

Unidad 3

- Fuentes del Derecho Fiscal

“Andreozzi clasifica a las fuentes formales del Derecho Tributario en preconstitucionales, constitucionales, doctrina y jurisprudencia. “

INTRODUCCIÓN

Las fuentes del Derecho son, al decir de García Maynez, de tres tipos: *formales*, *reales* e *históricas*. Son fuentes formales los procesos de creación de las normas; fuentes reales los factores y elementos que determinan el contenido de las normas; y fuentes históricas los documentos que encierran el texto de una ley o conjunto de leyes.

De las tres solo nos ocuparemos de las fuentes formales, ya que su estudio nos permite conocer como se establecen las contribuciones y quien lo hace. En lo general se consideran como fuentes formales del Derecho a la ley, la costumbre y los usos, la doctrina y la jurisprudencia.

DIVERSAS CLASIFICACIONES

En materia fiscal existen diversos criterios para clasificar a las fuentes del Derecho Impositivo. De ellas solo comentaremos dos, cuyo contenido comprende y explica la eficacia que tienen en esta rama del Derecho las diferentes fuentes formales reconocidas.

Andreozzi clasifica a las fuentes formales del Derecho Tributario en preconstitucionales, institucionales, doctrina y jurisprudencia. Son preconstitucionales aquellos principios que se aplican cuando la sociedad no esta constituida con base en un código político y es la costumbre la que dicta la conducta a seguir; son fuentes constitucionales las que se presentan desde el momento en que la sociedad se encuentra organizada de acuerdo con un código político y de este derivan todas las leyes consideradas como secundarias respecto del mismo. En cuanto a la doctrina, señala que ha sido ésta la que a través del tiempo ha venido aislando la figura del tributo hasta obtener su correcta caracterización jurídica. Finalmente, este autor sostiene que la jurisprudencia le ha quedado solamente la tarea de caracterizar los matices de la tarea encomendada a la doctrina.

Giannini considera como fuentes formales del Derecho Fiscal a la ley, el reglamento, la costumbre y los convenios internacionales. Para este autor la ley es la fuente formal por excelencia y la define como la manifestación de voluntad del Estado, emitida por los órganos a los que mas especialmente confía la Constitución la tarea de desarrollar la actividad legislativa. Del reglamento nos dice que se distingue formalmente de la ley en que, aún conteniendo como este normas jurídicas, no emana de los órganos administrativos de Estado y señala que existen tres categorías de reglamentos, a saber: para la ejecución de las leyes; para el ejercicio de las facultades que al Poder Ejecutivo corresponden, y para la organización y funcionamiento de las administraciones del Estado, la ordenación del personal adscritos al mismo y la ordenación de los entes de las instituciones públicas dependientes de la administración activa.

En cuanto a la costumbre considera que su eficacia como fuente del Derecho Tributaria es muy discutida; y sobre los convenios internacionales señala que

constituyen una fuente que a adquirido mucha importancia la en la actualidad, ya que son los medios en virtud de los cuales dos o mas naciones determinan su competencia para el establecimiento y percepción de los tributos.

FUENTES DEL DERECHO FISCAL EN MÉXICO

En México la única fuente formal del Derecho Fiscal es la ley, como desprende del contenido del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política del país; que dispone la obligación de contribuir los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios, de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes. Refuerza esta opinión la circunstancia de que el artículo 73, fracción VII de la propia Constitución señale como atribución del Congreso de la Unión discutir y aprobar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. O sea que si el primero de los dispositivos legales mencionados estatuye que las contribuciones deben estar establecidas en la ley, correlativamente el segundo dispositivo jurídico otorga la facultad de establecer tales contribuciones al órgano en quien deposita la Constitución la tarea de realizar la actividad legislativa.

Dentro del concepto de ley debemos comprender al decreto-ley y al decreto delegado, ordenamientos que constituyen una excepción de la división de poderes, en virtud de que, en los términos de la constitución General de la República, aun cuando emanan del Poder Ejecutivo Federal, tienen fuerza eficacia de ley.

No obstante lo que hemos dicho, es innegable que paralelamente a la ley, algunas de las demás fuentes formales del Derecho pueden tener relevancia en el proceso creativo de las normas jurídicas tributarias o al menos son útiles para la interpretación y aplicación de las mismas, por lo que haremos algunos comentarios sobre cada una de esas otras fuentes formales del Derecho, su influencia o la legislación impositiva.

LA LEY

La ley es una regla de Derecho emanada del Poder Legislativo y promulgada por el Poder Ejecutivo, que crea situaciones generales y abstractas por tiempo indefinido y que solo puede ser modificada o suprimida por otra ley o por otra regla que tenga eficacia de ley.

