

LAS RELACIONES ENTRE EL EJECUTIVO Y EL LEGISLATIVO DESDE LA PERSPECTIVA DEL DERECHO TRIBUTARIO

Gabriela RÍOS GRANADOS

Un verdadero Estado de derecho se define por la defensa de los principios constitucionales de los contribuyentes.

SUMARIO: I. *Estado de la cuestión.* II. *Definición de principios.* III. *A modo de ejemplo.* IV. *La facultad de imposición y el poder de imposición.* V. *Una articulación compleja entre el Poder Judicial y los principios de justicia tributaria.* VI. *Nueva concepción del contribuyente.* VII. *Conclusiones.* VIII. *Bibliografía.*

I. ESTADO DE LA CUESTIÓN

En materia tributaria las relaciones entre el Poder Legislativo y Ejecutivo ponen de manifiesto la constante invasión del ámbito de competencia por parte del Poder Ejecutivo hacia el Legislativo. En este trabajo daremos debida cuenta de esta reiterada conculcación a los principios de reserva de la ley y de seguridad jurídica, pilares del sistema tributario.

Las relaciones en materia tributaria entre el Ejecutivo y el Legislativo es una materia de constitucionalidad, de flexibilidad o rigidez del principio de división de poderes. De acuerdo con la idea del Estado de derecho, las facultades de cada uno de los poderes deben estar expresamente establecidas en la Constitución.

Bajo esta idea concebida como una distribución de funciones, cada poder tiene definidas sus facultades, así en el ámbito tributario las facultades se traducen en poder de imposición que le corresponde al Legislativo y facultad de imposición al Ejecutivo. Sin embargo, la distribución de funciones ha sido invadida con mucha frecuencia por el

Ejecutivo. A modo de ejemplo, tenemos las resoluciones misceláneas que bajo el amparo de ser reglas de carácter general, establecen derechos y obligaciones a los contribuyentes. El artículo 39 del Código Fiscal de la Federación (en adelante CFF)¹ establece algunas facultades otorgadas al Poder Ejecutivo en materia fiscal, las cuales se clasifican en tres tipos: emergencia, administración e incentivadoras fiscales.² En mi opinión, se justifican las facultades de emergencia y de administración. Las primeras nacen de la idea de un estado de emergencia, garantizado en el artículo 29 de la Constitución. Las segundas, se refieren a las facultades inherentes de control y gestión del tributo correspondientes al Poder Ejecutivo. Las últimas, la concesión de los estímulos fiscales, a mi parecer, son facultades que exceden el principio de legalidad, porque el uso de esta facultad es discrecional y puede originar una situación de ventaja entre un contribuyente de igual capacidad contributiva con otro, otorgándosele un incentivo fiscal, bajo el amparo de fines extrafiscales. Además, dicha facultad no está establecida expresamente en la Constitución, como facultad del Ejecutivo, en este caso lo que se establece en el artículo 89, fracción XV, es la concesión de privilegios exclusivos por tiempo limitado con arreglo a la ley respectiva, a los descubridores, inventores o perfeccionadores de algún ramo de la industria.

1 Artículo 39 del Código Fiscal de la Federación: “El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se halla afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

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

III. Conceder subsidios o estímulos fiscales.

Las resoluciones que conforme con este artículo dicte el Ejecutivo federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como, el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados.

De acuerdo con el artículo 74 del CFF la SHCP podrá condonar multas de acuerdo con las circunstancias del caso.

2 Fernández Sagardi, Augusto, *Comentarios y anotaciones al Código Fiscal de la Federación*, México, SICCO, 2000, p. 132.

La *ratio* de las resoluciones de carácter general debe ser facilitar al contribuyente la administración de sus impuestos, y a su vez mejorar la gestión y recaudación de los tributos. Es un instrumento necesario para la hacienda pública actual; sin embargo, el uso excesivo ha provocado un estado de inseguridad jurídica para el contribuyente.

