordenamiento supremo determina en su primer 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 solo 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 el 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 solo a una restricción provisional". (16).
Novena Epoca, Tomo IV. Julio/96, página 5.

Por otra parte, el Tribunal en Pleno emite la siguiente tesis:
" No es exacto que solo las autoridades judiciales son constitucionalmente competentes para privar de sus propiedades y derechos a los particulares en los casos en que la ley aplicable así lo prevenga. Si bien, el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional exige para ello "juicio seguido ante los Tribunales previamente establecidos", es tradicional la interpretación relativa a que los Tribunales previamente establecidos no son exclusivamente los judiciales, sino también las autoridades administrativas, a quienes la ley ordinaria confiere competencia para ello, pero eso sí, respetando la previa audiencia, la irretroactividad de la ley, las formalidades esenciales del procedimiento y la aplicación exacta de la ley. Esta interpretación tradicional se debe a que por la complejidad de la vida moderna sería imposible que el Estado cumpliera sus funciones públicas con acierto, prontitud y eficacia, si tuviera siempre que acudir a los Tribunales Judiciales para hacer efectivas sanciones establecidas en las leyes". (17).
Informe de 1969. Tribunal Pleno, página 216, primera parte.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, en relación a la función legislativa en materia fiscal, respecto a los actos de molestia, ha manifestado su criterio en los siguientes términos:

El Tribunal Fiscal de la Federación (45 años) menciona la siguiente tesis:

GARANTIA DE AUDIENCIA.EXCEPCIONES A LA, EN MATERIA FISCAL.- Si bien es verdad que el Poder Legislativo está obligado según el artículo 14 constitucional, a establecer en las leyes el procedimiento adecuado para oír a los interesados y darles oportunidad de defenderse, también es cierto que la propia Corte ha establecido excepciones a ese criterio, entre las que se encuentran las leyes fiscales, respecto de las cuales debe observarse el régimen establecido por el Código Fiscal de la Federación. En efecto, como el Fisco se encarga de cobrar los impuestos determinados por las leyes, para el sostenimiento de las instituciones y de los servicios públicos, es evidente que dicho cobro tiene que hacerse mediante actos ejecutivos y unilaterales que si bien pueden ser sometidos a una revisión posterior a solicitud de los afectados, no pueden quedar paralizados por el requisito de audiencia previa, por que de esa manera podría llegar el momento en que las instituciones y el orden constitucional desaparecieran por falta de elementos económicos necesarios para su subsistencia. Por tanto, en materia tributaria no rige la garantía de audiencia previa al grado de que el legislador tenga que esclarecerla en las leyes impositivas.

No puede exigirse el establecimiento de una audiencia previa en beneficio de los afectados y en relación con la fijación de un impuesto, toda vez que esa fijación, para cumplir con los fines de la tributación, debe ser establecida unilateralmente por el Estado, e inmediatamente ejecutiva, ya que sería sumamente grave que fuese necesario llamar a los particulares afectados, para que objetaran previamente la determinación de un impuesto, lo que paralizaría los servicios correspondientes, y, por el contrario, cuando se trata de contribuciones, la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la fijación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen ante las propias autoridades el monto y el cobro correspondiente, y basta que la Ley otorgue a los causantes el derecho de combatir la fijación del impuesto, una vez que ha sido determinado por las autoridades fiscales, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia consagrada por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente y en todo caso la audiencia previa, sino que de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos.(18).

Amparo en revisión 6390/63.- Rafael Añorve Valverde y Coags.- 27 de julio de 1965.- Unanimidad de 16 votos.- Ponente: Manuel Yáñez Ruiz.

CAPITULO IV

GARANTIA DE LEGALIDAD

A.- INTRODUCCION.

En el artículo 16 Constitucional se consagra la seguridad jurídica que imparte mayor protección a cualquier gobernado, sobre todo a través de la garantía de legalidad. Para efectos de estudio, podemos dividir el artículo citado en cuatro partes:

La primera de carácter general, comprende el análisis de la garantía de legalidad de los actos emitidos por la autoridad.

La segunda, de carácter especifico, protege la libertad del individuo, establecida en los párrafos primero a octavo.

La tercera garantía específica, protege la inviolabilidad del domicilio, comprendida en los párrafos primero, octavo, onceavo y treceavo.

La cuarta garantía específica de inviolabilidad de las comunicaciones privadas, establecidas en los párrafos noveno, décimo y doceavo.

A continuación se transcribe el contenido del actual artículo en comento.

ARTICULO 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 del procedimiento.

No podrá librarse orden de aprehensión sino por la autoridad judicial y sin que preceda denuncia, acusación o querella de un hecho determinado que la ley señale como delito, sancionado cuando menos con pena privativa de libertad y existan datos que acrediten los elementos que integran el tipo penal y la probable responsabilidad del indiciado.

La autoridad que ejecute una orden judicial de aprehensión deberá poner al inculpado a disposición del juez, sin dilación alguna y bajo su más estricta responsabilidad. La contravención a lo anterior será sancionada por la ley penal.

En los casos de delito flagrante, cualquier persona puede detener al indiciado poniéndolo sin demora a disposición de la autoridad inmediata y ésta con la misma prontitud, a la del ministerio público.

Sólo en casos urgentes, cuando se trate de delito grave así calificado por la ley y ante el riesgo fundado de que el indiciado pueda sustraerse a la acción de la justicia, siempre y cuando no se pueda ocurrir ante la autoridad judicial por razón de la hora, lugar o circunstancia, el ministerio público podrá, bajo su responsabilidad, ordenar su detención, fundando y expresando los indicios que motiven su proceder.

En casos de urgencia o flagrancia, el juez que reciba la consignación del detenido deberá inmediatamente ratificar la detención o decretar la libertad con las reservas de ley.

Ningún indiciado podrá ser detenido por el ministerio público por más de cuarenta y ocho horas, plazo en que deberá ordenarse su libertad o ponérsele a disposición de la autoridad judicial; este plazo podrá duplicarse en aquellos casos que la ley prevea como delincuencia organizada. Todo abuso a lo anteriormente dispuesto será sancionado por la ley penal.

En toda orden de cateo, que solo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan a los que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla una acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

Las comunicaciones privadas son inviolables: La ley sancionará penalmente cualquier acto que atente contra la libertad y privación de la misma. Exclusivamente la autoridad judicial federal, a petición de la autoridad federal que faculte la ley o del titular del ministerio público de la entidad federativa correspondiente, podrá autorizar la intervención de cualquier comunicación privada. Para ello, la autoridad competente, por escrito, deberá fundar y motivar las causas legales de la solicitud, expresando además, el tipo de intervención, los sujetos de la misma y su duración. La autoridad judicial federal no podrá otorgar estas autorizaciones cuando se trate de materias de carácter electoral, fiscal, mercantil, civil, laboral o administrativo, ni en el caso de las comunicaciones del detenido con su defensor.

Las intervenciones autorizadas se ajustarán a los requisitos y límites previstos en las leyes. Los resultados de las intervenciones que no cumplan con estos, carecerán de todo valor probatorio.

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

La correspondencia que bajo cubierta circule por las estafetas, estará libre de todo registro, y su violación será penada por la ley.

En tiempo de paz ningún miembro del ejercito podrá alojarse en casa particular contra la voluntad del dueño, ni imponer prestación alguna. En tiempo de guerra los militares podrán exigir alojamiento, bagajes alimentos y otras prestaciones, en los términos que establezca la ley marcial correspondiente".

B.- LEGALIDAD DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD.

Esta garantía prevista en el primer párrafo del artículo 16 fué aprobada tanto por el Congreso constituyente de 1857, como por el de 1917. La finalidad es proteger a las personas de actos arbitrarios cometidos por las autoridades que pudiere afectar su persona, su familia, domicilio, sus derechos, bienes o posesiones. Este párrafo garantiza la seguridad personal y real, ya que las molestias causadas pueden referirse a la persona como en el caso de las aprehensiones, de los cateos y visitas domiciliarias, o bien a las cosas que ellos poseen, como es el caso de allanamiento de morada, registro de papeles o la privación de bienes.

Con base en lo anterior, el ser humano no puede ser molestado, tampoco su familia, domicilio, papeles y posesiones pueden ser objeto de pesquisas, cateos, registros o secuestros, sino mediando escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.

En el entendido de que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite y en base a nuestro sistema constitucional, ninguna autoridad puede dictar disposición alguna, que no esté basada en un precepto de ley.

Son tres las condiciones que el artículo establece a los actos de autoridad que causan molestia:

1.- Que sea por escrito.
2.- Que provenga de autoridad competente.
3.- Que el escrito funde y motive la causa legal del procedimiento.

C.- MANDAMIENTO ESCRITO

El primer requisito que debe cumplir todo acto de autoridad que cause molestia, es que debe constar por escrito, con la finalidad de que la persona afectada esté en posibilidad de conocer en forma precisa la autoridad que ordena el acto, el contenido del mismo y las consecuencias jurídicas que puede traer.

Asimismo, el ordenamiento escrito debe contener la firma original o autógrafa de la autoridad competente. En consecuencia, si en el documento no aparece la firma original o autógrafa de la autoridad, o bien que aparezca en facsímil o impresa, no se cumple el requisito de que el acto de molestia conste por escrito.

Asimismo, los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con las obligaciones que previa y en forma expresa les impongan las leyes aplicables al caso

D.- JURISPRUDENCIA

Para la mayor comprensión y entendimiento de la legalidad tributaria, citaremos algunas tesis jurisprudenciales emanadas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

El maestro Adolfo Arrioja Vizcaino, hace mención a la siguiente tesis:

"....examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y su evolución racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios

gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.
"Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el Artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles". (19).
Semanario Judicial de la Federación. Quinta Epoca. Tomo LXXXI, página 6374.

La siguiente Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resulta muy ilustrativa, respecto al significado de la garantía de legalidad en materia tributaria:

Jorge Diego Rosas y coautores hacen mención a la siguiente tesis:

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE DEBEN SALVAGUARDAR LOS. "Al disponer el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, no solo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero esté establecido por ley, segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el pago de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales

de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida. Es decir, el principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo, debe definir cuales son los elementos y supuestos de la obligación tributaria: esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto, la base y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. En resumen, el principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal," nullum tributum sine lege". (20).
Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendas, 31 de agosto de 1976, Unanimidad 15 votos.

