

## CAPÍTULO SEGUNDO OMISIÓN DE NORMAS EJECUTIVAS EN MATERIA TRIBUTARIA

### I. OMISIÓN LEGISLATIVA *LATO SENSU*

Esbozados los presupuestos que ubican jurídicamente a la omisión legislativa, así como su definición, elementos, clasificación tipológica y contraste a la luz de otras figuras o instituciones de derecho análogas, corresponde ahora su estudio desde la perspectiva del derecho fiscal mexicano. Para ello, es indispensable realizar algunas consideraciones que no hacen tan inverosímil identificar a la inactividad de la administración pública como un posible caso de omisión legislativa, tratándose de actos materialmente legislativos a cuya expedición está obligada.

Dado que estas consideraciones se motivan en los rasgos peculiares del sistema presidencial mexicano y en la doctrina que ha abordado el tema de las omisiones legislativas, justificaremos su cabida dentro del derecho tributario mexicano a partir de la historia y la doctrina. Posteriormente, se entrará en el estudio de las normas gubernamentales que pueden ser objeto de omisión al no emitirse por la autoridad responsable obligada a hacerlo.

#### 1. *Justificación histórica*

En nuestra opinión, visualizar al órgano legislativo como el único ente capaz de vulnerar las prescripciones de la ley fundamental pudiera responder adecuadamente a la realidad política de aquellos países en los que el campo de actuación de las esferas

del poder público se encuentra meridianamente delimitado, pero resulta insuficiente en sistemas tradicionalmente presidencialistas puros como el nuestro,<sup>96</sup> en donde el Poder Ejecutivo (y en general, la administración pública) goza de un amplio espectro de prerrogativas constitucionales<sup>97</sup> que en muchas ocasiones ha hecho desdibujar el clásico sistema funcional de división poderes, lo que no hace raro decir que el Ejecutivo legisla. Es por eso que en México el encuadramiento de la omisión legislativa (lato sensu) dentro del campo de actuación de la administración pú-

<sup>96</sup> Además Karl Lowenstein, algunos otros autores que reconocen a México como un sistema presidencial puro son: Nogueira Alcalá, Humberto, “Consideraciones sobre los tipos de gobierno presidencialista y semipresidencial en la reforma constitucional”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, núm. conmemorativo, sexagésimo aniversario (1948-2008), 2008, p. 726; Orozco Henríquez, J. Jesús, “Tendencias recientes en los sistemas presidenciales latinoamericanos”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, núm. conmemorativo, sexagésimo aniversario (1948-2008), 2008, pp. 809 y 810; del mismo autor en coautoría con Zovatto, Daniel, “Alcance de los poderes presidenciales en los países latinoamericanos”, en Ellis, Andrew *et al.* (coords.), *Cómo hacer que funcione el sistema presidencial*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Instituto Internacional para la Democracia y la Asistencia Electoral, 2009, p. 65., Carpizo, Jorge, “En búsqueda del ADN y las influencias en algunos sistemas presidenciales y parlamentarios”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, núm. conmemorativo, sexagésimo aniversario (1948-2008), 2008, pp. 191 y 192, etcétera. Este último autor apunta que los llamados *sistemas presidenciales puros* se caracterizan porque en el sistema de controles entre el Ejecutivo y el Legislativo no existen mecanismos propios del sistema parlamentario. *Idem.* Cabe mencionar también que actualmente sólo cuatro países de Iberoamérica comparten este tipo de sistema presidencial con México. A saber: Brasil, Chile, Ecuador y Honduras. Véase: Orozco Henríquez, *Idem.* Hasta antes de 1994 Argentina formaba parte de este grupo, *cfr.* Nogueira Alcalá, *Idem.*

<sup>97</sup> Esto ocurre en la mayoría de los países iberoamericanos, en los que las competencias legislativas constitucionales de los presidentes incluyen la iniciativa de ley, iniciativa exclusiva de ley en ciertas materias, convocatoria a la legislatura extraordinaria, declaración de urgencia en la tramitación de los proyectos de ley, participación en el debate parlamentario de la ley a través de los ministros de Estado, veto suspensivo parcial y delegación de facultades legislativas hechas por el Congreso. Nogueira Alcalá, Humberto, *Ibidem*, pp. 715-719.

blica responde más a cuestiones de índole política e histórica que a formulaciones teóricas. Cuestión que ilustraremos enseguida.

Para la ciencia jurídica, la Constitución de Querétaro de 1917 significó un hito en el constitucionalismo contemporáneo al convertirse en el primer cuerpo normativo constitucional de corte directivo o programático que sancionaba exigencias o mandatos de actuación al poder público, primordialmente respecto del Poder Legislativo,<sup>98</sup> que se vislumbró como el único órgano legitimado para desarrollar los programas contenidos en nuestra ley fundamental y perpetuar los ideales de justicia social que la Revolución mexicana proclamó y plasmó en la misma.

Sin embargo, su notable innovación normativa coincidió, desafortunadamente, con ciertas circunstancias propiciadas por los grupos de poder de la esfera política<sup>99</sup> y, principalmente, con el embrionario nacimiento de un partido político hegemónico<sup>100</sup> que no sólo desnaturalizó al órgano legislativo *per se*, sino que, además, terminó por erigir al titular del Poder Ejecutivo en el verdadero legislador del país,<sup>101</sup> lo que ocasionó la aprobación de

<sup>98</sup> Sobre la cualidad directiva de la Constitución mexicana puede consultarse: Astudillo, César, “La inconstitucionalidad por omisión legislativa en México”, *op. cit.*, nota 85, p. 299-306.

<sup>99</sup> La paulatina y creciente instauración de un partido hegemónico moldeó el texto constitucional a su antojo, ampliando las facultades constitucionales del presidente y atribuyendo algunas otras de carácter “metaconstitucional” como la jefatura real del PRI, la designación de su sucesor y la designación y remoción de los gobernadores. Carpizo, Jorge, *El presidencialismo mexicano*, 10a. ed., México, Siglo XXI, 1991, pp. 190 y ss.

<sup>100</sup> Francisco Gaxiola da cuenta de cómo el presidente Plutarco Elías Calles decide institucionalizar el caudillismo a partir de la creación del Partido Nacional Revolucionario en 1929, cuya fuerza fortaleció la del Ejecutivo. Gaxiola Ochoa, Francisco Javier, “El plan: nueva relación entre Ejecutivo y Legislativo” en Becerra Ramírez, Manuel *et al.* (coords.), *Obra en homenaje a Rodolfo Cruz Miramontes*, t. II, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2008, p. 237.

<sup>101</sup> Debido a que durante varias décadas el jefe del Partido predominante estaba sobrerrepresentado en ambas cámaras del Congreso, por lo que los legisladores del Partido Revolucionario Institucional constituían indiscutible mayoría parlamentaria. De acuerdo con Jorge Carpizo, una de las causas de

leyes en fast track, ya que al no existir una verdadera discusión parlamentaria, las iniciativas que el presidente presentaba al Congreso se convertían en ley sin mayores trabas.