Lo más curioso es que éstas resoluciones misceláneas emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y publicadas en el *Diario Oficial de la Federación*, lleven como título “Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal”. Esto no deja de sorprender, porque se manifiesta a todas luces este quebrantamiento en la división de poderes y al principio de reserva de ley. Sumada a esta situación, también existe una clara vulneración al principio de seguridad jurídica; anualmente en promedio se publican 50 resoluciones misceláneas.³

A la luz de la doctrina tributaria esta práctica consuetudinaria por parte la Secretaría de Hacienda conculca los principios de seguridad jurídica en su doble aspecto —prohibición de arbitrariedad y certidumbre del derecho—; y de legalidad. Esta constante vulneración del Ejecutivo, ya sido puesta en relieve por la propia doctrina señalando las quiebras modernas y las múltiples derivaciones que han tenido estos principios.⁴

Al observar, la demanda de esta actividad desplegada por el Poder Ejecutivo, creemos que es el momento oportuno de replantearse los postulados, y proporcionar una solución posible; es muy seguro que la emisión de resoluciones misceláneas por parte de la Secretaría de Hacienda no va a disminuir, por el contrario se ha incrementado debido a la propia complejidad de la legislación fiscal.

El aumento de las *facultades de hecho* de la Secretaría de Hacienda ha sido en gran medida gracias a la ineficiente actuación del Poder Legislativo, por redactar y publicar leyes inasequibles para el entendimiento de los contribuyentes.⁵

3 Durante el año 2001 la Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicó 39 resoluciones de modificaciones en materia de comercio exterior y en impuestos. En el año 2000 se publicaron 51 resoluciones misceláneas. Durante 1999 se publicaron 52 resoluciones. En 1998, 32 resoluciones misceláneas se publicaron en el *Diario Oficial*. Base de datos obtenido del *Índice del Diario Oficial de la Federación 1917-2000*.

4 Lejeune, Ernesto y González, Eusebio, *Derecho tributario I*, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, p. 39.

5 Esta relación conflictiva ha sido tomada en consideración por la doctrina jurídica: “En las relaciones gobierno-Parlamento consistía en un forcejeo entre ambos poderes,

II. DEFINICIÓN DE PRINCIPIOS

Para dilucidar los postulados arriba referidos, analicemos por separado cada uno de ellos. Este tema está estrechamente vinculado con el constitucionalismo moderno. Los principios en materia constitucional adquieren mayor preeminencia, porque es el logro de un esfuerzo interpretativo del reconocimiento de unos derechos en los textos constitucionales, no significa, sin duda, sólo la necesidad de defensa frente a un Poder Legislativo y una administración cada vez más desbordante, sino la formulación de fines expresos de ordenamiento jurídico.⁶

Los postulados de legalidad⁷ y seguridad jurídica son instituciones que al eliminar la arbitrariedad de la actuación del gobierno se convierten en garante del contribuyente, por lo tanto, se colocan en un primer plano como normas de aplicación inmediata, reguladoras de las relaciones entre los poderes públicos y los contribuyentes.

El principio de legalidad en *strictu sensu* define que las contribuciones por ser la separación de peculio de los particulares para el sostenimiento del gasto público, —el cual representa un sacrificio económico—, que éste debe ser producto de un proceso legislativo, como facultad exclusiva de la Cámara de Diputados, por ser expresión de la voluntad soberana legítimamente constituida, de acuerdo con los artículos 31, fracción IV, 39, 41, párrafo 1, 72, inciso *h* de nuestra carta magna. Este principio es clásico del Estado moderno de derecho, en el parlamentarismo inglés se conoce como *no taxation without representantion*.⁸

El principio de legalidad se manifiesta en que los elementos estructurales de la obligación tributaria deben estar determinados en la ley.⁹

tratando el primero de librarse del control parlamentario y mirando al Parlamento con desconfianza las crecientes libertades del Ejecutivo”; *ibidem*, p. 51.

6 Acosta España, “Los principios constitucionales del derecho tributario español”, *Revista de Derecho Financiero*, Madrid, 1966, p. 1256.

7 La doctrina jurídica tributaria actualmente no hace una distinción entre el principio de legalidad, y reserva de la ley. Pérez Royo, F., *Derecho financiero y tributario*, parte general, Madrid, Civitas, 2000, p. 41.

8 *Idem*.

9 Esta opinión también es compartida por distinguidos tratadistas españoles; *ibidem*, p. 42. Así como en España el Tribunal Constitucional en sus sentencias SSTC 37/1981, 6/1983, 179/1985, 19/1987.

Al establecerlos por medio de la ley, se analiza el grado de racionalidad en la propia estructura interna de la contribución, su ensamble y coordinación con el sistema tributario.¹⁰ En cada contribución debe existir una coherencia interna, evitando en lo posible la doble o triple imposición sobre el mismo objeto-material del tributo, sustituyendo un sistema fiscal progresivo en confiscatorio.