La importancia de la ley como fuente del Derecho fiscal ha quedado de manifiesto en líneas anteriores cuando señalamos que en México es la única fuente formal, por disponerlo así la Constitución Política del país. Mas adelante, en el próximo capítulo, nos referiremos con detenimiento a las características del proceso creativo, interpretación, etcétera, de la ley.

EL DECRETO-LEY Y EL DECRETO-DELEGADO

Como excepción al principio de la división de poderes, conforme al cual el encargado de dictar las leyes aplicables a los gobernados es el Poder Legislativo, tenemos al decreto-ley y al decreto-delegado, En estos casos el Poder Ejecutivo se encuentra facultado por la Constitución para emitir decretos con fuerza de ley que pueden modificar y aun suprimir las existentes, o bien, pueden crear nuevos ordenamientos, los que no pueden ser anulados sino en virtud de otro decreto de idéntica naturaleza o por una ley.

Se está en presencia de un decreto-ley cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo, ante situaciones consideradas como graves que pongan en peligro la tranquilidad pública, para asumir la responsabilidad de dictar disposiciones transitorias para hacer frente a tal situación. Como ejemplo podemos citar a las disposiciones que puede emitir el Presidente de la Republica cuando, en los términos del artículo 29 de la Constitución, han quedado suspendidas las garantías individuales. Otro caso es el previsto por el artículo 73, fracción XVI de la misma Constitución, cuando se trata de hacer frente a epidemias de carácter grave o peligro de invasión de enfermedades exóticas en el país, etcétera. Estaremos frente de un decreto-delegado cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo para emitir normas con fuerza de ley por un tiempo limitado y para objetos definidos. Tal es el caso en México de la delegación de facultades para legislar en materia tributaria a favor del Presidente de la Republica, como es el caso del artículo 131, segundo párrafo de la Ley Fundamental, por virtud del cual el Ejecutivo puede ser facultado por el Congreso 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 transito de productos, artículos y efectos cuando los estime urgentemente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país.

EL REGLAMENTO

El reglamento, nos dice Fraga, es una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Poder Ejecutivo en uso de una facultad propia cuya finalidad es facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo. Por ello afirmamos que el reglamento es un instrumento de aplicación de la ley. Sin embargo, en México el reglamento se ha convertido en una fuente de Derecho Fiscal muy importante ya que en algunos casos no solo es un instrumento de aplicación de la ley, porque desarrolla y detalla los principios generales contenidos en ella para hacer posible y practicar su aplicación, como también nos dice Fraga, sino que, ya sea porque el Poder Ejecutivo se apropia las facultades que competen al Poder Legislativo o porque este indebidamente las delegue en aquel, contiene normas sobre la naturaleza y efectos de los elementos esenciales del tributo; crea situaciones generales y abstractas por tiempo indefinido no previstas en la ley; o bien modifica o extingue las situaciones creadas por la ley. Por ejemplo, Margáin nos indica que ha sido costumbre de nuestro

legislador el anunciar en las leyes tributarias que imponen determinadas obligaciones a los contribuyentes, que será el reglamento el que las precise en cuanto a su número, alcance, extensión, etcétera. También podemos decir que han habido ocasiones en que cuando la ley es demasiado severa al regular alguna situación, la disposición reglamentaria ofrece una regulación diferente y más benigna, o inclusive más justa; por lo tanto, aunque el reglamento contrarié a la ley, no hay protesta alguna. Ante esto, Margáin opina que el reglamento ha dejado de ser, en nuestra legislación, el simple ordenamiento conforme al cual se aclaran o se precisan las disposiciones contenidas en la ley, para convertirse en uno de igual jerarquía que esta.

LAS CIRCULARES

Una derivación del reglamento es la circular, disposición también de carácter administrativo, solo que mientras el reglamento únicamente puede expedirlo el Presidente de la República, la circular entra en la esfera competencial de todos los funcionarios superiores de la administración pública, como son los Secretarios de Estados, Directores Generales, etc.

Las circulares contienen disposiciones administrativas, en algunas ocasiones de carácter puramente interno de la dependencia del Poder Ejecutivo y en otras también dirigidas a los particulares, que especifican la interpretación que da a la ley quien las emite, o bien, a través de ellas se comunican acuerdos, decisiones o procedimientos que deben seguirse.