De este modo, la administración pública ganó “poder” al arrogarse facultades propiamente legislativas, presentándose así el terrible resquebrajamiento del principio de división de poderes como resultado de la malversación y manipulación del legislativo, cuestión que se agravó sustancialmente en materia fiscal al vulnerarse olímpicamente el principio de legalidad y la reserva de ley tributaria, permitiendo que, vía normas ejecutivas, se regulara el establecimiento de los elementos esenciales

predominio del presidente mexicano de aquellas épocas era precisamente el debilitamiento del Poder Legislativo, ya que la gran mayoría de los legisladores eran miembros del partido predominante y sabían que si se oponían al presidente estarían frustrando su carrera política. Carpizo, Jorge, *El presidencialismo mexicano*, *op. cit.*, nota 99, p. 25. César Astudillo opina que la peculiaridad de nuestro sistema político se debe a que la administración, concretamente el presidente, se convirtió en el destinatario de la Constitución, despojando al Legislativo, *op. cit.*, nota 85, p. 304. José Francisco de Andrea visualiza el predominio o hegemonía del Poder Ejecutivo respecto al Legislativo y Judicial como uno de los *efectos distorsionadores* del sistema presidencial mexicano clásico que constituyó una necesidad histórica desde la era post-revolucionaria y durante las décadas subsecuentes. Andrea S., Francisco José de, “La restauración de los tres pilares del constitucionalismo mexicano: el original sistema presidencial, el principio de no-reelección y el articulado de contenido social”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, núm. conmemorativo, sexagésimo aniversario (1948-2008), 2008, p. 9. Humberto Nogueira señala que la manipulación del Congreso por el presidente a través de favores electorales es uno de los factores a partir de los cuales se explica la preponderancia presidencial en América Latina, ya que en la mayoría de estos países el presidente de la República es un órgano colegislador, *op. cit.*, nota 96, p. 715. También es importante decir que el presidente, además de ser el legislador material, era el definidor primario monopólico del sistema de medios que establecía y manipulaba la agenda pública a su antojo y conveniencia; escenario característico del enraizado presidencialismo mexicano en el que “el monopolio del poder político se expresa en el control y el manejo de la información pública como si se tratara de un coto privado de los gobernantes”, *cf.* Carreño Carlón, José, *Los medios de comunicación*, México, Ediciones Nostra, 2007, p. 56.

de las contribuciones<sup>102</sup> y que, incluso, se subsanaran los errores y silencios de las leyes mismas,<sup>103</sup> lo que convirtió a este tipo de reglamentaciones en verdaderas normas con fuerza de ley que en ocasiones rebasaron su letra,<sup>104</sup> evidenciándose la falta de técnica legislativa del Congreso. De allí que Ríos Granados afirme que el aumento de las facultades de hecho de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (en adelante SHCP) ha sido, en gran mayoría, propiciada por la ineficiente actuación del legislador que ha redactado y publicado leyes inasequibles al entendimiento de los contribuyentes.<sup>105</sup>

Asimismo, durante mucho tiempo —explica Eusebio González—, “se admitió que el Parlamento autorizara no sólo al gobierno, sino también al ministro de Hacienda, a establecer o regular tasas o exacciones, incluso mediante orden, instrucción o circular en términos muy vagos”.<sup>106</sup> A este respecto, la historia tributaria

<sup>102</sup> Así, por ejemplo, tenemos el caso del Impuesto a las Imprentas y Talleres de Artes Gráficas de Nuevo León, que en 1958 se declaró inconstitucional por dejar en manos del tesorero municipal la fijación de la base para determinar el monto del impuesto, desatendiéndose así del principio de legalidad. Véase la tesis aislada de rubro: IMPRENTAS Y TALLERES DE ARTES GRAFICAS, INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO A LAS, POR FALTA DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. LEY DE INGRESOS DE LOS MUNICIPIOS DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN, PARA 1958, tesis registro IUS núm. 233104, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, t. LXIV, p. 53.

<sup>103</sup> Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 13a. ed., México, Porrúa, pp. 29-44 y 125.

<sup>104</sup> Tal como refiere Margáin Manautou: “el reglamento ha dejado de ser, en nuestra legislación, el simple ordenamiento al cual se aclaran o se precisan las disposiciones contenidas en la ley, para convertirse en uno de igual jerarquía de esta última. Y es que a la Hacienda mexicana le han significado grandes ventajas económicas el expedir disposiciones secundarias que van más allá de la ley, ya que en su gran mayoría los contribuyentes prefieren someterse a disposiciones ilegales que entablar un juicio contra la administración”, *ibidem*, p. 41.

<sup>105</sup> Ríos Granados, Gabriela, “Naturaleza jurídica de las reglas misceláneas y de las reglas generales en materia tributaria”, *Documento de Trabajo*, núm. 38, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2003, p. 4.

<sup>106</sup> González García, Eusebio, “Fuentes del Derecho Tributario”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero*, México,

mexicana también demuestra cómo es que los secretarios de Hacienda y Crédito Público llegaron al extremo de atribuirse la facultad reglamentaria del presidente al emitir legislación secundaria en forma de reglamentos.<sup>107</sup> Y es que durante aquellas épocas en nombre de la facultad reglamentaria del presidente se justificó constitucionalmente la emisión de un sin número de reglas administrativas, tales como reglamentos, decretos, acuerdos, planes, programas, normas generales, disposiciones generales, reglas generales directivas, circulares, normas oficiales mexicanas, resoluciones, resoluciones misceláneas, lineamientos, avisos, extractos, criterios e interpretaciones.<sup>108</sup> De igual forma, el uso excesivo de las facultades extraordinarias del presidente durante los primeros años del régimen permitió que mediante simples decretos se establecieran impuestos.<sup>109</sup>

Porrúa-UNAM, 2007, p. 298.

<sup>107</sup> En este sentido, Margáin Manautou ha documentado dos importantes casos en que esto ha ocurrido: 1) El Reglamento de la Ley del Impuesto sobre Aguamiel y Productos de su Fermentación, expedido el 6 de junio de 1932, derogado el 31 de diciembre de 1979; y 2) El Reglamento para el Cobro de Honorarios por Notificación de Créditos y de Gastos de Ejecución, del 12 de noviembre de 1954, derogado por el Reglamento del 19 de marzo de 1957. Véase: Margáin Manautou, Emilio, *op. cit.*, nota 104, p. 41.

<sup>108</sup> Ríos, Granados, Gabriela, *Naturaleza jurídica de las reglas misceláneas...*, *cit.*, nota 106, p. 14. La autora toma como base la clasificación enlistada en la investigación sobre el *Orden jurídico administrativo federal y mejora regulatoria* realizada por Cortés Campos, Josefina, Cossío Díaz, José Ramón, Mejía Garza, Raúl, y Roldán Xopa, José. A decir de López Olvera: “Desde Francia, pasando por España y luego tomada por nuestros primeros constituyentes, la facultad reglamentaria es una de las instituciones que no ha evolucionado en nuestro país y, que, por el contrario, proveniente de un régimen jurídico monárquico, nunca ha funcionado correctamente en nuestro sistema jurídico de corte presidencialista”. López Olvera, Miguel Alejandro, “La facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo en México. Un estudio histórico”, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, <http://www.bibliojuridica.org/libros/4/1855/22.pdf>, consultado el 17 de noviembre de 2009, pp. 356 y 357.