Como se puede observar, el principio de legalidad juega un papel muy importante en el sistema tributario, además de reflejar la voluntad soberana legítimamente constituida, es la válvula que mide la racionalidad del sistema tributario. Sujeto activo, sujeto pasivo, objeto material, hecho imponible, base imponible, tasa o alícuota como elementos internos de la obligación fiscal, están sujetos al principio de legalidad e integrados lógicamente entre sí. La única manera de constatar esta ilación es observándola en la ley que impone la obligación tributaria. Este principio también se aplica a las exenciones o beneficios fiscales.¹¹ Considero que este principio tiene mayor justificación porque altera los elementos esenciales de las contribuciones. Además, es materia de una sensibilidad especial, porque los beneficios pueden ser fiscales o extra-fiscales.

El segundo punto que es conveniente destacar es el relacionado con el principio de seguridad jurídica, el cual debe manifestarse en su doble aspecto, certeza en la aplicación del derecho y la eliminación de arbitrariedad de la autoridad. Este principio exige que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales.

III. A MODO DE EJEMPLO

La situación de quebrantamiento de los postulados anunciados, se ha observado con mayor énfasis en la actualidad, los principios mencionados han sido transgredidos al ser confusa la redacción de las leyes de Ingresos

¹⁰ Jabalena Rodríguez, Antonia, “Tratamiento tributario de los bienes inmuebles en la Ley reguladora de las haciendas locales”, en *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*, Sánchez Galiana, José Antonio (coord.), Granada, Comares, 2000, p. 168.

¹¹ Pérez Royo, F., *Derecho financiero y tributario... cit.*, p. 42. En España la Constitución establece este principio expresamente señalado en el artículo 133.3: “Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley”.

de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y del Impuesto Sobre la Renta.

La arbitrariedad y la incertidumbre jurídica se hace manifiesta en los nuevos impuestos indirectos, principalmente en el Impuesto a la Venta de Bienes y Servicios Suntuarios; y en los Especiales de Producción y Servicios sobre Refrescos y Bebidas hidratantes; de bebidas con contenido alcohólico y cervezas; tabacos labrados y telecomunicaciones.

Resulta así necesario, realizar un primer acercamiento al Impuesto a la Venta de Bienes y Servicios Suntuarios. La aprobación de este impuesto se realizó a través del artículo octavo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación, lo cual desvirtúa la naturaleza y el propósito de este instrumento legislativo, debido a que estos últimos facilitan el tránsito de una ley a otra, para resolver situaciones jurídicas pendientes, y de esa manera otorgarle al ciudadano seguridad jurídica respecto a las situaciones nacidas bajo el amparo de una ley, y que continúan teniendo efectos jurídicos, no obstante, la abrogación o derogación de este ordenamiento.

Cabe hacer mención, que no es la primera vez que se establecen impuestos a través de artículos transitorios, tal fue el caso del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios al Consumo de Energía Eléctrica. En este aspecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en tesis aislada, ha dispuesto que dicha incongruencia legislativa, no es violatoria, porque a consideración del máximo tribunal, al cumplirse con el procedimiento legislativo que señala la Constitución, si en un cuerpo normativo se establecen cargas fiscales su ubicación dentro del texto de la ley no les resta obligatoriedad. Tesis séptima época, instancia Pleno. Fuente: *Seminario Judicial de la Federación*. Tomo: 205-216 Primera Parte. Página: 161.

Por otra parte, según se desprende de la redacción del mencionado artículo octavo, el objeto del impuesto son los bienes y servicios suntuarios, mismos que se establecen expresamente en la fracción primera. El hecho imponible es la enajenación de bienes; la prestación de servicios; el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles; y la importación de los bienes suntuarios cuando se realice por el consumidor final, siempre y cuando dichas actividades se realicen con el público en general. El sujeto pasivo es la persona física o moral que en el territorio nacional realice cualquiera de las actividades establecidas en el hecho

generador. La tasa del impuesto es de 5% y es un impuesto instantáneo, debido a que se causa simultáneamente al cobrarse las contraprestaciones.