Respecto a su eficacia como fuente del Derecho Fiscal, Fraga ha dicho de las circulares que en realidad no considera que sean una fuente especial, porque, o bien la circular contiene disposiciones de la misma naturaleza que el reglamento, y en este caso solo hay una simple distinción del acto, o bien la circular no contiene normas de carácter jurídico, sino simplemente explicaciones dirigidas a los funcionarios, principios técnicos o prácticos que aseguren el buen funcionamiento de la organización administrativa.

En México, la legislación fiscal federal desde hace algunos años, ha abandonado la denominación de circulares para este tipo de disposiciones administrativas, y las llama ahora instructivos o reglas generales, y una vez publicados en el diario Oficial de la Federación constituyen fuente de Derecho para los particulares pues de tales disposiciones nacen para ellos derechos que la autoridad no puede desconocer. Al respecto, el artículo 35 de Código Fiscal de la Federación prevé que los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deben seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivaran derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

LA JURISPRUDENCIA

En nuestro país, la jurisprudencia tiene gran importancia como fuente de Derecho, ya que la mayoría de las reformas e innovaciones que se introducen en nuestras leyes fiscales, ya sea, porque se detecten errores o se precisen conceptos, obedecen a sentencias que los órganos jurisdiccionales han emitido en una serie de casos análogos; pero debemos tener presente, para comprender con exactitud la importancia de esta fuente de Derecho, que la jurisprudencia, por sí misma, no modifica, deroga o explica con otras palabras; la jurisprudencia, en realidad, no viene a ser formal, sino fuente real, de las leyes fiscales. Por ello, el estudio de las sentencias que en materia fiscal expiden nuestros tribunales, muchas veces nos explica el por qué de las reformas introducidas a las leyes tributarias; de ello deriva que la jurisprudencia tome una enorme importancia, pues ha sido la que ha venido evolucionando y caracterizando a la ley tributaria. De la Garza sostiene que la jurisprudencia no es fuente de derecho objetivo, sin que ello implique desconocer la importancia que tiene su obligatoriedad para los tribunales inferiores, los estatales y los administrativos, aunque no sea fuente de derecho, nos dice, orienta en muchos casos y motiva la reforma de las leyes censuradas ejecutorias que la crean.

LA DOCTRINA

La doctrina constituye también, a nuestro juicio, una fuente real no formal del Derecho Fiscal, pues a ella corresponde desarrollar y precisar los conceptos contenidos en la ley no obstante que ha venido desempeñando una labor verdaderamente constructiva en el Derecho Fiscal, haciéndolo avanzar rápidamente, en nuestro país, puede considerarse como insignificante su aportación pues, a pesar de que tenemos elementos distinguidos, nuestra literatura sobre la materia es todavía muy pobre; por lo tanto, podemos decir que la doctrina como fuente del Derecho Fiscal en México es de muy poca importancia.

LA COSTUMBRE

Se ha dicho que la costumbre es un uso implantado en una colectividad y considerado por ésta como jurídicamente obligatorio. Observamos, entonces, que en la costumbre concurren dos elementos, uno objetivo otro subjetivo; el primero consiste en el uso o práctica constante, el segundo en la idea de que el uso o práctica en cuestión es jurídicamente obligatorio. Ambos elementos se expresan en la fórmula latina "*inveterata consuetudo et opinio juris seu necessitatís*".

La doctrina distingue tres clases de costumbre: la interpretativa, que es la que determina el modo en que una norma jurídica debe ser entendida y aplicada; la introductiva, que es la que establece una norma jurídica nueva para regir una situación regulada con anterioridad; y la derogativa, que implica la derogación de una norma jurídica preexistente o la sustitución de ésta por una norma diversa.

De lo antes expuesto observamos, entonces, que la costumbre puede ser una fuente formal del Derecho, sin embargo, en un régimen jurídico como el de México, donde prevalece el principio de legalidad en forma rígida, tal vez el único campo

propicio para que opere la costumbre, en materia de Derecho Fiscal, es en el procedimiento para la tramitación de los asuntos en la esfera administrativa, pues ante la falta de regulación detallada en este campo, se originan las "prácticas" que son seguidas puntualmente por el personal de la Administración, cuya continua repetición a concepto de ser obligatorias pueden llegar a crear normas.

Salvo el caso anterior, en México, como dice Fraga, la costumbre sólo podrá tener valor como elemento útil en la interpretación, pero no para crear derecho que supla o contrarie a la ley.

LOS TRATADOS INTERNACIONALES

Los tratados internacionales son considerados como convenios o acuerdos entre Estados, acerca de cuestiones diplomáticas, políticas, económicas, culturales y otras de interés para las partes y toda vez que con ellos los Estados signatarios crean normas jurídicas de observancia general en los respectivos países, constituyen una fuente formal del Derecho.