<sup>109</sup> Al respecto se pueden citar un sin número de ejemplos, tales como el Impuesto del Centenario, que se estableció como impuesto cedular y progresivo mediante decreto presidencial del 20 de julio de 1921 y que allanó el camino al Impuesto Sobre la Renta. También tenemos el caso del Impuesto sobre el Aforo

Inclusive, hasta la figura del decreto-ley, para muchos fundamentada en el artículo 29, sirvió como basamento constitucional para que el Ejecutivo legislara en cualquier materia y en cualquier época, aún en tiempos de paz. Fue así como se expidió

y Exportación del Cacahuatate, que fue creado mediante decreto presidencial del 4 de agosto de 1938 con fundamento en un decreto que aprobó la suspensión de garantías individuales; y al que la Suprema Corte acusó de inconstitucional por dejar a discreción de las autoridades exactoras la determinación de los caracteres esenciales del impuesto, ya que el valor de los productos sujetos a la tributación era establecida por un comité integrado por representantes de diversas secretarías, del Banco de México y del Banco Nacional de Comercio Exterior. Al pronunciarse al respecto, la Segunda Sala arguyó que el Congreso autorizó al presidente de la República “para legislar solamente para el efecto de proveer a la eficaz defensa del territorio nacional, de su soberanía y dignidad, y al mantenimiento de nuestras instituciones fundamentales. No le concedió, pues, facultad alguna para crear impuestos y por ello, los decretos que expidió gravando la exportación de cacahuatate, tienen que ser inconstitucionales.” Véase la tesis aislada del tenor literal siguiente: AFORO Y EXPORTACIÓN DEL CACAHUATE, IMPUESTO SOBRE EL (INCONSTITUCIONALIDAD DEL DECRETO DEL 4 DE AGOSTO DE 1938 Y DE LOS DECRETOS REFORMATARIOS DE LAS FRACCIONES 28-14 Y 28-10 DE LA TARIFA DEL IMPUESTO DE EXPORTACIÓN), tesis registro IUS núm. 320223, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. XCIX, p. 1103. Ramírez Moreno Aguirre recuerda otros ejemplos, como el del impuesto del 10% de entradas brutas ferrocarrileras establecido por decreto presidencial del 4 de marzo de 1924 y que estuvo vigente durante casi seis décadas hasta que fue derogado el 1.º de enero de 1980 con la entrada en vigor de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Así también el caso de la reducción de la tasa del 15% al 10% en el Impuesto al Valor Agregado determinada por acuerdo del ejecutivo federal en 1991. Ramírez Moreno Aguirre, Samuel, “Aspectos de constitucionalidad y de legalidad de las reglas de las resoluciones de miscelánea fiscal”, *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, México, año VIII, núm. 19, junio de 2005, p. 14. Se debe recordar que en México las facultades extraordinarias del Ejecutivo para legislar se han justificado principalmente en épocas de guerra y crisis nacionales. Este tipo de prerrogativas fueron una constante desde los primeros años del México Independiente, pero su uso disminuyó lentamente una vez que cesaron los enfrentamientos y se recobró paz social después del movimiento revolucionario. Para un mejor acercamiento a la historia tributaria mexicana se recomienda: Ríos Granados, Gabriela, Santos Flores, Israel, “Entre parches y remiendos: Breve historia tributaria de México”, en García Ramírez, Sergio (dir.), *El derecho en dos siglos: 1810-2010*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2010.

la Ley Orgánica de la Universidad Autónoma de México, la Ley General de Comunicaciones, la Ley de las Instituciones Financieras y de Crédito, la Ley General de las Sociedades Cooperativas, la creación de la Comisión Federal de Electricidad, y hasta el Código Fiscal de la Federación de 1938.<sup>110</sup> Durante muchos años esta situación fue convalidada por la Suprema Corte al referir que:

...Las facultades extraordinarias concedidas al jefe del ejecutivo por el Poder Legislativo limitadamente y en ciertos campos no son anticonstitucionales, porque tal delegación se considera como ayuda cooperativa de un poder a otro y no como una abdicación de funciones por parte del Poder Legislativo.<sup>111</sup>

Posteriormente, con la reforma de 1938 al artículo 49 constitucional, se le privó al presidente de la República de las facultades extraordinarias para legislar, permitiendo su uso únicamente en situaciones de emergencia. Bajo esta calidad basó su requerimiento Manuel Ávila Camacho al Congreso en 1942, cuando el país entró en guerra con las potencias del eje. Sin embargo, expidió una serie de leyes que nada tenían que ver con situaciones de urgencia económica, tales como la Ley de la Lotería Nacional, los Decretos que crearon el Colegio Nacional, el Hospital Infantil, el Instituto Nacional de Cardiología, etcétera.<sup>112</sup>

Esto mismo ocurrió con los decretos-delegados, ya que desde la reforma de 1951 al artículo 131 constitucional, el Ejecutivo se encuentra facultado para “realizar cualquier otro propósito en beneficio del país”, con lo cual se permitió la delegación de facultades legislativas al presidente en materia económica, introduciendo una excepción al sistema de división de poderes y al principio de legalidad en sentido formal. Para Humberto Nogueira, a

<sup>110</sup> Carpizo, Jorge, *El presidencialismo mexicano*, op. cit., nota 99, p. 102.

<sup>111</sup> Stephen Spencer Goodspeed, *El papel del Ejecutivo en México*, citado por Carpizo, Jorge, *Ibidem*, p. 103.

<sup>112</sup> *Idem*.



partir de éste momento “esta facultad presidencial de legislar por delegación parlamentaria convierte al presidente de la República, donde es jefe del partido mayoritario en el Parlamento, en el órgano predominante y debilita al Parlamento”.<sup>113</sup>

Por nuestra parte, consideramos que las causas que explican la preeminencia del Ejecutivo sobre el legislativo, particularmente en materia tributaria, van más allá de las probables deficiencias del texto constitucional de 1917; y se remontan a la etapa preconstitucional, ya que desde la conformación política del México independiente el presidente estuvo investido de todas las atribuciones para legislar en materia económica a su libre albedrío y en cualquier tiempo;<sup>114</sup> por lo que de alguna u otra forma la memoria histórica del pueblo, casada con la noción del “gobernante legislador”, concibió en la figura del presidente la potestad normativa tributaria, aún por encima de lo dispuesto por la Constitución.<sup>115</sup>

<sup>113</sup> Nogueira Alcalá, Humberto, *op. cit.*, nota 96, p. 719. El texto de este precepto también es considerado por Osvaldo Casás como un caso de delegación legislativa de potestades tributarias. *Cfr.* Casás, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente a partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Ad Hoc, 2002, p. 250. Contrariamente, de la Garza opina que esta facultad del Ejecutivo se introdujo por poderosas razones de política económica que hicieron indispensable defender la economía nacional de las fluctuaciones de precios en el comercio exterior. Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, 27a. ed., México, Porrúa, 2006, p. 269. Para un sucinto análisis histórico y jurisprudencial sobre el tema se recomienda: Ríos Ruiz, Alma de los Ángeles, “Algunas reflexiones sobre la facultad de legislar en materia de comercio exterior del Ejecutivo federal (el artículo 131, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos)”, *Iuris Tantum. Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas*, México, Facultad de Derecho de la Universidad Anáhuac, año XXIII, núm. 19, otoño-invierno de 2008.

<sup>114</sup> Durante la época preconstitucional el presidente tuvo todas las facultades para legislar en materia económica, pero con la Constitución de 1917 esta facultad pasaba al Congreso de la Unión, aunque fue letra muerta ya que durante el largo periodo que gobernó el Partido Revolucionario Institucional se caracterizó por un presidencialismo con tintes de dictadura. Véase: Ríos Granados, Gabriela; Santos Flores, Israel, “Entre parches y remiendos: Breve historia tributaria de México”, *op. cit.*, nota 110, p. 33.