La incertidumbre jurídica sobre la correcta aplicación del impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios se ha producido respecto al objeto de este impuesto, es decir, los bienes y servicios. Aquí, sólo me referiré a la prestación de servicios de restaurantes que vendan bebidas alcohólicas. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público emitió tres resoluciones misceláneas de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2001, en un periodo de una semana, publicadas los días 14, 16 y 18 de enero de 2002. Lo cual, ha generado por una parte, inseguridad jurídica a los contribuyentes al no saber cuál es la norma a aplicar, y por otra parte, dicha dependencia del gobierno federal carece de facultades para establecer obligaciones distintas a las que señala la propia ley. Esto en virtud, del principio de reserva de ley, porque bajo este postulado tanto las cargas tributarias como los beneficios fiscales deben estar claramente establecidos en la ley. Asimismo, de acuerdo con la Constitución vigente, únicamente el Poder Legislativo constituido en Congreso de la Unión tiene las facultades suficientes para elaborar y aprobar leyes en materia tributaria. Por lo que en esta materia, aunque se establecen excepciones en aranceles en favor del Poder Ejecutivo no existe una delegación de facultades de la persona que detenta este poder, esto es el presidente de la República, sus auxiliares del despacho, es decir, los secretarios de Estado.

IV. LA FACULTAD DE IMPOSICIÓN Y EL PODER DE IMPOSICIÓN

Resulta así necesario delimitar en primer término los conceptos de poder de imposición y facultad de imposición.

1. *Facultad de imposición*

La doctrina nacional y extranjera es acorde en sostener que la facultad para establecer tributos la detenta el sujeto activo. Y se puede hablar así, en una división de poderes, que el poder tributario le corresponde al Legislativo y la facultad de imposición al Ejecutivo.

El poder de imposición es una facultad del Legislativo que a primera vista, está descrita y delineada en nuestra Constitución. Sin embargo, la

facultad de imposición reservada al Ejecutivo no es tan clara, de hecho se tiene que hacer uso de la interpretación jurídica de algunos preceptos constitucionales, como remitirse a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

En México no existen poderes delegados en materia tributaria, en cuanto a la facultad de imposición, esta facultad de forma expresa la detenta el Ejecutivo representado por el presidente de la República, de acuerdo con el artículo 80 Constitucional: “Se deposita el ejercicio del Supremo Poder Ejecutivo de la Unión en un solo individuo que se le denominará ‘Presidente de los Estados Unidos Mexicanos’”. Para el despacho de los asuntos administrativos federales, las secretarías de Estado y departamentos administrativos realizarán tal tarea, de acuerdo con el artículo 90 constitucional:

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

Las leyes determinarán las relaciones entre las entidades paraestatales y el Ejecutivo Federal, o entre éstas y las Secretarías de Estado y Departamentos Ejecutivos.

Interesa destacar la facultad de imposición pertenece al titular del crédito tributario, esto es, la facultad de gestión y recaudación de ese crédito. Esta facultad le corresponde a la Secretaría de Hacienda, ésta será privativa tal como lo establecen los artículos 4o., párrafo 2¹² y 4-A párrafo 2,¹³ del CFF; y el artículo 31, fracción XI,¹⁴ de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

¹² “La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice”.

¹³ “La Secretaría de Hacienda y Crédito Público o las oficinas que ésta autorice recaudarán, de conformidad con los tratados internacionales antes señalados, los impuestos y sus accesorios exigibles por los Estados Extranjeros”.

¹⁴ “A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

XI. Cobrar impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos

Otro punto interesante, es el referente a los impuestos de comercio exterior y cuotas compensatorias, el artículo 131 constitucional, relacionado con el 49 del mencionado ordenamiento, señala una excepción al principio de división de poderes. El Ejecutivo puede ejercer facultades originariamente asignadas al Legislativo consistentes en:

Artículo 131. 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, cuanto 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 Ejecutivo ejerce estas facultades en contra del principio de división de poderes, pero lo hace porque tales excepciones están expresamente señaladas en la Constitución y se llevan a efecto conforme a la misma. Dichas facultades son indelegables y de aplicación estricta, pues representan una excepción al principio de división de poderes que sustenta nuestro Estado de derecho.