En México los tratados internacionales carecen totalmente de importancia como fuente del Derecho Impositivo, a que el Estado mexicano no ha celebrado ninguno en materia fiscal, específicamente. Sin embargo, si llegaran a celebrarse y fueran aprobados por la Cámara de Senadores se convertirían en una fuente muy importante, pues conforme a lo dispuesto por el artículo 133 de la Constitución Federal, los tratados internacionales celebrados por el Presidente, que estén de acuerdo con la misma y que hayan sido aprobados por el Senado de la República, son ley suprema.

LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO

Sobre lo que debe entenderse por principios generales del Derecho, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dicho que por principios generales del Derecho no debe entenderse la tradición de los tribunales, que en últimos análisis no es sino un conjunto de prácticas o costumbres sin fuerza de ley, ni las doctrinas de los jurisconsultos que tampoco tienen fuerza legal, ni las opiniones personales del Juez, sino los principios consignados en algunas de nuestras leyes, teniendo por tales no solo las mexicanas que hayan expedido después de la Constitución Federal del país, sino también las anteriores. *(Semanao Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo XCV Pág. 858).*

También ha sostenido que los principios generales del Derecho son verdades jurídicas notorias, indubitables, de carácter general, como su mismo nombre lo indica, elaboradas o seleccionadas por la ciencia del Derecho, de tal manera que el Juez pueda dar la solución que el mismo legislador hubiera pronunciado si hubiera estado presente, o habría establecido si hubiera previsto el caso; siendo condición de los aludidos principios que no desarmonicen o estén en contradicción con el conjunto de normas legales cuyas lagunas u omisiones han de llenarse. *(Semanao Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo LXV Pág. 2641)*

El último de los criterios apuntados no sólo nos señala qué son los principios generales del Derecho, sino que además nos indica cuando operan como fuente, y

fuerza formal del Derecho incluido desde luego, el Fiscal, situación que tiene su fundamento constitucional en el artículo 14, último párrafo de la Ley Fundamental mexicana que dispone que en los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley y a falta de ésta se fundará en los principios generales del Derecho.

Del texto constitucional antes referido observamos que en México, en cuyo régimen jurídico prevalece el principio de legalidad, las verdades jurídicas notorias, indubitables y de carácter general elaboradas o seleccionadas por la ciencia del Derecho que denominamos principios generales del Derecho operan como fuente formal del propio Derecho sólo cuando se trata de dirimir jurisdiccionalmente una controversia y se advierte, después de aplicar todos los métodos de interpretación admisibles, que no hay en la ley disposición alguna aplicable, pues en este caso la norma en la que funda el juzgador su fallo deberá encontrarla en los principios generales del Derecho.

Las ideas anteriores tienen plena aplicación en el campo del Campo del Derecho Impositivo, como lo ha reconocido el Tribunal Fiscal de la Federación en la siguiente tesis:

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. NORMAS EN QUE DEBE APOYAR SUS FALLOS. Está facultado para resolver los casos concretos sometidos a su consideración, no previstos expresamente en la ley, usando de los medios de interpretación que autorizan los mismos ordenamientos legales, y así el artículo 14 constitucional prescribe que, en el caso de que la ley sea oscura o dudoso su texto, u omisa, debe echar mano de todos los recursos que el arte de interpretación le ofrece Interpretación histórica y sistemática) y si agotados éstos le revela que el caso sometido a su decisión no está previsto, el Tribunal tiene la obligación de colmar la laguna fundando su sentencia en los principios generales de derecho: así, está facultado para determinar que existe una expropiación de hecho, a la que deben hacerse extensivas o aplicarse por analogía las reglas que las leyes señalan para las expropiaciones regulares, teniendo en cuenta la naturaleza específica del acto expropiatorio y el principio de derecho de que la cosa que es nuestra no puede dejar de serlo, mientras no constituimos nosotros mismos un título de dominio, o el de equidad de que el juez debe, resolver en favor de quien trate de librarse de perjuicio en contra del que pretenda tener un lucro indebido, aun cuando el Tribunal Fiscal es de jurisdicción especial de derecho estricto, su actuación no puede estar restringida al grado en que lo está un Juez Penal a quien se exige legalmente su sumisión servil a la norma jurídica, sin que, como se ha dicho, debe resolver todos los casos, aun los no previstos por la ley, con base en los principios indicados

Resolución del Pleno de 23 de Junio de 1945, Expediente 3-496/942. Tesis del Pleno de 1937 a 1948.