<sup>115</sup> Al respecto, Carlos Navarrete ha manifestado que México “tiene una tradición en el ejercicio del poder de tlatoanis y caudillos, de hombres fuertes y

Esto es corroborado por Jorge Carpizo cuando menciona que:

A pesar de que Carranza había criticado el sistema de facultades extraordinarias seguido de las décadas anteriores, el 8 de mayo de 1917, siete días después de haber entrado en vigor la Constitución de Querétaro, él pidió y obtuvo facultades para legislar en el ramo de hacienda. En esa autorización no se siguieron los supuestos ni el procedimiento del artículo 29: fue el principio a partir del cual todos los presidentes de la “revolución”, hasta 1938, legislaron en tiempos de paz y legislaron sobre todas las materias, dejando a un lado al congreso.<sup>116</sup>

Todos estos hallazgos dan cuenta de cómo el Ejecutivo fungió como legislador durante mucho tiempo, manipulando la hacienda pública a su antojo y voluntad, a tal grado que alguna vez el presidente en turno llegó a exclamar que: “¡La Hacienda Pública se maneja desde los Pinos!”,<sup>117</sup> declaración que nos da una idea del desmesurado señorío normativo que en materia impositiva ejerció el presidente ininterrumpidamente durante varias décadas.

## 2. *Justificación doctrinal*

Se ha dicho ya que el grueso de la literatura concibe al órgano legislativo como el único ente capaz de vulnerar las prescripciones de la ley básica por mor de su inactividad, a lo cual ha denominado omisión legislativa (*stricto sensu*) o simplemente inconstitucionalidad por omisión legislativa.<sup>118</sup>

providenciales, de presidentes que todo lo pueden y que todo lo resuelven en el imaginario colectivo”. Navarrete, Carlos, “Cómo hacer que funcione el sistema presidencial”, en Ellis, Andrew et al. (coords.), *Cómo hacer que funcione... cit.*, nota 96, p. 423.

<sup>116</sup> Carpizo, *op. cit.*, nota 99, p. 102.

<sup>117</sup> Así lo llegó a declarar el presidente Luis Echeverría Álvarez. *Cfr.*, Pérez-Ayala, R., *Política personal y vacío de poder: El presidencialismo mexicano*, México, PAC and Editores, 1983, p. 155.

<sup>118</sup> En el caso de las omisiones absolutas; es decir, aquellas sobre las cuales el legislador ordinario tiene la obligación o mandato de expedir una determi-

Paralela a esta línea de ideas, es posible encontrar voces que insisten en defender el cariz extenso de la figura (omisión legislativa *lato sensu*) para reconocer que cualquier órgano del poder público, particularmente el Legislativo y el Ejecutivo,<sup>119</sup> en su respectivo ámbito de competencias, son potencialmente susceptibles de conculcar el texto constitucional mediante su pasividad consciente. Dentro de esta postura podría insertarse la definición elaborada por la venezolana Urosa Maggi, quien apunta que “podemos definir a las ‘omisiones legislativas’ como el incumplimiento por omisión de las potestades que los órganos del poder público —en especial los del Poder Legislativo— deben cumplir en ejecución directa e inmediata de la Constitución”.<sup>120</sup>

Focalizándose exclusivamente en el poder ejecutivo mexicano, encontramos a Rangel Hernández, quien acepta que el presidente, en ejercicio de la facultad reglamentaria prevista en la fracción primera del artículo 89 constitucional, puede dictar un acto materialmente legislativo aunque sea formalmente ejecutivo,<sup>121</sup> por lo que reconoce que también él puede incurrir en omisión cuando incumple con las obligaciones y deberes directos que la Constitución

nada ley, y no lo hace en lo absoluto, pese a que pareciera difícil tildar de “inconstitucional” dicha omisión, si precisamente no existe nada que contraríe el ordenamiento legal supremo; se trata más bien de utilizar la Constitución como parámetro de control para verificar si se expidió o no la norma.

<sup>119</sup> En virtud de la facultad reglamentaria que desarrolla a la luz de lo dispuesto por la fracción primera del artículo 89 constitucional, de acuerdo con la cual el presidente debe promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

<sup>120</sup> Urosa Maggi, Daniela, “Control judicial de las omisiones legislativas a la luz de la jurisprudencia constitucional”, *Revista de Derecho Público*, Caracas, núm. 101, enero-marzo, 2005, p. 8. Este planteamiento se robustece con la opinión de Laura Rangel, para quien el término de “inconstitucionalidad por omisión” (en sentido lato) es igualmente aplicable a las conductas omisivas de los otros poderes que también violentan la carta magna, por lo que alberga las omisiones inconstitucionales tanto administrativas, como judiciales y legislativas. Rangel Hernández, Laura M., *op. cit.*, nota 6, p. 24.

<sup>121</sup> Rangel Hernández, Laura, “La acción de inconstitucionalidad por omisión legislativa en la Constitución mexicana”, *op. cit.*, nota 19, p. 204.

prescribe; razón por la cual identifica a la omisión legislativa como “una conducta omisiva, por parte del legislador o del Ejecutivo federal en cuanto a la función reglamentaria que impiden que pueda efectivizarse los principios constitucionales, y por tanto altera el orden jurídico”.<sup>122</sup> Descripción que refleja la realidad política que imperó durante décadas y que denuncia los excesos del presidencialismo mexicano, Asimismo, Martínez Sánchez reconoce que, debido a las facultades legislativas del presidente de la República, la inactividad de la administración debe ser calificada también como causa de posible inconstitucionalidad por omisión.<sup>123</sup>

Igualmente, pese a manifestar estar de acuerdo con la idea de que la inconstitucionalidad por omisión se refiere únicamente al legislador, Carbonell considera que los sistemas presidenciales como el mexicano, en el que el Poder Ejecutivo tiene unas muy amplias facultades constitucionales, representan una excepción a la limitante, pudiendo extenderse el concepto “al ámbito de responsabilidades del presidente de la República o, de forma más general, de la administración pública (y lo mismo puede operar en el nivel de la entidades federativas respecto al gobernador y a la administración pública estatal)”.<sup>124</sup> Bajo esta misma línea de consideraciones, Samaniego Santamaría deja claro que el texto fundamental puede ser violado por un acto omisivo, cuya situación “no sólo alcanzaría los actos inconstitucionales omisivos del Poder Legislativo, sino también aquellos del Poder Ejecutivo cuando éste se encuentra facultado para legislar o para reglamentar aquellas normas constitucionales”.<sup>125</sup>

<sup>122</sup> *Ibidem*, pp. 224 y 225. Aunque debe aclararse que en su más reciente producción académica la autora refiere a las omisiones del Poder Ejecutivo bajo la terminología de “inconstitucionalidad por omisión administrativa”, *op. cit.*, nota 55, pp. 27 y 28.

<sup>123</sup> Martínez Sánchez, León Javier, *op. cit.*, nota 47, p. 38.

<sup>124</sup> Carbonell, Miguel, *En busca de las normas ausentes. Ensayos sobre la inconstitucionalidad por omisión*, 2a. ed., México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007, p. VII, nota al pie 1.

<sup>125</sup> Samaniego Santamaría, Luis Gerardo, “Análisis de la acción de inconstitucionalidad por omisión legislativa en México”, *Letras Jurídicas. Revista de los*

Como puede verse, la opinión de estos cuatro autores mexicanos denota, de un modo u otro, la impronta que nuestro enraizado presidencialismo dejó en el sistema político tras distorsionar la función legislativa, instituyendo a la administrativa en colegisladora.