Este tema tiene un punto de unión, con las facultades del Ejecutivo establecidas en el artículo 39 del CFF sobre la aplicación de estímulos fiscales. Debido a que no se resuelve el problema en cuanto a la identidad de la autoridad que en todo caso estaría facultada por la Constitución para decidir el establecimiento de cuotas compensatorias, o bien, los estímulos fiscales en su caso, ya que no existe duda ni opinión en contrario, respecto de que la única autoridad administrativa facultada constitucionalmente para ello es el titular del Ejecutivo federal. Sin embargo, la imposición tanto de cuotas compensatorias, como de los estímulos fiscales a través de resoluciones misceláneas, debe ser hecha por una autoridad administrativa que no sea el Ejecutivo federal, de lo contrario, se perdería agilidad y oportunidad en el sistema de defensa contra prácticas desleales, cuando se trate de cuotas compensatorias.¹⁵

tos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales”.

15 García Castillo, Tonatiuh y Ríos Granados, Gabriela, “Diferencia entre impuestos adua-

Al respecto se cita un criterio sostenido en la revisión administrativa RA 165/94 del Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito:

...Del análisis de la disposición a que se hace referencia en el párrafo que antecede, se advierte que existe una violación al artículo 131 constitucional. En efecto, el artículo 3o., fracción III, de la Ley de Comercio Exterior, dispone: Artículo 3o.. Para efectos de esta Ley se entenderá por: ...III. Cuotas compensatorias aquellas que se aplican a las mercancías importadas en condiciones de discriminación de precios o de subvención en su país de origen, conforme a lo establecido en la presente ley...

Por lo que la cuota compensatoria provisional que impugna la quejosa es una “cuota de la tarifa de importación” al que alude el precepto constitucional en comento. Luego entonces, por las razones antes expuestas, corresponde al presidente de la República fijar la mencionada cuota, y no al secretario de Comercio y Fomento Industrial quien es el titular del órgano administrativo auxiliar del presidente de la República en el despacho de los asuntos de una rama de la actividad del Estado.

Luego entonces procede conceder a la parte quejosa el amparo y protección de la Justicia Federal que solicita, pues por tratarse de una regla de aplicación estricta, únicamente el presidente de la República está facultado para realizar funciones legislativas en vía de excepción, conforme al artículo 49 constitucional, y por consiguiente, los actos que realce en estos supuestos son actos legislativos que constituirán ordenamientos generales y abstractos con la misma jerarquía de las leyes ordinarias del Congreso, y no se considerarán actos administrativos que pueda delegar en alguno de sus órganos que componen la administración pública federal.

2. Poder de imposición

El poder de imposición le corresponde al Poder Legislativo, y como nos situamos en un Estado federal, éste poder lo tiene la Federación y

neros de importación y cuotas compensatorias del comercio exterior mexicano en el ámbito del derecho tributario. Reflexiones sobre la Constitucionalidad de las últimas”, *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, Madrid, núm. 5, 1998, p. 121.

las entidades federativas, no así los municipios. El poder de imposición de acuerdo con los artículos 73, fracciones VII y XXIX; artículo 131 de la Constitución le corresponde al Poder Legislativo. Y la facultad de imposición conforme con los artículos 80, 89, 90 y 92 constitucionales, al Poder Ejecutivo.

En México no existe poder tributario derivado del poder financiero originario, como es el caso de España en donde el Estado es la única persona jurídica de derecho público con plena capacidad contributiva activa, así reza el artículo 133 de la Constitución española: “1. La potestad originaria¹⁶ para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. 2. Las comunidades autónomas y las corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes”.

Así en España, los municipios sólo pueden ejercitar, por tanto, las facultades impositivas que el Estado les otorga por vía legislativa. Reconocido y delimitado por leyes ordinarias el poder tributario de los entes locales deriva, del poder financiero estatal y a él ha de plegarse al sentar las exacciones provinciales y municipales.¹⁷

¹⁶ Cabe hacer notar, que para algunos autores la distinción de poder originario y derivado es obsoleta. En este sentido Casado Ollero indica que “Si el poder de imposición se concibe como expresión del Poder Legislativo en materia tributaria, concepción ésta que, a nuestro parecer, pierde terreno la distinción desde tiempo atrás sostenida entre poder originario y derivado”. Véase. *El sistema impositivo de las comunidades autónomas...* cit. p. 198. La potestad originaria y derivada se remonta antes del Estado moderno de derecho, por eso es mejor llamarla potestad compartida. El texto constitucional ha incidido en un grave error de técnica-jurídica, habida cuenta que de acuerdo con las previsiones constitucionales tan originaria es la potestad del Estado como la de los entes autónomos, e incluso la de las corporaciones locales, pues la existencia de tales tipos de potestades se encuentra en los tres casos prevista por la Constitución, por tanto, carece de rigor seguir abundando en la idea de poder originario y derivado. Cfr. Martín Queralt, J., “La institucionalización de la Hacienda en los futuros estatutos de autonomía”... cit. p. 125 y ss.