El Lic. Ignacio Burgoa O. hace mención a la siguiente tesis:

"Cuando el artículo 16 de nuestra Ley Suprema previene que nadie puede ser molestado en su persona, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, está exigiendo a las autoridades no simplemente que se apeguen, según criterio escondido en la conciencia de ellas, a una ley, sin que se conozca de que ley se trata y los preceptos de ella, que sirvan de apoyo al mandamiento relativo a las propias autoridades, pues esto ni remotamente constituiría garantía para el particular. Por lo contrario, lo que dicho artículo les está exigiendo es que citen la ley y los preceptos de ella en que se apoyen, ya que se trata de que justifiquen legalmente sus proveídos haciendo ver que no son arbitrarios. Forma de justificación tanto mas necesaria, cuanto que dentro de nuestro régimen constitucional, las autoridades no tienen más facultades que las que expresamente les atribuye la ley". (21).
Amparo en revisión, 1259/59, Octavio Ramos E. Y coagraviados, 10 de agosto de 1959. Unanimidad de 4 votos. Ponente: José Rivera P.C. Tomo XXVI, segunda sala, pág. 13 y 14 Sexta Epoca.

E.- AUTORIDAD COMPETENTE.

La legitimación de la autoridad lo constituye el nombramiento en términos legales recaído en la persona que posea los requisitos necesarios. La

competencia es el conjunto de facultades que la ley otorga para el ejercicio de sus atribuciones. La garantía que establece el precepto constitucional en cita, concierne a la competencia de la dependencia del Estado, fuera de cualquier consideración sobre la legitimidad de la persona encargada de dicha dependencia. El artículo que se comenta subordina la eficacia de la actuación de las autoridades, a la competencia que la ley les confiere.

En materia administrativa, la competencia de la autoridad, es requisito esencial para la eficacia jurídica del acto.

La Ley Orgánica de Administración Pública Federal, establece en su título segundo de la Administración Pública Centralizada al respecto lo siguiente:

Artículo 11.- Los titulares de las Secretarías de Estado y de los Departamentos Administrativos, ejercerán las funciones de su competencia por acuerdo del Presidente de la República.

Artículo 14.- Al frente de cada secretaría habrá un secretario de Estado, quien para el despacho de los asuntos de su competencia, se auxiliará por los subsecretarios, oficial mayor, directores, subdirectores, jefes y subjefes de departamento, oficina, sección y mes, y por los demás funcionarios que establezca el reglamento interior respectivo y otras disposiciones legales.

Artículo 16. Corresponde originalmente a los titulares de las secretarías de estado y departamentos administrativos el trámite y resolución de los asuntos de su competencia, pero para la mejor organización del trabajo podrán delegar en los funcionarios a que se refieren los artículos 14 y 15, cualesquiera de sus facultades, excepto aquellas que por disposición de la ley o del reglamento interior respectivo, deban ser ejercidas precisamente por dichos titulares. En los casos en que la delegación de facultades recaiga en jefes de oficina, de sección y de mesa de las secretarías de Estado y departamentos administrativos, aquellos conservarán su calidad de trabajadores de base en los términos de la Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado.

A su vez, el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de junio de 1997, establece respecto a la competencia de las autoridades lo siguiente:

Art. 1. El Servicio de Administración Tributaria, como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene a su cargo el ejercicio de

las facultades y el despacho de los asuntos que le encomienden la Ley del Servicio de Administración Tributaria y los distintos ordenamientos legales aplicables, así como los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República y los programas especiales y asuntos que el Secretario de Hacienda y Crédito Público le encomiende ejecutar y coordinar en las materias de su competencia.

Art. 4.- La administración, representación, dirección, supervisión y coordinación de las unidades administrativas, así como de los servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria, recaerán directamente en el Presidente.

El Presidente es la máxima autoridad administrativa del Servicio de Administración Tributaria y ejercerá las facultades de éste, por lo que mediante acuerdo podrá delegar las facultades otorgadas a los titulares de las Unidades, Direcciones Generales, Administraciones Generales y Coordinaciones Generales, a favor de los Directores, Administradores Centrales, Administradores, Subadministradores y Subadministradores adscritos a ellas. El citado acuerdo de delegación de facultades deberá ser aprobado por la Junta de Gobierno, a propuesta del Presidente, y se publicará en el Diario Oficial de la Federación.

Respecto a Competencia de Autoridades, se presenta Jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal de la Federación.

El Tribunal Fiscal de la Federación hace mención a la siguiente tesis:

COMPETENCIA DE AUTORIDADES.- CUANDO DERIVA DE UN ACUERDO DELEGATORIO NO PUBLICADO DEBE EXHIBIRSE ESTE PARA ACREDITARLO.- Cuando el actor plantea la incompetencia de la autoridad que emitió la resolución impugnada, sobre ella recae la carga de demostrar su competencia cuando se funde en un acuerdo delegatorio no publicado en el Diario Oficial de la Federación, pues en tal supuesto debe exhibir dicho Acuerdo para que el juzgador esté en posibilidad de analizar los términos en que fué emitido y de ahí derivar si la autoridad es o no competente". (22).
Revisión No. 1719/80.- Resuelta en sesión de 23 de junio de 1981, por unanimidad de 7 votos.

F.- FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.

La autoridad debe expresar los motivos de hecho y las razones de derecho que tomó en cuenta para emitir el acto de molestia que aplica al gobernado.

La fundamentación se entiende como la obligación que tiene la autoridad de expresar en el mandamiento escrito, los preceptos legales que regulen el hecho y las consecuencias jurídicas que el acto de la autoridad pretenda imponer. Por motivación debe entenderse las razones por las que la autoridad considera que los hechos en que se basa están probados y corresponden a los previstos en las disposiciones legales que aplica. Ambos conceptos se correlacionan, pues no es lógico citar disposiciones legales sin tener relación de los hechos de que se trata. Esta correlación supone un razonamiento de la autoridad para demostrar la aplicabilidad de los preceptos legales a los hechos de que se trate. Que se funde y motive la causa del procedimiento, quiere decir que se exprese el motivo de hecho que lo autoriza y el derecho con que se procede. La cuestión de hecho consiste en cerciorarse de que tal hecho ha existido en determinado tiempo y lugar, y la cuestión de derecho asegura que la ley tiene una disposición aplicable al hecho individual.

Los derechos fundamentales establecidos en el primer párrafo del artículo 16 constitucional en comento, comprende el principio de legalidad de los actos realizados por la autoridad.

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación publicado el 31 de diciembre de 1981, el cual se encuentra vigente a la fecha, establece en el artículo No. 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 u ordenadc o transmitido el procedimiento del que deriva dicha resolución.
II. Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso.
III. Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada.
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.

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

Acorde al contenido en el precepto legal de referencia, en particular el párrafo 11 relativo a la facultad que tiene la autoridad administrativa para practicar visitas domiciliarias, el Código Fiscal de la Federación establece al respecto lo siguiente:

Art. 38.- Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito.
II. Señalar la autoridad que lo emite.
III. Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

Art. 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

I. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

Art. 43.- En la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 de éste Código, se deberá indicar:

I. El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado.

II. El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en

cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado.

Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente.

Respecto a la fundamentación y motivación de las ordenes emitidas por las autoridades, la máxima autoridad judicial se hace presente a través de las siguientes tesis jurisdiccionales:

El Lic. Ignacio Burgoa O. hace mención a las siguientes tesis:

"De conformidad con el artículo 16 de la Constitución Federal, 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 lo que es evidente, en atención a esta disposición constitucional, que las autoridades están obligadas a expresar en sus resoluciones, las razones y motivos que tengan para dictarla en determinado sentido, dándoselos a conocer al interesado, a efecto de que esté en aptitud de hacer valer sus defensas contra la misma, ya que de lo contrario, se le infieren molestias infundadas e inmotivadas y, consecuentemente, se viola en su perjuicio la garantía constitucional señalada". (23).
Semanario Judicial de la Federación, tomo XXXVIII, página 199.

La garantía de legalidad prevista en el artículo 16 de la Constitución Federal y conforme al cual todo acto de autoridad debe de estar soportado por una norma jurídica, que establezca con precisión el contenido del acto en particular, actuación que debe cumplir con los principios de fundamentación y motivación. Al respecto la Suprema Corte de Justicia ha expresado su criterio en los siguientes términos:

"Las autoridades administrativas están obligadas conforme a los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal, a fundar y motivar sus actos, citando las disposiciones legales aplicables al caso y las razones de su aplicabilidad, a efecto de que los interesados puedan formular adecuadamente sus defensas; pues no basta que citen alguna razón, máxime si ésta es inexacta o inadecuada; y cuando no lo hacen así, infringen las garantías que otorgan dichos artículos". (23A).
Informe correspondiente al año de 1947, Segunda Sala, página 27.

En ese mismo sentido la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia emite su resolución en la siguiente forma:

"El artículo 16 de la Carta Magna, es terminante al exigir, para la validez de todo acto autoritario de molestia, que el mismo esté fundado y motivado, debiendo entenderse por fundamentación la cita del precepto que le sirva de apoyo, y por motivación la manifestación de los razonamientos que llevaron a la autoridad la conclusión de que el acto concreto de que se trate encuadra en la hipótesis prevista en dicho precepto. No basta, por consiguiente, con que exista en el derecho positivo un precepto que pueda sustentar el acto de la autoridad, ni un motivo para que ésta actúe en consecuencia, sino es indispensable que se hagan saber al afectado los fundamentos y motivos del procedimiento respectivo, ya que solo así estará en actitud de defenderse como estime pertinente. Por otra parte, la circunstancia de que el acto reclamado satisfaga las garantías del mandamiento escrito y de autoridad competente, no le libera del vicio de inconstitucionalidad consistente en la ya apuntada falta de fundamentación, pues todas estas garantías son concurrentes y deben por lo mismo, ser respetadas por la autoridad en el mismo acto que ella emane. El artículo 16 de la Constitución Federal, exige que en todo acto de autoridad se funde y motive la causa legal del procedimiento. Para cumplir con este mandamiento, deben satisfacerse dos clases de requisitos, unos de forma y otros de fondo. El elemento formal queda surtido cuando en el acuerdo, orden o resolución, se citan las disposiciones legales que se consideran aplicables al caso y se expresan los motivos que precedieron su emisión. Para integrar el segundo elemento, es necesario que los motivos invocados sean reales y ciertos y que, conforme a los preceptos invocados sean bastantes para provocar el acto de autoridad". (23B).
Amparo en revisión 8872/61. José Horacio Septién, 21 de julio de 1961. Cinco votos. Ponente Felipe Tena Ramírez. tomo XLVIII, Segunda Sala, página 36, Sexta Epoca.