Suscribiendo esta línea argumentativa, concluimos que el Ejecutivo, y más ampliamente, la esfera administrativa, sí es potencialmente susceptible de incurrir en omisiones legislativas siempre que tenga a su cargo funciones formalmente ejecutivas que involucren el desarrollo de actos materialmente legislativos; o bien, cuando se trate de actos formalmente legislativos que por su dinamismo y alta especialización son delegados a los titulares de ciertos órganos de la administración pública, como lo son las reglas técnico-operativas y cláusulas habilitantes, que ya han sido motivo de pronunciamiento por parte de la jurisprudencia.<sup>126</sup>

Por estas razones, creemos conveniente y necesario defender el sentido extenso de la institución, no como un medio de mantener o, incluso, acentuar la disparidad de opiniones que hay en la doctrina, sino como una forma de dotar al ordenamiento jurídico de mecanismos de defensa que salvaguarden el texto constitucional ante su posible vulneración por parte de los poderes estatales, ya que como expresa Daniel Barceló, “el sistema constitucional de rendición de cuentas y de exigencia de responsabilidad po-

*investigadores del Instituto de Investigaciones Jurídicas*, México, año 9, núm. 17, enero-junio, 2008, pp. 112, 113, 124 y 125.

<sup>126</sup> Las tesis más relevantes a este respecto son del tenor literal siguiente: CLÁUSULAS HABILITANTES. CONSTITUYEN ACTOS FORMALMENTE LEGISLATIVOS, tesis P. XXI/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVIII, diciembre de 2003, p. 9; SECRETARIOS DE ESTADO. SUS FACULTADES NORMATIVAS CUANDO SON AUTORIZADOS POR EL LEGISLADOR PARA CREAR NUEVAS REGLAS DE DERECHO. CLAUSULAS HABILITANTES Y LOS LÍMITES DE SU EJERCICIO, tesis registro IUS núm. 248139, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Séptima Época, p. 464; PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2006. SU ARTÍCULO 9, FRACCIÓN III, CONSTITUYE UNA CLÁUSULA HABILITANTE, tesis 2a./J. 97/2008, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVII, junio de 2008, p. 404.

lítica —tanto del Poder Ejecutivo como del Legislativo— sigue siendo sumamente deficiente”.<sup>127</sup>

Aunque que Fernández Rodríguez afirma que la responsabilidad del Ejecutivo no puede ser exigida por los hipotéticos mecanismos que controlan la inconstitucionalidad por omisión, reconoce que “la creciente complejidad de la realidad y el dominio de una sólida mayoría parlamentaria gubernamental, respaldada por un partido o coalición, son dos importantes razones explicativas de la expansión del Ejecutivo a costa del Parlamento”;<sup>128</sup> situación que configuró la realidad política mexicana durante decenas de años hasta 1997, cuando el dominio del presidente se fragmenta al dejar de ser el PRI mayoría parlamentaria en el Congreso, lo que finalmente motivó a la verdadera discusión de leyes ante el desvanecimiento de la sobre-representación presidencial.

El hecho de que el Ejecutivo legislara a su entera discreción en materia tributaria atentó contra el principio de legalidad y, más específicamente, contra los postulados del principio de reserva de ley tributaria, que a decir de Casás, “se inspira en la idea de que determinadas materias —en nuestro caso la fiscal, por la carga y la participación del pueblo en las decisiones sobre ingresos y gastos públicos— deben ser el producto de la instancia más altamente representativa de toda la Nación para impedir la concentración del poder en manos de gobernante alguno”.<sup>129</sup> Indudablemente, permitir al presidente el manejo legislativo de los asuntos tributarios vulneró el derecho fundamental de los contribuyentes a la reserva de ley que, intrínsecamente, representa una

<sup>127</sup> Barceló Rojas, Daniel A., “La reforma del Estado en México. Propuesta de la escuela constitucionalista del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM y de los partidos políticos nacionales para la actualización del sistema presidencial mexicano”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, núm. conmemorativo, sexagésimo aniversario (1948-2008), 2008, p. 69.

<sup>128</sup> Fernández Rodríguez, *op. cit.*, nota 9, p. 16.

<sup>129</sup> Casás, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente a partir del principio de reserva de ley tributaria*, *op. cit.*, nota 114, p. 248.

cuestión de confianza<sup>130</sup> que los gobernados tienen depositada en el Poder Legislativo para que sean los representantes del pueblo quienes, tras discutir cabal y racionalmente las iniciativas, sancionen en una ley formal y material todos los elementos esenciales de las contribuciones.

Desde ahora aclaramos que nuestra intención no es entrar, en lo absoluto, en el inagotable debate académico que se sigue y seguirá presentándose en torno al concepto y a la tipología de la institución, pero, para efectos de soportar doctrinalmente nuestro estudio, consideramos inexcusable suscribir determinada línea de consideraciones. Es así que creemos que en la figura convergen dos dimensiones diametralmente opuestas, de modo que podemos hablar de omisión legislativa en dos aspectos: *lato sensu* y *stricto sensu*. El primero, por considerar que cualquiera de los poderes públicos —en especial el Ejecutivo— puede lesionar normas constitucionales con su inactividad, representa el género; y el segundo, al sostener que sólo el Poder Legislativo puede hacerlo, la especie.

Finalmente, parafraseando a César Astudillo,<sup>131</sup> no debe olvidarse que el objetivo en el estudio de este tema es reconocer el vínculo positivo que se genera entre norma y operador jurídico, llámese legislador, juez o administrador.

## II. NORMAS EJECUTIVAS SUSCEPTIBLES DE OMISIÓN LEGISLATIVA

La relevancia de incluir algunos de los actos materialmente legislativos como probables causas de omisión en el ámbito fis-

<sup>130</sup> La reserva de ley como cuestión de confianza es ampliamente analizada por Ríos Granados, Gabriela, *Constitucionalidad de la facultad de la Dirección General de Aeronáutica Civil para calcular las distancias ortodrómicas a fin de determinar los derechos por servicios a la navegación aérea*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2009, Serie Decisiones Relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, núm. 38, pp. 88 y ss.

<sup>131</sup> *Op. cit.*, nota 85, p. 306.

cal, reside en que los productos legislativos derivados del Poder Reglamentario del presidente (tales como reglamentos, decretos-ley, decretos delegados, circulares y acuerdos), junto con las reglas generales administrativas y resoluciones misceláneas, son instrumentos normativos ordenadores del derecho fiscal que constituyen fuentes formales del derecho tributario<sup>132</sup> y que han acrecentado las potestades normativas de la administración en materia tributaria. Y aunque a la luz del principio de legalidad<sup>133</sup>

<sup>132</sup> Hay autores que no incluyen a las reglas generales administrativas como parte de las fuentes del derecho fiscal. En este sentido encontramos a: Margáin Manautou, Emilio, *op. cit.*, nota 104, pp. 29-44; González García, Eusebio, “Fuentes del derecho tributario”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Diccionario de derecho fiscal y financiero*, México, Porrúa, UNAM, 2007, pp. 296-300; Giannini, A. D., *Instituciones de derecho tributario*, 7a. ed. italiana, trad. y estudio preliminar de Fernando Saíenz de Bujanda, Madrid, Giuffrè Editore, 1957, pp. 14-28, etcétera. Esta situación ya ha sido denunciada por Ríos Granados tras observar que autores como Sánchez, León, Arroja Vizcaíno, De la Garza y Hallivis Pelayo sólo consideran como fuentes formales a la ley, al decreto-ley, al decreto-delegado, al reglamento, a la circular, a la jurisprudencia, a los tratados internacionales, a los principios generales del derecho, a la doctrina y a la costumbre. Véase: Ríos Granados, Gabriela, *Naturaleza jurídica de las reglas misceláneas y de las reglas generales en materia tributaria*, *op. cit.*, nota 106, pp. 12 y 13. Por su parte, Torruco Salcedo, Sitlali, sí considera a este tipo de reglas dentro las fuentes. Cfr. “Capítulo 4: La teoría tradicional sobre las fuentes del derecho tributario”, en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.), *Manual de derecho tributario*, 2a. ed., México, Porrúa, 2008, pp. 55-77.