Ferreiro Lapatza sostiene que el poder originario no significa ser exclusivo. La potestad originaria significa que el Estado puede establecer tributos y estar condicionado en el ejercicio de su poder sólo por la Constitución, mientras que la comunidad autónoma está condicionada por la Constitución y por la legislación del Estado y las corporaciones locales están condicionadas por la Constitución, por las leyes del Estado y eventualmente por aquellas comunidades que tienen competencias plenas en materia de régimen local por la legislación de las comunidades autónomas, “Principios generales de la Hacienda local y competencias de las comunidades autónomas”... cit., p. 16 y 20.

¹⁷ A esta conclusión llega Sainz de Bujanda, y señala que: “Las leyes de Bases de Régimen Local, de 17 de julio de 1945 y 3 de diciembre de 1953, han establecido el

En el caso de México, los municipios tienen facultades impositivas por mandato constitucional, esto es, la facultad de gestión y cobro de las contribuciones. El derecho a la autonomía¹⁸ de las haciendas locales se funda en una premisa categórica: la valoración de la organización democrática de los servicios públicos locales. Pero en cualquier caso, los municipios carecen de la autonomía financiera que compete a la entidad estatal. Por un lado, porque no tienen capacidad legislativa y por otro, porque están subordinadas, en modo fronterizo, tanto a la Federación como a la propia entidad estatal y, tendencialmente, deberán someterse, en definitiva, a la tutela financiera de aquélla.

Creemos que es controvertido el enunciado del municipio libre —en el sentido literal de la palabra— que proclama la Constitución mexicana, pues en *strictu sensu* los municipios no gozan de autonomía financiera,¹⁹ porque si bien se proclama que administrarán libremente su hacienda, esto no significa que sean propios estos medios.

En efecto, las entidades locales tienen facultades impositivas, pero este poder de imposición se restringe a potestades reglamentarias, a potestades sobre el producto de lo recaudado, a potestades administrativas o de gestión²⁰ de los tributos emanados por leyes del Estado. A *contrariu sensu* los municipios carecen de poder de imposición de tributos.²¹

repertorio de recursos de las Provincias y de los Municipios, y al hacerlo han reiterado el principio que antes ha quedado expuesto, a saber: la falta de estos entes para establecer tributos que no hayan sido autorizados por leyes, es decir, por el Estado. Por otra parte, en aquellos textos se contiene una amplia normativa en la que se encuadra el ejercicio de las facultades impositivas derivadas que a los entes locales corresponden lo que releva que la capacidad que ejercitan se traduce tan sólo en la producción de normas jurídicas de segundo grado, es decir, subordinadas al Estado”. Cabe hacer mención que aunque este texto citado alude a leyes ya derogadas, la explicación del poder derivado y originario tiene cabal actualidad. Sainz de Bujanda, “Estructura del sistema jurídico tributario”, *Hacienda y derecho II*, Madrid, IEP, 1962, p. 329 y ss.

18 Rosembuj, Tulio, “Los tributos medio ambientales y las Corporaciones locales”, *op. cit.* p. 86.

19 Los municipios se caracterizan por la autonomía administrativa.

20 En este sentido la Sentencia del Tribunal Constitucional Español 32/1981. La gestión contempla aspectos organizativos y competenciales.

21 Gago Rodríguez A. y Labandeira Villot X, “La imposición ambiental en España”, *RVHP*, núm. 26, mayo-agosto de 1996, p. 152.