Por otra parte, es conveniente conocer las opiniones de estudiosos del derecho en el aspecto contributivo, como a continuación se indica:

El Lic. Tomás Ruíz Pérez indica " En cumplimiento de la Carta Magna es requisito forzoso que las visitas domiciliarias en materia fiscal, se limiten a lo señalado en el mandamiento escrito de autoridad competente. De ahí que los auditores hacendarios únicamente puedan realizar la visita en relación a los impuestos, derechos, contribuciones y en general las obligaciones fiscales marcadas en el escrito pertinente, y en el plazo igualmente especificado.

Consecuentemente si los visitadores ejercen una auditoria ampliándose a impuestos, derechos o renglones no asentados en la orden, es nula la diligencia en todo lo que exceda de lo mandado y el acta de visita tocante a lo excedente, carece de validez y eficacia probatoria" (24).

Por su cuenta el Dr. Rogelio Martínez Vera indica lo siguiente:

"....Deberán hacerse constar en forma circunstanciada, es decir, deberá hacerse mención detallada de cada uno de los acontecimientos observados por los visitadores durante el desarrollo de la diligencia, absteniéndose de emitir opiniones en cuanto al grado de cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales. Esto significa que los visitadores deberán ser sumamente objetivos en la diligencia de fiscalización, extremadamente precisos y marcadamente claros en cuanto a la narración de los hechos, procurando que haya una secuencia lógica entre la narración de un hecho a otro a fin de que al término de la diligencia, con la simple lectura del acta, el visitado se pueda percatar de los alcances de la diligencia, ya que de no hacerse así, este puede argumentar que se le deja en estado de indefensión, por no estar el acta de visita debidamente circunstanciada" (25).

CAPITULO V

OBLIGACION CONSTITUCIONAL DE PAGAR IMPUESTOS

A.-ANTECEDENTES DEL ARTICULO 31 FRACCION IV CONSTITUCIONAL

1.-En el año 1776 Adam Smith publica en Londres su obra denominada Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones, señalando que "Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. Los gastos del Gobierno, en lo que concierne a los súbditos de una gran nación, vienen a ser como los gastos de administración de una gran hacienda con respecto a sus copropietarios, los cuales, sin excepción, están obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses. En la observancia o en la omisión de esta máxima, consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición". (26).

Este gran tratadista y visionario de la justicia contributiva, al establecer que para la determinación de las contribuciones se deben tomar en cuenta la proporcionalidad y la equidad, postulados que posteriormente se convierten en principios y que deben observar las leyes tributarias.

2.- El 26 de agosto de 1789 Francia crea la "Declaración de los Derechos del hombre en sociedad", la cual establece en artículo 13 que "Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común. Ella debe ser repartida por igual entre todos los ciudadanos, en razón de sus posibilidades". (27).

Se aprecia en este ordenamiento la presencia de dos requisitos fundamentales que deben contener toda norma tributaria, como son el Principio de Proporcionalidad y el de Equidad.

3.- El 29 de noviembre de 1810, el Cura de Dolores, don Miguel Hidalgo y Costilla, dictó un Bando y establece el siguiente ordenamiento: "Que siendo necesario para éste (el vasallo), alguna remuneración para los forzosos gastos de guerra, y otros indispensables para la defensa y decoro de la Nación, se contribuya con un dos por ciento de la alcabala en los efectos de la tierra y con el tres en los de Europa, quedando derogadas las que establecían el seis ". (28)

Se observa en éste ordenamiento, el interés manifiesto de que las contribuciones no sean gravosas, que sean adecuadas a las circunstancias de los contribuyentes y que determinadas actividades tengan menor gravamen que otras.

4.- El 14 de septiembre de 1813, Don José María Morelos y Pavón, establece en los Sentimientos de la Nación: "Que se quite la infinidad de tributos, hechos e imposiciones que nos agobian, y se señale a cada individuo un cinco por ciento de sus ganancias de semillas y demás efectos u otra carga igualmente ligera, que no oprima tanto, como la alcabala, el estanco, el tributo y otros, pues con esta ligera contribución y la buena administración de los bienes confiscados al enemigo, podrá llevarse el peso de la guerra y honorarios de los empleados".(29).

Se aprecia la preocupación de Don José María Morelos porque las contribuciones no sean elevadas, que no opriman tanto la economía de los ciudadanos, que no sea una carga agobiante y por consiguiente difícil de pagarse.

5.- El 22 de octubre de 1814, el Supremo Congreso Mexicano sancionó en Apatzingán el Decreto Constitucional para la libertad de la América Mexicana, estableciendo en el artículo 36 "Las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones para seguridad y defensa".(30).

La Constitución de Apatzingán es la primera que aparece en América Latina con objetivos políticos definidos. Es de llamar la atención que el ordenamiento legal establece que las contribuciones son donaciones de los ciudadanos, no extorsiones, no imposiciones forzadas, sino que el gobernado quiere pagar las contribuciones en forma voluntaria, como si hubiere cultura fiscal, conciencia fiscal para desprenderse de parte de sus ingresos a favor del gobierno. Al respecto, creo que ni en aquellos tiempos, ni en el presente se ha logrado esa pretensión legislada; sin embargo, es un antecedente importante del actual artículo 31 fracción IV Constitucional.

6.- El 4 de octubre de 1824 el Congreso Constituyente expide la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos, la cual establece en el articulo 50 las facultades exclusivas del Congreso, citando en la fracción VIII "Fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión, y tomar anualmente cuentas al gobierno".(31).

Este ordenamiento general que establece los lineamientos que dan origen al Presupuesto de Egresos de la Federación, a la Ley de Ingresos correspondiente, así como de las autoridades encargadas de la recaudación impositiva; sin embargo, dicho ordenamiento no hace mención a la moderación o proporcionalidad de las contribuciones.

7.- El 29 de diciembre de 1836, se aprueba la primera de las Leyes Constitucionales y en el artículo 3 indica: "Son obligaciones del mexicano:

II. Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y lo comprendan".(32).

En esta disposición normativa se precisa la garantía de legalidad, al establecer las contribuciones a través de leyes, lo cual proporciona seguridad jurídica al contribuyente.

8.- El 5 de febrero de 1857, el Congreso General Constituyente crea la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos, la cual establece en su artículo 31 "Es obligación de todo mexicano:

II. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".(33).

Es en esta Constitución Federal de 1857 donde se incluye por primera vez los conceptos de proporcionalidad y equidad, mismos que deben contener todas las leyes relativas a las contribuciones a cargo de los ciudadanos.

9.- El 5 de febrero de 1917, el Congreso Constituyente de Querétaro promulga la actual Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en su artículo 31 establece: "Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".(34).

10.- El 5 de marzo de 1993 se modifica la citada fracción IV del artículo 31 para incluir al Distrito Federal y queda como sigue:

IV. "Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". (35).

Siendo nuestra Constitución Política Federal la norma suprema que rige el Estado de Derecho en México, de la cual emanan los Principios de Derecho que rigen al Sistema Jurídico en general y por consiguiente los Principios de Derecho aplicables en la relación tributaria existente entre la autoridad fiscal y los contribuyentes.

En ese orden de ideas, las diversas leyes secundarias aplicables en materia contributiva, derivan del citado artículo 31 Fracción IV, por lo que las disposiciones establecidas en las leyes, así como la aplicación de las mismas, deben tener como límite la propia Constitución y en ningún momento rebasar sus limites, so pena de que los contribuyentes que se sientan agraviados, ejerzan sus derechos de utilizar los medios de defensa existentes ante las autoridades correspondientes, las que en esos casos, deberán emitir su resolución a favor del contribuyente, por tener la resolución combatida características de inconstitucionalidad, y por consiguiente, carece de validez jurídica.

El Poder Tributario no es absoluto, ya que está sujeto a limitaciones establecidas en la Constitución Política Mexicana. Algunas de las limitaciones se encuentran dentro de las Garantías Individuales, como derechos subjetivos públicos del gobernado, por lo que las leyes tributarias y la aplicación de las mismas, en ningún momento deben impedir o limitar el ejercicio de sus derechos.

Del contenido de la citada fracción IV del Artículo 31 Constitucional se observan los siguientes principios:

1. Principios de Generalidad.
2. Principio de Obligatoriedad.
3. Principio de Destino a los Gastos Públicos.
4. Principio de Proporcionalidad
5. Principio de Equidad
6. Principio de Legalidad

B.- PRINCIPIO DE GENERALIDAD.

El principio de generalidad es uno de los elementos intrínsecos de las leyes, y por consiguiente consecuencia directa del régimen de legalidad tributaria. Una ley es general, cuando sin excepción se aplica a todas las personas que se ubiquen en la hipótesis establecida en la misma.

El artículo 13 de nuestra Constitución establece: "Nadie puede ser juzgado por leyes privativas". De esta disposición normativa se desprende el principio de generalidad, en el sentido de que las leyes contributivas no deben grabar a una persona o a un grupo de personas individualmente determinadas. De esta manera, la ley privativa no es auténtica, ya que no cumple con los atributos propios de todas las leyes, al no ser general, abstracta, impersonal y permanente. La ley privativa es personal y concreta, porque se refiere a una persona o a varias personas individualmente determinadas.

El principio que se comenta no quiere decir que todos los mexicanos deban pagar impuestos, sino solo aquellos que se ubiquen en una situación jurídica o de hecho establecida en la ley y que al llevar a cabo operaciones o actividades objeto de las leyes contributivas, obtengan un ingreso, utilidad o rendimiento, que es la base a la que se aplica una tasa o tarifa, tomando en cuenta la capacidad contributiva de la persona.