<sup>133</sup> Nos referimos al principio de legalidad en sentido amplio, que comprende al principio de reserva de ley que está dirigido al legislador (ámbito normativo) y al principio de legalidad tributaria que está dirigido al Ejecutivo (ámbito aplicativo). V. Ríos Granados, Gabriela, *Constitucionalidad de la facultad de la Dirección General de Aeronáutica Civil...*, *op. cit.*, nota 130, p. 82. En este sentido véase también: Torruco Salcedo, Sitlali, “El principio de legalidad en el ordenamiento jurídico mexicano”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Reforma hacendaria en la agenda de la reforma del Estado*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2009, pp. 5-24. En perspectiva comparada, Juan Carlos Upegui distingue cuatro caras del principio de legalidad: a) la representación efectiva, b) la reserva de ley, c) la certidumbre sobre los elementos de los tributos, y d) la generalidad y abstracción como atributo de las normas creadas. Upegui Mejía, Juan Carlos, “Principios constitucionales del derecho tributario en Colombia y México”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Reforma hacendaria en la agenda*



está prohibido que mediante las también llamadas normas gubernamentales se regule materia sujeta al principio de reserva de ley tributaria, lo cierto es que actualmente impera una tendencia del legislador ordinario en permitir al Ejecutivo y a los secretarios de Estado<sup>134</sup> el establecimiento de elementos cuantitativos del tributo,<sup>135</sup> lo que ha contribuido a relativizar el principio de reserva ley al permitir que el Ejecutivo comparta la potestad normativa tributaria del Congreso.

Es así que creemos que algunas de las normas gubernamentales a que hemos hecho referencia, también pueden dar lugar a omisiones materialmente legislativas cuando el presidente o el titular del órgano administrativo encargado de expedirlas, no lo hace, pese a que exista una norma de mayor jerarquía que lo remita a ello. En este sentido, no debe olvidarse que la Constitución es de aplicabilidad inmediata, lo que obliga a todas las autoridades, ordinarias o de control constitucional, a aplicarla directamente.<sup>136</sup>

*de la reforma del Estado*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2009, p. 33 y ss.

<sup>134</sup> Cabe aclarar que los secretarios de Estado o encargados del despacho no participan de la facultad reglamentaria que dispone la fracción primera del artículo 89 de la Constitución, pues sólo el titular del Ejecutivo federal detenta esta prerrogativa. En este sentido encontramos la siguiente tesis aislada: SECRETARIOS DE ESTADO. SUS FACULTADES NORMATIVAS CUANDO SON AUTORIZADOS POR EL LEGISLADOR PARA CREAR NUEVAS REGLAS DE DERECHO. CLAUSULAS HABILITANTES Y LOS LÍMITES DE SU EJERCICIO, registro IUS núm. 248139, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Séptima Época, p. 464. Sin embargo, cómo se expondrá más adelante, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha declarado constitucionales las reglas técnico-operativas que emiten las secretarías con el fin de facilitar la aplicación de la ley.

<sup>135</sup> Véase la tesis aislada de rubro: LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN, tesis P. XLII/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII, mayo de 2006, p. 15.

<sup>136</sup> A este respecto puede consultarse la tesis aislada de rubro: CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. SU APLICACIÓN DIRECTA CORRESPONDE INDISTINTAMENTE A TODAS LAS AUTORIDADES

Como se ha dicho, solamente algunas de las normas administrativas o de las derivadas de la facultad reglamentaria del presidente son susceptibles de incurrir en omisión. Para dilucidar esta situación, a continuación se analizará la omisión de cada una de ellas.

### 1. *Omisión de reglamentos*<sup>137</sup>

La expedición de reglamentos es una obligación del Ejecutivo Federal a la luz de lo dispuesto por la fracción I del artículo 89 de la CPEUM, la cual dispone que son facultades y obligaciones del presidente: “Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia”, disposición que, a su vez, se relaciona con el llamado refrendo ministerial contenido en el artículo 92 constitucional que dispone que: “Todos los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del presidente deberán estar firmados por el secretario de Estado a que el asunto corresponda, y sin

ORDINARIAS O DE CONTROL CONSTITUCIONAL, SIEMPRE Y CUANDO NO DESAPLIQUEN, PARA ESE EFECTO, UNA LEY SECUNDARIA, tesis 2a. CLXII/2008, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, enero de 2009, p. 781. Un claro asunto en el que se hizo valer la aplicabilidad directa e inmediata de la Constitución fue la controversia constitucional 22/2001, que declaró la invalidez de los artículos 126, párrafos segundo y tercero, y 135, fracción II y párrafos antepenúltimo, penúltimo y último del Reglamento de la Ley del Servicio Público de Energía Eléctrica, reformados y adicionados mediante decreto presidencial con fecha de 24 de mayo de 2001; en virtud de que dichas disposiciones excedían la facultad reglamentaria del presidente e invadían la potestad legislativa del Congreso. Para un análisis a detalle de este caso se recomienda: Fernández Ruíz, Jorge, “Invalidez de las reformas hechas por el Ejecutivo federal al Reglamento de la Ley del Servicio de Energía Eléctrica”, *Serie Decisiones Relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación México*, México, núm. 6, 2005.

<sup>137</sup> Antes que nada se debe recordar que existen tres clases de reglamentos: 1) Para la exacta ejecución y observancia de las leyes; 2) Para el ejercicio de las facultades que al Poder Ejecutivo le corresponden y; 3) Para la organización y funcionamiento de la administración del Estado y la ordenación del personal adscrito al mismo. En este apartado nos referimos a los primeros.

este requisito no serán obedecidos”. Bajo este esquema, el reglamento funge como complemento de la ley, más no puede ir más allá de ella, ni contrariarla, derogarla o imponer obligaciones diversas de las establecidas por la ley que reglamenta. Su función se limita a detallar los supuestos de la ley para facilitar su aplicación.<sup>138</sup>

Como sea, lo importante es recordar que la emisión de reglamentos sí constituye una obligación del poder ejecutivo que debe acatar en términos de lo dispuesto por la ley que lo conmina a ello, por lo que la expedición de este tipo de normas gubernamentales no está sujeta a la voluntad del presidente, sino que atiende a la necesidad en la aplicación y/o pormenorización de las leyes. Aunque, como se ha documentado, en ocasiones los reglamentos han desvirtuado sus funciones de detalle rebasando la letra de la ley,<sup>139</sup> lo que ha llevado a distinguir su naturaleza francamente legislativa;<sup>140</sup> y hace reconocer su propensión a ser motivo de omisiones materialmente legislativas.