V. UNA ARTICULACIÓN COMPLEJA ENTRE EL PODER JUDICIAL Y LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA

El Poder Judicial también juega un papel importante en su tarea de darle contenido y sentido a estos postulados. Sin embargo, se ha encargado en relativizar los principios de legalidad y seguridad del contribuyente, al emitir interpretaciones judiciales poco afortunadas y sin sustento doctrinal. En este punto, resulta necesario citar el estudio de Gerardo Pisarello (el cual motivó el epígrafe de este trabajo), porque estudia las relaciones conflictivas entre los órganos jurisdiccionales encargados de custodiar el cumplimiento de la Constitución y los órganos políticos encargados de respetar y desarrollar su contenido.²²

Si analizamos los últimos criterios vertidos por el poder jurisdiccional sobre los principios de legalidad y seguridad jurídica, en la mayoría de los casos se manifiesta que no se violenta el principio de legalidad, lo anterior se puede constatar en una revisión profunda de tesis y jurisprudencias de las épocas séptima, octava y novena.

Entonces, llegamos a la conclusión que la influencia doctrinal en lo que se refiere a los postulados de legalidad y seguridad jurídica, no ha tenido fuerza, y por lo tanto, los criterios jurisdiccionales protegen y garantizan la actuación del Legislativo y Ejecutivo, olvidando por completo su función de garante con el contribuyente.

VI. NUEVA CONCEPCIÓN DEL CONTRIBUYENTE

Interesa destacar que no existe un concepto legal de contribuyente en nuestra legislación tributaria, sin embargo, establece quienes son sujetos de contribuciones el CFF en el artículo 1o.²³

²² Pisarello, Gerardo, “Los derechos sociales en el constitucionalismo moderno: por una articulación compleja de las relaciones entre política y derecho”, *Derechos sociales y derechos de las minorías*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, p. 111.

²³ “Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante Ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Tradicionalmente se ha considerado dentro de la doctrina tributaria al contribuyente como sujeto pasivo de la obligación tributaria, esto es, como deudor, frente al sujeto activo que es el acreedor de la obligación pecuniaria.²⁴ Bajo esta idea, se establece que el sujeto activo es el que tiene derecho de exigir el pago de la obligación; sujeto pasivo, el obligado a dar la cantidad de dinero en que se concreta la prestación objeto de la obligación tributaria.²⁵ Y el sujeto activo es fundamentalmente un sujeto titular de derechos más que deberes, y estos deberes tienen un carácter secundario.

La relación jurídica tributaria coloca al contribuyente frente a la administración pública en un mismo nivel, es decir, con la juridicidad de las contribuciones, el sujeto pasivo del impuesto deja el ropaje de súbdito para adquirir el de contribuyente, con derechos y obligaciones. Por lo que posee una conducta pasiva como activa.

Se observa que el interés fiscal es de interés público, al considerarse como tal, se protege la realización de los fines del Estado, a través de una financiación. Explicado con otras palabras, los ingresos de carácter fiscal mediante la generación de recursos para sufragar el gasto público, permite que el Estado cumpla con sus funciones, es decir, justifica su existencia. De esta manera, es a todas luces relevante la contribución, ya que logra como instrumento, canalizar recursos de los contribuyentes al Estado para su propia existencia.

De acuerdo con esta línea de argumentación, este interés público le es inherente al propio individuo, no únicamente al que tiene el carácter de contribuyente, le concierne que el Estado ejecute todas las tareas a

El asociante está obligado a pagar contribuciones y cumplir con las obligaciones que se establecen en este Código y las leyes fiscales por la totalidad de los actos o actividades que se realicen, mediante cada asociación en participación de la que sea parte.

Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

Las personas que de conformidad, con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes”.

²⁴ Cortés Domínguez, M., “Los sujetos de la obligación tributaria”, *RAP*, núm. 48, septiembre-diciembre de 1965, p. 11.

²⁵ *Idem*.

través de las cuales se fundamenta su existencia. Tareas tales como seguridad pública, educación, seguridad social e impartición de justicia.

La relación jurídica tributaria tiene como núcleo el interés fiscal, que es de interés público, coloca en el mismo plano tanto al contribuyente como a la administración pública. Por lo tanto, la administración pública tiene un derecho subjetivo²⁶ frente al contribuyente y a su vez éste último tiene también un derecho subjetivo. Esto permite que realmente los derechos subjetivos del contribuyente tengan una verdadera protección jurisdiccional.

Este derecho subjetivo del contribuyente se traducirá en una declaración general de inconstitucionalidad tributaria, cuando las normas legales no observen los principios de justicia tributaria. También es necesario apuntar como derecho subjetivo del contribuyente, el derecho a la información como vínculo entre el gasto público que genera la administración y conocer el lugar donde se canalizan las contribuciones pagadas por los sujetos pasivos de los impuestos.