Por otra parte, si bien el artículo 31 Constitucional establece en el encabezado "Son obligaciones de los mexicanos", no quiere decir que los extranjeros residentes en México o los residentes en el extranjero que obtengan ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, no deban pagar impuestos en México. La Ley de Extranjería y Naturalización del 28 de mayo de 1886, establecía en su artículo 35: " Los extranjeros tienen la obligación de contribuir para los gastos públicos de la manera que lo dispongan las leyes... ". La Ley de Nacionalidad y Naturalización de fecha 5 de Enero de 1934 en el artículo 32, impone a los extranjeros la obligación de pagar las contribuciones ordinarias o extraordinarias y a satisfacer cualquier otra prestación pecuniaria, siempre que sean ordenadas por las autoridades y alcancen a la generalidad de la población donde residen.

Efectivamente, del enunciado constitucional en comento, surge la interrogante respecto a que si solamente los mexicanos tienen obligación de pagar contribuciones, sin incluir a los extranjeros. Si bien, el precepto constitucional no se refiere a estos últimos, tampoco lo prohibe, por lo que se infiere que las

leyes ordinarias sí pueden incluirlos como contribuyentes. Lo anterior es de justicia, al considerar que las personas de nacionalidad extranjera que tienen su domicilio en territorio nacional, se benefician al igual que los mexicanos de los diversos servicios públicos que el Estado (Gobierno Federal, Estatal o Municipal) proporciona sin distinción alguna.

Así mismo, el Código Fiscal de la Federación de 1938 en el artículo 21, fracción segunda, establecía como sujetos de impuestos a los extranjeros que residan en la República Mexicana o fuera de ella.

A su vez el Código Fiscal de 1966 consideraba como sujeto pasivo a toda persona física o moral, mexicana o extrajera.

El actual Código Fiscal de la Federación, vigente desde 1981 en su artículo primero generaliza al establecer que " las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas... ".

Por otra parte la actual Ley del impuesto Sobre la Renta en su artículo primero establece que las personas físicas y morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I. Las residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el País, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.
III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el País, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a estos".

Es obvio que no todas las personas deben pagar impuestos, sino sólo las que son sujetas de algún impuesto y que lleven a cabo actividades consideradas por la ley como grabadas, y en estos casos, están obligados a pagarlo cuando obtengan ingresos o utilidades, tomando en cuenta su capacidad contributiva (esto último, tratándose del Impuesto Sobre la Renta).

Al respecto, el maestro Ernesto Flores Zavala indica lo siguiente: "El Principio de Generalidad no significa que todos deben pagar todos los

impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto. Sin embargo, este principio puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerado y entonces debe interpretarse en el sentido de que todo impuesto debe grabar a todos aquellos individuos cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones" (36).

El Lic. Adolfo Arrioja Vizcaino cita las siguientes tesis:

A su vez, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido Jurisprudencia en el siguiente sentido "....Es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta; es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y se apliquen sin consideración de especie o de persona a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto que no sean abrogadas...".(37).
Tesis 17, publicada en el apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1965. Primera parte, página 58.

La Suprema Corte también ha emitido un precedente en los siguientes términos: "Es incuestionable que en el caso en que la fuente de riqueza o del ingreso está situada dentro del territorio nacional, el Estado Mexicano, en uso de su soberanía tributaria, tiene derecho a recabar los tributos legítimamente creados sin que ello pueda conceptuarse como violatorio del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues dicho precepto corresponde al capítulo de las obligaciones de los mexicanos; pero sin que ello signifique que por estar obligados los mexicanos a contribuir a los gastos de la Federación, del Estado y de los Municipios en donde residen, de la manera proporcional y equitativa que señalan las leyes, los extranjeros están exentos de dicha obligación cuando la fuente de la riqueza radica en territorio nacional o en otro supuesto cuando están domiciliados en la República Mexicana".(38).
Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, amparo en revisión. Société Anonyme des Manufactures des Glaces et Produits Chemiques de Saint Gobain Chuny et Ciry, y Fertilizantes de Monclova, S.A., páginas 290 a 292.

C.- PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece en el Capitulo II, artículos 30, 31 y 32, aspectos fundamentales relativos a los mexicanos como son respectivamente la nacionalidad mexicana, las obligaciones y casos especiales en que se refiere a mexicanos sobre extranjeros. A su vez el propio articula 31 que trata de las obligaciones de los mexicanos, mismas que son de carácter público como prestar el servicio militar, hacer que los hijos acudan a las escuelas para obtener la educación primaria y secundaria, servir en la guardia nacional para la defensa de la independencia, así como contribuir para los gastos públicos.

El principio de obligatoriedad, aunado a la generalidad establece que las personas que se encuentran en algunas de las hipótesis normativas previstas en las leyes contributivas federales, estatales y municipales, se encuentran obligados a pagar los correspondientes impuestos, en los términos y plazos que las respectivas leyes establezcan.

En base a que el Estado mexicano requiere de recursos financieros para dar fiel cumplimiento a su responsabilidad de cubrir los gastos públicos y en base a que las contribuciones son la fuente más sana e importante de que dispone el Estado, se justifica la obligatoriedad de la disposición normativa contenida en la fracción IV del articulo 31 en comento.

De esta manera se entiende que el cobro de las contribuciones es un acto formal y social que la administración pública, en representación del Estado lleva a cabo, ejerciendo su potestad de imperio que le es correlativa, dentro de las que se encuentran el procedimiento administrativo de ejecución, en los casos que los contribuyentes no paguen los impuestos adeudados en los plazos establecidos por las leyes fiscales aplicables. El incumplimiento de los contribuyentes, afecta seriamente al Estado, al no recibir en su oportunidad los impuestos que legítimamente le corresponden, traduciéndose esto en afectaciones a la sociedad, que es en ultima instancia la beneficiada o perjudicada. Por esa razón, la autoridad fiscal en el ejercicio de las facultades conferidas, hará exigible la obligación incumplida, adicionando al impuesto histórico omitido, la actualización del mismo, los recargos correspondientes por el perjuicio ocasionado al Estado durante el tiempo incumplido, así como las multas a que haya lugar. Lo anterior, independientemente que la actuación dolosa del contribuyente, se haga merecedora de ser considerada como delito

de defraudación fiscal, caso en el que la persona puede ser privada de la libertad.

D.- DESTINO DE LAS CONTRIBUCIONES.

El articulo 31 en su fracción IV establece que para la validez constitucional de dicho precepto, deben cumplirse tres requisitos: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine a cubrir los gastos públicos. De faltar alguno de estos requisitos, la contribución será contraria a lo establecido por la Constitución.

Ahora bien, que debemos entender por gastos públicos.

La Lic. Dolores Beatriz Chapoy Bonifas opina que "El gasto público es el monto de las erogaciones efectuadas por el Estado, para la adquisición de los bienes y el pago de los salarios necesarios para la prestación de los diferentes servicios públicos, para cubrir el servicio de la deuda y para realizar diversos pagos de transferencia, pensiones, jubilaciones y subsidios" (39).

En opinión del tratadista M.G. Fonrouge, se entiende por gasto público "Toda erogación, generalmente en dinero, que incide sobre las finanzas del Estado y se destine al cumplimiento de fines administrativos o económico sociales" (40).

Para B. Griziotti se entiende por gastos públicos "Las erogaciones y los empleos de riqueza destinados a la prestación de los servicios públicos, que son requeridos por el interés público, el cual comprende también el de la colectividad y el de los individuos particulares" (41).

Para el tratadista A.E. Buck, " El estudio del gasto público, desde el punto de vista histórico, no puede reducirse a una catalogación de la estadística financiera referente a este tema, pues es un hecho de gran significación política y económica a la vez. En su aspecto económico revela una exigencia de las necesidades del Estado, dadas por la misma realidad, que se impone a despecho de los propósitos convencionales que puedan abrigar los gobernantes; son motivaciones recibidas que no siempre pueden limitarse. Ello explica la falta de concordancia y armonía entre los gastos públicos y la capacidad económica de la nación. En su aspecto político, se manifiesta el influjo que sobre la economía del Estado ejercen los factores políticos como elementos determinantes. Y todo ello, estimado en conjunto, representa la

dirección fundamental de la hacienda tanto en lo económico como en lo político" (42).

El maestro Lic. Andres Serra Rojas define al gasto público como "....el constituido por el conjunto de los egresos del Estado, empleados en los servicios públicos, obras públicas, etc., y en la realización de una política económica de desarrollo y justicia social. El documento que contiene la enumeración de esos egresos se denomina: Presupuesto de Egresos de la Federación". (43).

El tratadista García Oviedo indica respecto al presupuesto de egresos: "Se discute si el presupuesto es una regla de derecho o un simple acto administrativo. Es a nuestro juicio, un acto administrativo. El presupuesto no participa de la naturaleza esencial de la ley. Tiene un contenido económico, implica una ordenación económica, afecta a una gestión. Su naturaleza administrativa aparece en primer plano y es además, un acto de autorización del Poder Legislativo al Poder Ejecutivo para realizar gastos y obtener ingresos. Y un acto también de limitación jurídica para la administración, ya que los créditos que reconoce no pueden ser rebasados por ella" (44).

Como se puede observar por la doctrina vertida por tratadistas tanto nacionales como extranjeros, así como por la legislación mexicana en sus diversas reglamentaciones a que se ha hecho alusión, y tomando en cuenta la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se puede concluir que el concepto de gasto público es muy amplio, que es todo lo destinado a la administración pública, que se presenta año con año en el Presupuesto de Egresos, el cual tiene una correlación directa con la Ley de Ingresos de la Federación.

Si bien existe la obligación constitucional para los ciudadanos mexicanos de aportar una parte de sus ingresos, utilidades o rendimientos para los gastos públicos; en la medida de que se incumpla con dicho pago, se lesionan seriamente los intereses del Erario Federal, al no recaudar en su oportunidad los impuestos que legítimamente le corresponden y por lo tanto, al no disponer de dichos recursos financieros, el propio Estado no podrá cumplir los planes y programas previamente determinados, o bien tendrá que acudir a otras fuentes de financiamiento, que pueden resultar muy onerosas al País.

Por otra parte, el Gobierno Federal tiene una gran responsabilidad con su pueblo respecto a la eficiente y transparente administración, así como a un

efectivo control de las asignaciones presupuestales a los diferentes organismos del sector publico, pugnando siempre por optimizar los recursos en aras del mayor beneficio para los gobernados. En los casos en que la aplicación de las contribuciones al gasto público, se desvíe de los anteriores enunciados, habrá desconfianza entre los contribuyentes y algunos tenderán a pagar menos impuestos.