<sup>138</sup> González Oropeza explica la función de los reglamentos de la siguiente forma: “Las leyes por su propia naturaleza no pueden prever todos los supuestos posibles, por lo que su grado de generalidad y abstracción debe ser amplio y omnicomprensivo; los reglamentos, en contraste, tienden a detallar los supuestos previstos en la ley para que la individualización y aplicación del orden jurídico sea clara y efectiva”, González Oropeza, Manuel, “Reglamento”, *Nuevo diccionario jurídico mexicano*, 4a. ed., México, Porrúa, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2001, t. P-Z, p. 3264.

<sup>139</sup> *Supra*, notas 105 y 108.

<sup>140</sup> Miguel Acosta reconoce que: “...los reglamentos administrativos, conforme a la Constitución sólo pueden ser expedidos por el presidente de la República, en uso de la facultad consignada en el artículo 89, fracción I de la Constitución, sin embargo, día a día los legisladores materiales (los que redactan los proyectos de las leyes en las dependencias del Ejecutivo), otorgan facultades que, en nuestra opinión, ya no sólo son reglamentarias, sino que, son francamente legislativas, a órganos jerárquicamente inferiores de la administración pública”. Acosta Romero, Miguel, “Las leyes marco y su impacto en la seguridad jurídica”, *Revista de la Facultad de Derecho de México*, México, t. XLII, núms. 183 y 184, mayo-agosto de 1992, p. 14.

## 2. Omisión de Decretos-Ley

Algún autor parece insinuar que, para el caso de los decretos-ley en Argentina, “constituiría omisión inconstitucional que el Ejecutivo no dictase las normas respectivas para las que solicitó habilitación por delegación y basó el requerimiento en la presunta existencia de, *vgr.* una *profunda emergencia pública*”.<sup>141</sup> Contrario a lo que sugiere, en México este tipo de instrumentos, al ser actos dictados por iniciativa propia del titular del Ejecutivo,<sup>142</sup> indudablemente se excluyen de ser posibles causas de omisión legislativa, en la inteligencia de que su expedición no deriva de un mandato expreso de actuación contenido en una norma constitucional, sino que depende de la voluntad discrecional del presidente con motivo de una facultad consignada en la Constitución,<sup>143</sup> que lo autoriza para expedir leyes previa declaración de una situación de emergencia nacional o de urgencia económica, sin la necesidad de una delegación legislativa, ya que sólo se exige que el Ejecutivo dé cuenta al Congreso del ejercicio de esta facultad. Sin embargo, la no emisión de este tipo de decretos en mitad de una guerra o perturbación de la paz pública, más que una omisión, representaría el no cumplimiento de la necesidad de actuación del Poder Ejecutivo que, en el peor escenario, ante su negati-

<sup>141</sup> Bazán, Víctor, *op. cit.*, nota 33, p. 55.

<sup>142</sup> Ramón Valdés Costa define al decreto-ley como “los actos dictados por el Poder Ejecutivo por propia iniciativa en situaciones extraordinarias, a los que la Constitución otorga fuerza de ley, sometidos a ratificación o rechazo, expreso o tácito, del Poder Legislativo”, citado por Casás, José Osvaldo, *op. cit.*, nota 114, p. 400. Por estas razones se ha considerado que la emisión de decretos-ley advierten una facultad en competencias de ejercicio potestativo, discrecional o permisivo. Véase, Rangel Hernández, Laura M., *Inconstitucionalidad por omisión legislativa. Teoría general y su control jurisdiccional en México*, *cit.*, nota 6, p. 32.

<sup>143</sup> Emilio Margáin afirma que el fundamento constitucional que da posibilidad al Ejecutivo Federal de emitir decretos-ley es el artículo 29, *op. cit.*, nota 104, pp. 41 y 42. Empero, Gabriela Ríos Granados sostiene que es factible fundamentar su expedición en los numerales de la llamada “Constitución económica”, integrada por los artículos 26, 27 y 28 constitucionales. *Apuntes de derecho fiscal I*, Facultad de Derecho, UNAM, 2009.

va a dictar las medidas necesarias para superar la contingencia, haría posible fincar responsabilidad al presidente de acuerdo al artículo 108 constitucional. Aunado a estas circunstancias, hay quienes rechazan que mediante decreto-ley se altere el deber de contribuir y los elementos esenciales del tributo, pues de ser así se infringiría el límite material que la reserva de ley representa.<sup>144</sup>

### 3. *Omisión de Decretos-delegados*

El artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (en adelante CPEUM) autoriza al Congreso para que delegue en el Ejecutivo facultades que a él atañen, autorizándolo para la emisión de normas con fuerza de ley y de tiempo limitado con el propósito de aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, así como para restringir y prohibir las importaciones, exportaciones y tránsito de mercancías cuando lo estime urgente.

En atención a lo anterior, este artículo 131 de la Constitución representa una delegación de facultades legislativas para que el presidente pueda atender cuestiones de derecho aduanero y comercio exterior. No obstante, dicho precepto constitucional no obliga al Poder Ejecutivo a la emisión de este tipo normas con fuerza de ley, sino que somete a su entera discreción la expedición de estos instrumentos normativos; lo cual constituye una facultad en competencias de ejercicio potestativo, discrecional o permisivo.<sup>145</sup> Dicho de otro modo, la no emisión de este tipo de decretos tampoco configura una omisión legislativa, en todo caso se estaría hablando de una inactividad de la administración vulneradora del comercio exterior, de la estabilidad de la producción nacional y, en general, de la economía del país; pero no de una omisión legislativa.

<sup>144</sup> García Frías, Ángeles, “Decreto-ley en materia tributaria”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Diccionario de derecho fiscal y financiero*, México, Porrúa, UNAM, 2007, pp. 194 y 195.

<sup>145</sup> Rangel Hernández, Laura M., *Inconstitucionalidad por omisión legislativa. Teoría general y su control jurisdiccional en México*, cit., nota 6, p. 32.

#### 4. *Omisión de acuerdos*

Olga Hernández<sup>146</sup> expresa que el estudio de estos actos debe hacerse en sentido amplio y en sentido estricto. En el primer sentido, el acuerdo administrativo es una resolución unilateral, decisión de carácter ejecutivo unipersonal, pluripersonal o un acto de naturaleza reglamentaria. En sentido estricto, el acuerdo reviste aspectos formales en cuanto constituye el acto mediante el cual, el titular de un órgano de jerarquía superior conoce de un asunto, cuya resolución le compete y le es sometido a consideración por el titular de un órgano inferior.

En la práctica, los acuerdos pueden ser expedidos por el presidente de la República en atención a lo dispuesto por el artículo 89, fracción I de la CPEUM, por lo que en muchas ocasiones revisten carácter reglamentario, lo cual dificulta su diferenciación respecto de los decretos presidenciales.<sup>147</sup> Empero, lo que no debe olvidarse es que, como quiera que se emitan, los acuerdos siempre sirven para dar solución a cuestiones de índole administrativa interna,<sup>148</sup> por lo que el no ejercicio de las facultades para

<sup>146</sup> Hernández Espíndola, Olga, “Los acuerdos administrativos”, *Diccionario jurídico mexicano*, 4a. ed., México, Porrúa, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1991, t. A-CH, pp. 92-94.