VII. CONCLUSIONES

Como hemos observado, la discusión en este tema no es nueva, la experiencia ha demostrado desafortunadamente que el ejercicio del poder, llámese Legislativo, Ejecutivo o Judicial estará impregnado de arbitrariedades y excesos con especial énfasis en la materia fiscal. Por lo tanto, debemos proponer diversas soluciones que tengan aplicación práctica.

- 1) El establecimiento de una acción de clase *class action* en materia fiscal. O bien, una declaración general de inconstitucionalidad.
- 2) Imposición a través de poderes derivados.
- 3) Derecho a la información sobre lo recaudado y el destino de los impuestos pagados por los contribuyentes.

²⁶ Es la facultad que tiene el sujeto activo de exigir el cumplimiento de la norma jurídica; es decir, el precepto atribuye su contenido a un titular denominado “derechohabiente”, quien tiene el reconocimiento suficiente para el obtener del obligado la satisfacción, que corre a cargo del último. Quien paga el precio de una cosa comprada tiene el derecho subjetivo que se le entregue; y en caso de resistencia, podrá ejercitar la “acción”, es decir, la facultad legal de acudir a los tribunales en demanda contra el vendedor desleal. Peniche López, E., *Introducción al derecho y lecciones de derecho civil*, México, Porrúa, 2000, p. 21.

- 4) Un nuevo concepto de contribuyente, ubicándolo en un mismo plano de igualdad frente a la administración pública, otorgándole un conjunto de derechos subjetivos que los haga valer frente a ésta.

VIII. BIBLIOGRAFÍA

- ACOSTA ESPAÑA, “Los principios constitucionales del derecho tributario español”, *Revista de Derecho Financiero*, Madrid.
- CASADO OLLERO, “El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas”, Granada, Instituto de Desarrollo Regional, 1981.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, “Los sujetos de la obligación tributaria”, *RAP*, Madrid, núm. 48, septiembre-diciembre de 1965, p. 11.
- FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto, *Comentarios y anotaciones al Código Fiscal de la Federación*, México, SICCO, 2000, p. 132.
- FERREIRO LAPATZA, “Principios generales de la hacienda local y competencias de las comunidades autónomas”, *RVHP*, Palau, núm. 7, enero-abril de 1989, p. 16.
- GAGO RODRÍGUEZ A., y LABANDEIRA VILLOT X, “La imposición ambiental en España”, *RVHP*, núm. 26, mayo-agosto de 1996.
- GARCÍA CASTILLO, Tonatiuh y RÍOS GRANADOS, Gabriela, “Diferencia entre impuestos aduaneros de importación y cuotas compensatorias del comercio exterior mexicano en el ámbito del derecho tributario”, *Reflexiones sobre la constitucionalidad de las últimas. Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, Madrid, núm. 5, 1998.
- Índice del Diario Oficial de la Federación, 1917-2000.*
- JABALENA RODRÍGUEZ, Antonia, “Tratamiento tributario de los bienes inmuebles en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales”, *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*, Sánchez Galiana, José Antonio (coord.), Granada, Comares, 2000.
- LEJEUNE, Ernesto y GONZÁLEZ, Eusebio, *Derecho tributario I*, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones,
- MARTÍN QUERALT, J. “La institucionalización de la hacienda en los futuros estatutos de autonomía”, *Hacienda pública española*, núm. 59, 1979, pp. 125 y ss.

- PENICHE LÓPEZ E., *Introducción al derecho y Lecciones de derecho civil*, México, Porrúa, 2000, p. 21.
- PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario, Parte general*, Madrid, Civitas, 2000.
- PISARELLO, Gerardo, “Los derechos sociales en el constitucionalismo moderno: por una articulación compleja de las relaciones entre política y derecho”, *Derechos sociales y derechos de las minorías*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2000.
- ROSEMBUJ, Tulio, “Los tributos medio ambientales y las corporaciones locales”, *Conferencias sobre tributos ecológicos en el ámbito mundial*, Ayuntamiento de Madrid, Área de Hacienda y Economía, octubre de 1996, p.86,
- SAINZ DE BUJANDA, “Estructura del Sistema Jurídico Tributario”, *Hacienda y derecho II*, Madrid, IEP, 1962.