El gasto público está integrado por la pluralidad de los egresos del Estado, utilizados en los servicios públicos, así como en la realización de una política económica de desarrollo y justicia social. El documento que contiene esos egresos se denomina Presupuesto de Egresos de la Federación.

Los objetivos de dicho presupuesto son entre otros:

- Apoyar la generación de empleo.
- Coadyuvar a mantener un crecimiento alto y sostenido.
- Propiciar una mejoría en el nivel de vida de la población.
- Controlar la inflación.
- Fortalecer programas prioritarios.

En la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Publico Federal (Articulo 2) publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de Diciembre de 1976, establece:

El Gasto Público Federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, inversión financiera, así como pagos de pasivos o deudas públicas que realizan:

I.- El Poder Legislativo.
II.- El Poder Judicial.
III.- La Presidencia de la República.
IV.- Las Secretarias de Estado y Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República.
V.- El Departamento del Distrito Federal.
VI.- Los Organismos Descentralizados.
VII.- Las Empresas de participación Estatal mayoritaria.
VIII.- Los Fideicomisos en los que el Fideicomitente sea el Gobierno Federal, el Departamento del Distrito Federal o alguna de las entidades mencionadas en las fracciones VI y VII.

El Presupuesto de Egresos de la Federación es un documento que elabora la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que el Ejecutivo Federal envía a la Cámara de Diputados para su revisión y aprobación.

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal establece la competencia de la Secretaría de Hacienda para la elaboración del proyecto de Presupuesto de Egresos (Diario Oficial de la Federación 21 de Febrero de 1992).

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

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

XV.- Formular el programa del gasto público federal y el proyecto de presupuestos de egresos de la Federación y presentarlos junto con el del Departamento del Distrito Federal a la consideración del Presidente de la República.

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

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

La Constitución Política Federal establece:
Articulo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados.

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

El Reglamento Interior de la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico (Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de Febrero de 1992), establece:

Articulo 1. "La Secretaria de Hacienda y Crédito Publico, como dependencia del Poder Ejecutivo Federal, tiene a su cargo el despacho de los asuntos que le encomiendan La Ley Orgánica de Administración Publica Federal y otras leyes, así como los reglamentos, decretos, acuerdos y ordenes del Presidente de la República".

Articulo 6. El Secretario tendrá las siguientes facultades no delegables:

I.- "Proponer al Presidente de la República la política del Gobierno Federal en las materias financiera, fiscal, del gasto público, crediticia, bancaria, monetaria, de divisas y de precios y tarifas, de bienes y servicios del sector público, para la formulación del Plan Nacional de Desarrollo y sus programas".

VI.- Proponer al Ejecutivo Federal los proyectos de Presupuesto de Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal.

El Tribunal Fiscal de la Federación (45 años) cita las siguientes tesis:

GASTO PUBLICO ESPECIAL, EL DESTINO DE LOS IMPUESTOS A UN NO ES VIOLATORIO DE LA FRACCION IV DEL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL.- "El artículo 31 de la Constitución Federal establece, en su fracción IV, una obligación a cargo de los particulares mediante el pago de impuestos que deben satisfacer dos requisitos: los de proporcionalidad y equidad determinados en ley expresa. Esa obligación tiene como objeto el de la satisfacción de los gastos públicos que el Estado debe cubrir en beneficio de la colectividad. La interpretación del citado precepto constitucional debe superarse, porque el señalamiento de que con los impuestos deben cubrirse los gastos públicos, no constituye una prohibición para que los tributos se destinen desde su origen, por disposición de las legislaturas, a cubrir un gasto en especial, cualquiera que sea la forma en que el mismo se fije o distribuya por el legislador o por la autoridad administrativa que formule el presupuesto de egresos, siempre que éste sea en beneficio de la autoridad. Si alguna prohibición contiene el precepto, no es otra que la de que los impuestos se destinen a fines diferentes a los del gasto público" . (45).

Amparo en revisión 2801/72.- Autotransportes del Sur de Jalisco, S.A. de C.V. ; 15 de Febrero de 1973. Unanimidad de 16 votos. Ponente: Jorge Iñarritu. Séptima Epoca, Volumen 50, Primera parte, pág. 57.

La Sala Auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en jurisprudencia definida, sostiene:
"Gastos Públicos. Naturaleza Constitucional.- El gasto público, doctrinaria constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre un gasto público, que el importe de lo recaudado por la Federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado, relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos.
El concepto material del gasto público, estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, al través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto.
Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación, está prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se comprueba de su consulta, ya que existe el renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción está destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República". (46).
Informe 1969 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pág. 25 de la Sala Auxiliar.

E.- PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES.

La fracción IV del artículo 31 constitucional, indica en la parte final de la misma, que las contribuciones se establezcan de manera proporcional y equitativa, lo que da origen al Principio de Proporcionalidad y al Principio de Equidad. Si bien las Garantías Individuales, están comprendidas en el Capítulo Primero que comprende los primeros 29 artículos de la Constitución, esto no quiere decir que sean los únicos que protegen al gobernado, toda vez que existen normas constitucionales en artículos posteriores, que limitan el ámbito de validez de las Normas Jurídicas que al respecto se expidan, por lo que se infiere que también constituyen garantías individuales; tal es el caso del contenido en la fracción IV del citado artículo constitucional, donde se encuentra la limitación relativa a que las leyes de carácter tributario que se expidan, deben cumplir ese requisito que establece la Carta Magna, y que en este caso hacemos referencia a la proporcionalidad y equidad que deben observar las leyes ordinarias.

El Lic. Adolfo Arrioja Vizcaino define los conceptos de proporcionalidad y equidad como sigue:

"La Proporcionalidad puede definirse como el Principio en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato Constitucional, deben establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica; afectar fiscalmente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el País, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular.

Por su parte, a la Equidad podemos definirla como el Principio en virtud del cual, por mandato Constitucional, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación juridico-fiscal (hipótesis de causación, objeto gravable, fechas de pago, gastos deducibles, sanciones, etc.), con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas, que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad. Dicho en otras palabras, la equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula".(47).

El precepto constitucional de referencia, no define el contenido ni el alcance de los dos conceptos aludidos; sin embargo, nuestro máximo Tribunal sí emite su criterio al respecto, como se desprende de las siguientes:

F.- JURISPRUDENCIA.

El Lic. Adolfo Arrioja Vizcaino hace mención a las siguientes tesis:

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. "Se entiende por proporcionalidad en el pago de los impuestos, el hecho de que las personas consideradas sujetos pasivos, deben contribuir a los gastos públicos en relación a su capacidad económica, aportando una parte justa de sus ingresos, utilidades o rendimientos, de tal forma que las personas que obtengan mayores ingresos, tributen cualitativamente mas que las que obtengan menores ingresos, esto es, que se paguen impuestos tomando en cuenta la capacidad contributiva de las personas".

El Principio de Proporcionalidad está directamente relacionado con la capacidad económica de los contribuyentes, la cual debe ser grabada tomando en cuenta tarifas progresivas, para que de esa manera el impacto monetario sea diferente no únicamente en cuanto a la cantidad sino en cuanto a un mayor o menor sacrificio.
Lo antes mencionado es corroborado por el criterio de la Suprema Corte de Justicia, la que en la parte relativa, expresa lo siguiente: "Todos son llamados a contribuir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad; estos criterios de progresividad son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción cuarta del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva está en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la Nación". (48).
Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al terminar el año de 1969. Jurisprudencia. Sala Administrativa. Página 52.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, siendo el máximo órgano representativo del Poder Judicial Federal, es quien ha intervenido para determinar las irregularidades de las leyes ordinarias respecto a la propia Constitución Federal, que es la que les da origen. En base a lo anterior, si un contribuyente se siente agraviado porque el Poder Ejecutivo le ha determinado un crédito fiscal, el cual, dicho contribuyente considera como un impuesto exorbitante o ruinoso, razón por la cual acude ante el más alto tribunal, en defensa de sus legítimos derechos constitucionales, solicitando la protección de la justicia.

Se ha cuestionado si la tasa del 35% a que se refiere el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, aplicable a las utilidades que obtengan los Contribuyentes que se dediquen a actividades empresariales, es inconstitucional por no estar acorde a la capacidad contributiva de algunas personas, al obtener utilidades empresariales mínimas.

En ese sentido, el pleno de la Suprema Corte de Justicia determinó que era constitucional la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en relación a la carga tributaria del 35% aplicable a utilidades de los contribuyentes dedicados a actividades empresariales, concluyendo que la tasa fija del 35% establecida en el artículo 10 de la citada ley, no contraviene el Principio de Proporcionalidad.

El Lic. Enrique Calvo Nicolau hace mención a la siguiente tesis:

A continuación se transcribe el proyecto de tesis elaborado en ese sentido:

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES. LA TASA FIJA DEL 35% ESTABLECIDA EN EL ARTICULO 10 DE LA LEY, NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD. Este Tribunal Pleno ha sostenido en Jurisprudencia firme que mediante la aplicación de tarifas progresivas se logra que la grabación sea proporcional, cobrándose un impuesto superior a aquellos contribuyentes que hayan obtenido mayores ingresos, comparativamente considerado con quienes obtuvieron medianos y reducidos recursos que, consecuentemente, tributarán en medianas y menores cantidades respectivamente. Sin embargo la Jurisprudencia mencionada, en la que se contienen los conceptos antes expuestos, publicada bajo el rubro:
"IMPUESTOS. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD", en el informe de 1985, primera parte, Pleno, páginas 371 y 372, fue sustentada en los amparos en revisión en los cuales se impugno la Ley del Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas, casos todos ellos, en los que resulta perfectamente aplicable el punto de vista sustentado por dicha Jurisprudencia; pero tratándose de las sociedades mercantiles el sistema cambia, de tal suerte que sujetarlas a una tasa fija para efectos de tributación en el Impuesto Sobre la Renta sí cumple con el Principio de Proporcionalidad, por las razones siguientes: El establecimiento en nuestro País de una tasa proporcional para el gravámen respecto de sociedades mercantiles se explica porque en nuestra estructura tributaria impera el principio de transparencia fiscal, según el cual se considera que el sujeto del gravámen es la persona física y no la sociedad mercantil. En efecto, estas personas morales son estructuras jurídicas con personalidad distinta a sus integrantes y por lo tanto, podrían conceptuarse primariamente como formas de organización de los individuos para hacer negocios.
Aunque una sociedad mercantil puede estar formada por otras personas morales, es indudable que la primera sociedad que ha formado parte de otras, está integrada también por personas físicas, quienes buscan la estructura mercantil por razones de organización, de imagen comercial, de permanencia del negocio, etc. Ahora bien, en todos los casos el destino final de las ganancias de la sociedad mercantil será distribuida entre los accionistas, bien en forma de dividendos o como reembolso al reducir su capital o entrar en liquidación.

Así pues, entre tanto las ganancias permanezcan en la sociedad mercantil, están grabadas por el Impuesto Sobre la Renta de las Sociedades Mercantiles al 35% fijo, pero al distribuirse entre los accionistas, la persona moral deduce el monto de la utilidad distribuida, recuperando el impuesto y el accionista, persona física, acumula a sus ingresos dicha utilidad, por lo cual se paga en definitiva el impuesto sobre la renta de las personas físicas, aplicándose la tarifa progresiva dispuesta para las mismas por la propia ley. De lo anterior se colige que el impuesto de las sociedades mercantiles tiene un carácter temporal hasta que sus ganancias sean distribuidas a personas físicas, lo cual ocurrirá tarde o temprano, por lo que de acuerdo con la regla de transparencia fiscal, los contribuyentes definitivos de dicho gravamen son las personas físicas cuyos ingreso si están sujetos a una tarifa progresiva. En atención a lo expuesto, debe concluirse que la tasa fija del 35% establecida para las sociedades mercantiles en el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no contraviene el Principio de Proporcionalidad Tributaria, ni la Jurisprudencia firme establecida por este Tribunal Pleno y que a fin de cuentas, las ganancias de las sociedades se distribuirán entre los socios y estos como persona físicas, tributarán mediante una tarifa progresiva que grava diferencialmente sus ingresos, consiguiéndose un pacto diferente en el patrimonio de cada uno de los contribuyentes del gravamen, de acuerdo con su nivel de ingresos y su capacidad contributiva". (49).
(Este proyecto de tesis corresponde al amparo en revisión 1332/88. Compañía Hotelera El Presidente, S.A de C.V; y no ha sido publicado ni en la Gaceta ni en el Semanario judicial de la Federación).

Por otra parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación a la fracción IV del artículo 31 Constitucional, requiere que los impuestos además de estar establecidos en la Ley, deben ser proporcionales, equitativos y estar destinados a los gastos públicos, si falta alguno de estos requisitos, la contribución se opondrá a lo previsto por la Constitución Federal. En este sentido, nuestro máximo Tribunal ha definido el concepto de equidad y proporcionalidad en los siguientes términos:

Por equidad tributaria se entiende que los contribuyentes de un mismo impuesto deben tener el mismo trato frente a la Ley, que establece el propio impuesto. En relación a ello se contraviene el artículo 90 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, fracción VI, párrafo segundo. Dicho precepto fué declarado inconstitucional en los siguientes términos:

El Lic. Jorge Diego Rosas y coautores, citan la siguiente tesis:

"RENTA, IMPUESTO SOBRE LA. EL ARTICULO 90, FRACCION VI, PARRAFO SEGUNDO, DE DICHA LEY, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION DE 26 DE DICIEMBRE DE 1990, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD QUE ESTABLECE LA FRACCION IV DEL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL.- El principio de equidad tributaria radica esencialmente en la igualdad ante la ley de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los cuales deben recibir trato igual en cuanto a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc. Ahora bien, la disposición mencionada contraviene dicho principio al establecer a favor de los contribuyentes que obtengan ingresos por el otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles para casa habitación, la posibilidad de deducir el 50 % de dichos ingresos, y de un 35 % a los mismos causantes que otorguen el uso o goce temporal de inmuebles para fines distintos, puesto que, no obstante que todos ellos obtienen ingresos de una misma actividad y, por lo mismo, forman parte de un mismo grupo de contribuyentes, se les da un trato desigual atendiendo al destino del inmueble objeto de contrato, provocando con ello la inequidad entre los diversos causantes del impuesto que se encuentran en la misma hipótesis de causación". (50).
(Gaceta S:J:F: No. 59. Pleno, noviembre 1992, pág. 35.).

CAPITULO VI

FUENTES FORMALES DEL DERECHO CONTRIBUTIVO

A.- INTRODUCCION.

Por fuente generalmente se entiende el origen de algo. Doctrinalmente las fuentes del derecho se clasifican en formales, materiales o reales y fuentes históricas; entendiéndose por fuentes formales generalmente los procesos de creación de las leyes; por fuentes materiales o reales, los factores, hechos sociales, elementos y circunstancias que dieron origen a las normas; y por fuentes históricas, los documentos que contienen el texto de las leyes, la evidencia histórica que permite el conocimiento del derecho.

Toda norma jurídica tiene un origen histórico, un fundamento ideológico (lato sensu), y una fuente formal (actos y fuentes que determinan la validez y el contenido de una norma legal). Dentro de las fuentes formales del derecho fiscal mexicano, se tienen las siguientes:

La Constitución.
Las leyes reglamentarias o leyes constitucionales.
Las leyes ordinarias.
Tratados internacionales.
Los decretos ley.
Los decretos delegados.
Los convenios de coordinación fiscal (Federación y Entidades Federativas).
Los reglamentos.
Criterios y resoluciones misceláneas.
La jurisprudencia.
La doctrina.
Los principios generales de derecho.
La costumbre.

" El término fuente en opinión del tratadista Claude Do Pasquier, crea una metáfora, señalando que remontarse a las fuentes de un río es llegar al lugar en que sus aguas brotan de la tierra de manera semejante, inquirir la fuente de una disposición jurídica es buscar el sitio en que ha salido de las profundidades de la vida social a la superficie del derecho". (51).

B.- LA CONSTITUCION.

Nuestra Carta Magna establece en el artículo 133 "Esta Constitución, las Leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión..."

De la Constitución derivan las Leyes, por lo tanto es el fundamento de todo el orden jurídico fiscal.

Es la Constitución la fuente por excelencia del Derecho. Gran parte de los preceptos constitucionales, dentro de los que se encuentran algunas Garantías Individuales, tienen una relación directa con diversos aspectos fiscales, como se indica a continuación:

Garantías de Igualdad(Artículos 1,2,3,4,12,13 y 29).
Garantías de Libertad (Artículos 5,6,7,8,9,10,11,24 y 28).
Garantías de Seguridad Jurídica (Artículos 14,15,16,17,18,19,20,21,22 y 23).
Garantías Sociales (Artículos 3, 27 y 123).

C.- LA LEY.

La ley representa la fuente formal más importante del Derecho en general y en particular del Derecho Fiscal, ya que todas las actividades que se lleven a cabo en la relación entre la autoridad fiscal y los contribuyentes, deben quedar comprendidos dentro del ámbito tributario y estar previstas por una norma jurídica aplicable a cada caso.

Son Leyes normativas las morales y las jurídicas, siendo estas últimas las que son de mayor importancia para el derecho tributario. Por Ley normativa se entiende todo juicio a través del cual se impone determinada conducta como debida, y tiene como finalidad provocar en el gobernado un comportamiento tal que establece como debido.

La Ley como fuente del derecho tributario se encuentra consagrada en el artículo 31 fracción IV constitucional, al establecer como "obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la Federación, como del Distrito Federal, Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

A su vez, el Principio Constitucional encuentra eco en el Código Fiscal de la Federación, al establecer en su artículo primero " Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas....".

Toda Ley debe contener tres atributos propios:

1. Debe ser general, esto es que sus disposiciones son aplicables a un número indeterminado de personas, por lo que toda persona al ubicarse dentro del supuesto previsto en la norma, queda supeditado al orden general de la ley.

2. Debe expresarse en términos abstractos, para ser aplicada a casos concretos en particular; la Ley se expresa en supuestos que de llevarse a cabo, se aplican las consecuencias previstas en la misma Ley.

3. Debe ser obligatoria, sancionada y publicada por el titular del Poder Ejecutivo Federal. Si no fuere obligatoria, perdería su poder coercitivo y el Estado no tendría fuerza legal para obligar a las personas al cumplimiento de las normas jurídicas.

CAMARA DE ORIGEN EN MATERIA TRIBUTARIA.

En principio, las iniciativas de Ley pueden presentarse indistintamente ante cualquiera de las dos Cámaras que integran el Congreso de la Unión. Sin embargo, la excepción a la regla lo consagra la propia Constitución en el artículo 72 inciso h, que establece: "La formación de las Leyes o Decretos pueden comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versen sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados".

Por tal razón, respecto a la formación de todas las Leyes Fiscales, la Cámara de Diputados será la Cámara de origen y la de Senadores será la revisora.

APLICACIÓN, ENTRADA EN VIGOR Y DURACION DE LA VIGENCIA DE LAS LEYES FISCALES.

Cada vez que las Leyes Fiscales son aprobadas por el Congreso de la Unión, sancionadas y promulgadas por el Presidente de la República, refrendadas por el Secretario de Hacienda y Crédito Público y publicadas en el Diario Oficial

de la Federación, reúnen los requisitos formales para entrar en vigor en toda la República Mexicana a efecto de que sean obedecidas y cumplidas en sus términos.

En México existen dos sistemas respecto a la iniciación de vigencia de las Leyes, el sucesivo y el sincrónico. El sistema sucesivo previsto en el artículo 3 del Código Civil Federal, vigente desde 1928, establece "Las leyes, reglamentos, circulares o cualesquiera otras disposiciones de observancia general, obligan y surten sus efectos tres días después de su publicación en el Periódico Oficial".

El sistema sincrónico, establecido en el artículo 4 del propio ordenamiento legal establece "Si la ley, reglamento, circular o disposiciones de observancia general, fija el día en que debe comenzar a regir, obliga desde ese día, con tal de que su publicación haya sido anterior".

El Código Fiscal de la Federación, es acorde al sistema sincrónico, al establecer en su artículo 7 que "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".

Por otra parte, el artículo 73 fracción VII de la Constitución establece que: El Congreso tiene facultad: para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto".

Tomando en cuenta que el Presupuesto de Ingresos de la Federación, debe ser discutido y aprobado cada año, se infiere que las leyes fiscales mismas que establecen las contribuciones requeridas para integrar el referido presupuesto, también debe tener una vigencia anual.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido el criterio siguiente:

El Lic. Adolfo Arrioja Vizcaino hace mención a la siguiente tesis:

"PERIODICIDAD ANUAL DE LAS LEYES FISCALES.- Las leyes de carácter fiscal tienen una periodicidad anual limitada, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 65 fracción II y 73, fracción VII de la Constitución Federal. La Ley de ingresos tiene, para su vigencia un período determinado, o

sea de un año, al cabo del cual deja de tener eficacia en relación con aquellos impuestos que no quedan incluidos dentro del presupuesto del año respectivo; y el sistema que emplea el Legislador, al incluir en el Presupuesto de Ingresos determinado tributo, tiene a su vez la eficacia de dar continuidad y vigencia, a tal respecto, a las leyes específicas tributarias, del orden mismo del impuesto incluido en el presupuesto anual, esto, natural y lógicamente, por economía funcional y para evitar la expedición, promulgación, refrendo y publicación de las leyes que, de otro modo, tendrían que hacerse cada año. Esta tesis sobre periodicidad fija y determinada de las leyes tributarias y su continuidad por el solo hecho de comprenderse el tributo en la Ley de Ingresos, está aceptada por la doctrina". (52).
(Queja 200/52. Oficina Federal de Hacienda en Piedras Negras, Coah. Semanario Judicial de la Federación. Tomo CXVII. Página 1178).

Es de explicarse y aceptarse el nexo existente entre el Presupuesto de Ingresos de la Federación y la Ley de Ingresos de la propia Federación, ambos de vigencia anual, y las leyes tributarias; trae como consecuencia que la vigencia de éstas sea de un año. Lo anterior, en base a que en la citada Ley de Ingresos de la Federación, se incluyen los impuestos que han de estar vigentes para el año siguiente, señalando además el importe presupuestado que se espera recaudar por cada uno de ellos.

D.- EL DECRETO LEY.

El artículo 49 de la Constitución establece una disposición muy especial, al dotar de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, a efecto de que tome las medidas requeridas para enfrentar la situación que guarde el País en casos de invasión, perturbación grave de la paz pública o cualquier otro que ponga en gran peligro a la sociedad.

Al respecto, el citado artículo constitucional precisa: "El Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

No podrán reunirse dos o más de estos Poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del articulo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar.

La Constitución consagra una serie de garantías a las personas que se encuentren en el territorio nacional, como lo precisa el artículo 1°. Al señalar que las Garantías Individuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece, como lo precisa el artículo 29 Constitucional. La suspensión de las garantías tiene por objeto otorgar facilidades al Presidente de la República para restablecer la paz pública, quien de acuerdo con los secretarios de Estado y con la aprobación del Congreso de la Unión, podrá suspenderlas en todo el país, solo en un lugar específico y por tiempo limitado.

Ante un caso de la declaración de un período de emergencia, trae consigo las siguientes consecuencias:

1.- El investir al Ejecutivo (Presidente de la República) de facultades extraordinarias para legislar.

2.- La disolución temporal del Congreso de la Unión.

3.- La suspensión en todo el territorio nacional o en lugar específico de todas o algunas Garantías Individuales.

Desde el año 1917 en que se promulgó la Constitución que nos rige, la única ocasión en que se dictó Decreto Presidencial para la suspensión de las Garantías Individuales, fue el 2 de junio de 1942, cuando el General Manuel Avila Camacho decretó el estado de guerra de México a Alemania, Italia y Japón, por lo que se suspendieron las garantías individuales que pudieren obstaculizar el actuar rápidamente ante la situación presentada.

En base a la historia y a las perspectivas de que México anhela y es amigo de la paz, los Decretos Ley no se pueden considerar como una fuente formal del Derecho Tributario.

E.- EL DECRETO DELEGADO.

Con base en lo establecido en el segundo párrafo del artículo 49, no podrán reunirse dos o más poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial en una sola persona, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el artículo 29.

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

A su vez, el artículo 131 Constitucional, establece en su segundo párrafo: "El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquiera otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida".

El Decreto Delegado es emitido con el carácter de decreto presidencial, ante la delegación de facultades del Congreso de la Unión a favor del Ejecutivo, por prescribirlo así la propia Constitución. En este caso, no se requiere de una declaratoria previa de emergencia; en el Decreto Ley sí se requiere.

El Código Fiscal de la Federación, establece en su artículo 39 fracción III que el Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá conceder subsidios o estímulos fiscales.

Por su parte, la Ley de Ingresos de la Federación aplicable para el ejercicio de 1998, en su artículo 16 faculta al Ejecutivo Federal para que expida las disposiciones requeridas para el cumplimiento de lo establecido por la misma ley en materia de estímulos fiscales, al mencionar lo siguiente:

Se faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para otorgar los estímulos fiscales y subsidios siguientes:

1.- Los relacionados con comercio exterior:

a) Ala importación de artículos de consumo a las regiones fronterizas.
b) A la importación de equipo y maquinaria a las regiones fronterizas.

2.- A cajas de ahorro y sociedades de ahorro y préstamo.

Se aprueban los estímulos fiscales y subsidios con cargo a impuestos federales, así como las devoluciones de impuestos concedidos para fomentar

las exportaciones de bienes y servicios o la venta de productos nacionales a las regiones fronterizas del país en los porcientos o cantidades otorgados o pagadas en su caso, que se hubieran otorgado durante el ejercicio fiscal de 1997.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público escuchará, para conceder los estímulos a que se refiere este artículo, en su caso, la opinión de las dependencias competentes en los términos de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público expedirá las disposiciones necesarias para el cumplimiento de lo establecido por éste artículo en materia de estímulos fiscales y subsidios".

Otros ejemplos de Decretos Delegados se encuentran publicados en el Diario Oficial de la Federación del 6 de marzo de 1979, relativo al fomento del empleo y la inversión en las actividades industriales; el Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de enero de 1980 relativo al otorgamiento de estímulos a la exportación de productos manufacturados en el País.

F.- EL REGLAMENTO.

El artículo 89 fracción I de la Constitución Federal establece: Son facultades y obligaciones del Presidente: "Promulgar y ejecutar las leyes que expide el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia".

El reglamento administrativo es un acto formalmente ejecutivo, ya que proviene del Poder Ejecutivo, y materialmente legislativo, al crear situaciones jurídicas de carácter general, abstractas y obligatorias, a través de los cuales se desarrolla y complementa en detalle el contenido de una ley, ya que éstas por su misma naturaleza, sólo contienen principios y enunciados de carácter general, y en pocas ocasiones establecen con detalle sus particularidades. Esto último se puede justificar en base a que el proceso de formación de las leyes proviene de cuerpos deliberativos que someten el proyecto de ley a debates y discusiones que generalmente no contempla los aspectos particulares necesarios en la futura aplicación de la misma, razón por la que ante la imposibilidad material de que el cuerpo legislativo prevea en la ley las diversas contingencias y eventualidades que puedan presentarse, obliga al

Ejecutivo a subsanar esa carencia, ya que de otra manera, estaría limitado a dar cumplimiento a su responsabilidad de hacer que se ejecuten las leyes.

No pueden existir reglamentos fiscales autónomos, esto es que no tengan su apoyo en una ley fiscal expedida por el Congreso de la Unión. Así mismo la facultad reglamentaria del Presidente de la República es indelegable, esto es que sea absolutamente personal.

Por otra parte, el artículo 92 Constitucional, establece que "Todos los reglamentos, decretos, acuerdos y ordenes del Presidente deberán estar firmados por el Secretario de Estado o Jefe del Departamento Administrativo a que el asunto corresponda, y sin este requisito no serán obedecidos". A la firma del funcionario respectivo, se le da el nombre de refrendo y la falta del mismo sería un desacato al ordenamiento constitucional, razón por la cual los particulares no la obedecerían.

El Reglamento de toda ley se entiende como un complemento de la misma, lo que fortalece el Principio de Legalidad que debe observar toda disposición legal.

El Reglamento en ningún momento debe ir más allá de la Ley, ni imponer obligaciones diversas a las precisadas en la Ley reglamentada, como afirma Marcel Waline, "La primera expresión de subordinación de la autoridad reglamentaria al legislador es la obligación de respetar las leyes en su letra y en su espíritu".(53).

De acuerdo a la adecuada interpretación de la facultad reglamentaria, es conveniente reproducir la opinión del jurista mexicano don Mariano Coronado, vertida con relación a la Constitución de 1857: "Para la ejecución de las leyes necesita el Presidente expedir reglamentos y dictar disposiciones y ordenes. El reglamento difiere de la ley en que ésta establece principios, y aquel los desarrolla; esta es perpetua, aquel varía según las circunstancias; ésta manda, aquel obedece; el reglamento, por lo tanto, no puede usurpar el dominio de la ley, imponiendo penas, creando impuestos, organizando los poderes públicos, etc. Se limita a desenvolver los principios de la ley, a fijar los pormenores que directamente se derivan de sus preceptos. En suma, el Presidente, como jefe supremo de la Administración Federal, dispone y resuelve lo conveniente para el buen despacho de ella. Por descontado se entiende que los reglamentos y demás disposiciones del Ejecutivo no han de contrariar la Ley, puesto que tiene que proveer a su exacta observancia". (54).

Respecto a la potestad reglamentaria del Presidente de la República, se citan las siguientes tesis jurisprudenciales:

"El Poder Ejecutivo tiene facultades constitucionales para reglamentar las leyes cuya aplicación le está encomendada" (55).
(Semanario Judicial de la Federación. Quinta Epoca. Tomo 7, pág.912).

"Los Secretarios de Estado no pueden expedir reglamentos por delegación del Presidente de la República" (56).
(Semanario Judicial de la Federación. Quinta Epoca. Tesis Jurisprudencial número 890).

"La Secretaría de Hacienda y Crédito Público no tiene facultades para expedir reglamentos" (57).
(Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por el año de 1956, pág. 49).

G.- LAS CIRCULARES.

Para José Othon Ramírez Gutiérrez, las circulares son comunicaciones internas de la administración pública, expedidas por autoridades superiores para dar a conocer a sus inferiores, instrucciones, ordenes, avisos o la interpretación de disposiciones legales.(58).

Para el tratadista español Adolfo Carretero Pérez, las circulares son actos administrativos, emanados de la potestad de mando de la Administración, que contienen directrices generales, dadas a los órganos subordinados al que la emite, pero que no son fuentes normativas. Su número es abrumador en el Derecho Financiero a causa de la complejidad legislativa de éste ordenamiento y de la necesidad de procurar la unidad de criterio de los órganos administrativos del Ramo".(59)

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sentado jurisprudencia al respecto, estableciendo que las circulares "son comunicaciones o avisos por los superiores jerárquicos en la esfera administrativa, dando instrucciones a los inferiores sobre el régimen interior de las oficinas, o sobre su funcionamiento en relación con el público, o para aclarar a los inferiores la inteligencia de disposiciones legales ya existentes; pero no para establecer derechos o imponer restricciones a ellos". (60).

SJF,VI época, vol. XXXII,p.471; Informe a la SCJN, 1968, Segunda Sala, p.70, RF65/55, Ingenio de Nueva Zelanda y Acs.

"Las circulares no pueden ser tenidas como Ley, y los actos de las autoridades que se fundan en aquellas, importan una violación a los artículos 14 y 16 Constitucionales". (61).
(Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1975, tercera parte, Segunda Sala, Tesis 352, página 584.)

A su vez, el Primer Tribunal Colegiado en materia administrativa del Primer Circuito ha emitido la siguiente tesis: " Las circulares en materia fiscal no son más que órdenes emitidas por autoridades superiores, de orden interno, para dar a conocer a sus inferiores el criterio que deben seguir, pero no generan obligaciones a cargo o a favor de los particulares, tal y como lo dispone el artículo 82 del Código Fiscal de la Federación, pues así ha considerado la Doctrina del Derecho Administrativo y los reiterados criterios de interpretación que sobre el particular han sustentado la Suprema Corte de Justicia de la Nación y éste Tribunal Colegiado, en cuanto a que las circulares no solo no vinculan a los particulares frente a la administración sino que, aún más, no pueden desconocer derechos derivados directamente de una Ley o de un Reglamento". (62).
(Informe 1981, Tercera Parte, Tesis 6, p.31).

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación en vigor establece diversos ordenamientos relativos a disposiciones administrativas de carácter general, así como a criterios que deben observar personal de sus dependencias, emitidos ambos por funcionarios fiscales, como se transcribe a continuación:

Artículo 33. Las Autoridades Fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

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

g) "Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las Autoridades Fiscales que establezcan disposiciones de carácter general...".

El penúltimo párrafo del artículo 33 del ordenamiento legal en comento, establece lo siguiente:

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

A su vez, el artículo 35 del Código Fiscal citado, precisa:
" Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación ".

Por otra parte, el citado Código Fiscal de la Federación indica:

Artículo 7. "Las Leyes Fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República al día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior".

Dentro de las facultades conferidas al Ejecutivo Federal, el citado Código Fiscal establece en su artículo 39 que "El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

II. Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes".

Por otra parte, la Ley del servicio de Administración Tributaria publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de Diciembre de 1995, la cual por disposición transitoria entró en vigor el 1° de Julio de 1997, establece lo siguiente:

Artículo 1°. " El servicio de administración tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter

de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta ley".

Artículo 7. " El servicio de administración tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

XII. Emitir las disposiciones de carácter general necesarias para el ejercicio eficaz de sus facultades, así como para la aplicación de las leyes, tratados y disposiciones que con base en ellas se expidan".

Artículo 14. " El Presidente del Servicio de Administración Tributaria, tendrá las atribuciones siguientes:

III. Expedir las disposiciones administrativas necesarias para aplicar eficientemente la legislación fiscal y aduanera, haciendo del conocimiento de la Junta de Gobierno aquellas que considere de especial relevancia".

Artículo 32. "Compete a la Administración General Jurídica de Ingresos:

III. Proponer para aprobación superior y, en su caso emitir el criterio que las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria, deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, inclusive en tratados de doble tributación, intercambio de información, asistencia aduanera y asistencia jurídica en materia de impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos y sus accesorios de carácter federal, con excepción de los que estén señalados como de la competencia de otra dependencia de la Administración Pública Federal".

Al respecto, el Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 33 último párrafo, lo relativo a atribuciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que se entienden hechas al Servicio de la Administración Tributaria, como sigue:

Artículo 33. "Las Autoridades Fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

" 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 las disposiciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Servicio de administración Tributaria, así como de opiniones doctrinarias y Jurisprudencia emitida por el Poder Judicial Federal, se desprende que las circulares provienen de funcionarios debidamente facultados y van dirigidas a los servidores públicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (del Servicio de Administración Tributaria a partir del 1° de Julio de 1997).- Su contenido no debe rebasar los límites señalados en la ley o reglamento correspondiente; pretender justificar una obligación tributaria con una circular administrativa, resulta inconstitucional tal pretensión. Las circulares administrativas, no deben surtir efecto alguno de obligatoriedad para el contribuyente.

H.- JURISPRUDENCIA.

"Jurisprudencia proviene del latín Jurisprudentia, integrada por el vocablo juris que quiere decir derecho y prudentia que significa conocimiento, ciencia.

Ulpiano definió a la "Jurisprudencia como la ciencia de las cosas humanas y divinas, el conocimiento de lo justo y de lo injusto".

Jurisprudencia es la interpretación que llevan a cabo los tribunales competentes al interpretar y aplicar la Ley a las cosas en conflicto que son sometidas a jurisdicción.

La jurisprudencia judicial es la interpretación de la ley reiterada, firme y de observancia obligatoria emanada de las ejecutorias pronunciadas por la Suprema Corte de Justicia, funcionando en pleno o por sala, así como por los Tribunales Colegiados de Circuito en materia administrativa y por el Tribunal Fiscal de la Federación.". (63).

Adolfo Arrioja Vizcaino opina que la Jurisprudencia puede también definirse como la interpretación habitual, constante y sistemática que llevan a cabo los Tribunales con motivo de la resolución, los casos que son sometidos a su jurisdicción y que, por disposición de la Ley, se convierte en precedente de observancia obligatoria para fallos posteriores, tanto para el órgano

constitucional que lo establece, como para los Tribunales que substancian instancias anteriores.(64).
El Diccionario jurídico Mexicano cita la siguiente tesis:

La Suprema Corte de Justicia ha reconocido a la Jurisprudencia como fuente del derecho, al considerar que " la Jurisprudencia emerge de la fuente viva que implica el análisis reiterado de las disposiciones legales vigentes, en función de su aplicación a los casos legales concretos analizados y precisamente de que es fuente de derecho, dimana una obligatoriedad" (65).
(S.J.F; 6ª. Época, vol. CXXIX, tercera parte, p. 28).

La doctrina en términos generales ha aceptado que la Jurisprudencia es fuente del derecho. En el derecho mexicano, y en particular el Derecho Fiscal, la jurisprudencia es una de las fuentes más importantes del derecho, ya que a través de las constantes y múltiples tesis jurisprudenciales emanadas del Poder Judicial Federal, el Ejecutivo Federal en parte las ha tomado en cuenta para mejorar y hacer más justos los ordenamientos legales, al presentar al Congreso de la Unión proyectos de reformas a las leyes. Así mismo, el propio Ejecutivo puede tomar en cuenta a la Jurisprudencia para adecuar sus reglamentos acorde a los requerimientos modernos de una implementación legal complementaria de la norma jurídica.

De acuerdo a la reforma del artículo 94 Constitucional, que entró en vigor el 1° de Enero de 1995, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, está integrada por dos Salas, la primera conoce de materias penal y civil y la segunda sala conoce de materias administrativa y de trabajo.

Cada Sala está integrada por cinco Ministros más un Presidente. La Suprema Corte puede funcionar en Pleno, a través de la totalidad de sus once Ministros que la integran, o bien por salas. De esta manera se da origen a dos tipos de Jurisprudencias, la del Pleno y la de las Salas. De esta forma, en materia fiscal tenemos Jurisprudencia del Pleno y Jurisprudencia de la Segunda Sala; es a ésta última a la que le compete en última instancia los asuntos del contencioso tributario, en los casos correspondientes a determinar la constitucionalidad de una ley o de un reglamento fiscal.

De acuerdo al artículo 192 de la Ley de Amparo, la Jurisprudencia del Pleno se integra por cinco ejecutorias sustentadas en el mismo sentido, no interrumpida por otra en contrario y que hayan sido aprobadas mínimo por catorce Ministros.

La Jurisprudencia de la Segunda Sala (Administrativa y de Trabajo), se integra por cinco ejecutorias en el mismo sentido, no interrumpida por otra en contrario y que hayan sido aprobadas mínimo por cuatro Ministros.

A las sentencias de la Suprema Corte de Justicia se les da el nombre de ejecutorias, por tratarse de resoluciones que ya no admiten apelación.

Tratándose de la obligatoriedad de las Jurisprudencias del Tribunal Colegiado de Circuito, la Ley de Amparo establece en su artículo 193 lo siguiente:

" La Jurisprudencia que establezca cada uno de los Tribunales Colegiados de Circuito es obligatoria para los 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".

Respecto a la interrupción de la Jurisprudencia, el artículo 194 precisa lo siguiente:

" La Jurisprudencia se interrumpe dejando de tener carácter obligatorio, siempre que se pronuncie ejecutoria en contrario por catorce Ministros, si se trata de la sustentada por el Pleno; por cuatro, si es de una Sala, y por unanimidad de votos tratándose de la de un Tribunal Colegiado de Circuito".

Por lo que respecta a los casos en que las Salas presenten tesis contradictorias, el artículo 197 de la ley en comento prescribe:

" Cuando las Salas de la Suprema Corte de Justicia sustenten tesis contradictorias en los juicios de amparo de su competencia, cualquiera de dichas Salas o los Ministros que las integren, el Procurador General de la república o las partes que intervinieron en los juicios en que tales tesis hubieran sido sustentadas, podrán denunciar la contradicción ante la misma Suprema Corte de Justicia, la que decidirá funcionando en Pleno cual es la tesis que debe observarse".