<sup>147</sup> Sin embargo, Olga Hernández encuentra su distinción en los efectos que produce uno y otro, ya que los acuerdos sólo producen efectos dentro de la estructura interna de la administración y no atañen a particulares o a otros sujetos que no tengan el carácter de funcionarios. *Ibidem*, p. 94.

<sup>148</sup> De tal suerte que los acuerdos han servido a la desconcentración administrativa de funciones, ya que se han utilizado para la delegación de facultades que los titulares de las Secretarías de Estado hacen en favor de sus subordinados o en virtud de la distribución de competencias establecida en el reglamento interior de cada dependencia. También se utilizan cuando los secretarios de Estado someten a consideración del Ejecutivo un determinado asunto que requiere ser resuelto por su conducto y, por último, existen acuerdos entre dos o más órganos administrativos, funcionarios de entidades paraestatales y titulares de los ejecutivos locales para la concertación de programas sectoriales con base en convenios de coordinación celebrados entre el presidente y los gobiernos de los estados en materia de planeación regional. *Ibidem*, pp. 93 y 94.

acordar cuando es necesario obedece a una omisión del deber de auxilio en los asuntos de la administración, más no a una omisión legislativa.

### 5. *Omisión de circulares, reglas o instrucciones*

Similar a lo que ocurre con los acuerdos, las circulares —cuyo fundamento es el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación—<sup>149</sup> tienen como destinatario directo a los trabajadores al servicio del Estado (circulares internas) y, en ciertos casos, a los particulares que deciden someterse a la consideración de estos asuntos (circulares externas), pero en vista de que su expedición se limita a una función interpretativa e informativa<sup>150</sup> para que la administración se desenvuelva con prontitud y uniformidad, las circulares no son consideradas normas jurídicas, por lo que es imposible que de la emisión de

<sup>149</sup> Artículo 35. 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*.

<sup>150</sup> De acuerdo con José Othón Ramírez, “las circulares son comunicaciones internas de la administración pública, expedidas por autoridades superiores para dar a conocer a sus inferiores, instrucciones, órdenes, avisos o la interpretación de disposiciones legales. Son obligatorias para las autoridades administrativas que las expiden; y por lo que se refiere a los gobernados tendrán carácter obligatorio siempre que se sometan voluntariamente a ellas sin que se objete su validez, o cuando se encuentren ajustadas a la ley o cuando interpreten un precepto legal sin lesionar derechos de los particulares”. Ramírez Gutiérrez, José Othón, “Circulares”, *Diccionario jurídico mexicano*, 4a. ed., México, Porrúa, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1991, t. A-CH, pp. 461 y 462. En el mismo sentido se han pronunciado los tribunales al referir que: “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; [...] las circulares no sólo 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”. Véase la tesis de rubro: CIRCULARES. NO PUEDEN DESCONOCER DERECHOS DERIVADOS DE UNA LEY, tesis registro IUS núm. 250515, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, p. 45.

estos asuntos dependa la plena eficacia de disposiciones fiscales, siendo inviable que este tipo de actos causen omisiones.

Actualmente, la legislación tributaria federal ha abandonado la denominación de “circulares”, llamándolos ahora “instructivos” o “reglas generales”.<sup>151</sup> Cualquiera que sea su denominación, consideramos que este tipo de instrumentos, que deben vislumbrarse siempre como criterios de eficacia interna emitidos por funcionarios fiscales, no pueden dar lugar a omisiones legislativas en razón de ser dictados por voluntad de su emisor y carecer del carácter de normas jurídicas.

No obstante, como se ha mencionado anteriormente, el gobierno llegó a utilizar las circulares para desahogar la potestad normativa atribuida a la ley. Al respecto, Giannini expresa que estos actos “de circulares no tienen más que el nombre, tratándose, en el fondo, de un reglamento, cuya validez y eficacia han de ser juzgadas con arreglo a las normas y principios que regulan la potestad reglamentaria”.<sup>152</sup> Por ello es que para Gabriel Ortiz<sup>153</sup> las circulares externas participan de la naturaleza del reglamento al tener el carácter de normas generales, abstractas e impersonales, cuyo contenido trasciende a la esfera administrativa generando derechos al particular cuando son publicadas en el *Diario Oficial de la Federación*. En estos supuestos, las circulares adquieren tintes reglamentarios indebidos, pues como expresa Sitali Torruco, “no es aceptable que mediante esta clase de acuerdos se establezcan, deroguen o modifiquen alguno de los elementos esenciales de las contribuciones que se encuentran sometidos al principio de reserva de ley”.<sup>154</sup> En esta conjetura, cuando una “circular”, “regla” o “instructivo” importe el carácter de un ver-

<sup>151</sup> Ortiz Gómez, Gabriel, “Circulares fiscales”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Diccionario de derecho fiscal y financiero*, México, Porrúa, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007, p. 79.

<sup>152</sup> Giannini, A. D., *Instituciones de derecho tributario*, op. cit., nota 133, pp. 23 y 24.

<sup>153</sup> Ortiz Gómez, Gabriel, op. cit., nota 152, p. 79.

<sup>154</sup> Torruco Salcedo, Sitali, “Capítulo 4. La teoría tradicional sobre las fuentes del derecho tributario”, op. cit., nota 133, pp. 71 y 72.



dadero reglamento, desarrollando la ley tributaria, no sólo cabría una violación a los principios de legalidad y seguridad jurídica, sino también el riesgo de que en su contenido se omitan aspectos llamados a desplegarse en un reglamento.

6. *Omisión de reglas generales administrativas*,<sup>155</sup>  
*resoluciones misceláneas*<sup>156</sup> y *reglas técnico-operativas*

Según doctrina nacional,<sup>157</sup> en este caso nos encontramos frente a reglas que son expedidas por un funcionario de la administración pública con fundamento en una ley del Congreso, en la cual se le confiere la facultad de dictar disposiciones de observancia general que se encuentran sujetas al principio de primacía de ley.<sup>158</sup> Sin embargo, se debe entender que la ley únicamente faculta a determinado funcionario para dictar reglas de carácter general cuando así lo señalen los artículos de las leyes respectivas, por lo que

<sup>155</sup> De acuerdo con Sitlali Torruco, en el ordenamiento jurídico mexicano existen dos clases de reglas generales administrativas: las que “repiten” o aclaran lo que ordena la ley y las que reglamentan la ley. Respecto de estas últimas, la autora se muestra de acuerdo al considerar que cumplen las mismas funciones que los reglamentos, cuya emisión sólo compete al Ejecutivo, ya que el Congreso no puede delegar funciones en los secretarios administrativos. *Ibidem*, p. 76. Esta opinión es compartida por Gabriela Ríos al considerar que actualmente las resoluciones fiscales y las reglas generales han venido a substituir la función de los reglamentos. Ríos Granados, Gabriela, “Naturaleza jurídica de las reglas misceláneas...”, *op. cit.*, nota 106, p. 15.

<sup>156</sup> De acuerdo con Reyes Altamirano, Rigoberto: “Recibe este nombre la disposición de carácter anual que emite la SHCP, cuya vigencia, por regla general, es de abril de un año a marzo del siguiente, y que además se va adecuando a la realidad económica o circunstancias que se presentan durante dicho periodo”. Véase, *Diccionario de términos fiscales*, t. II, 3a. ed., México, Editorial Tax, 2001, p. 678. Sobre este tópico también se recomienda acudir a: Ríos Granados, Gabriela, *Naturaleza jurídica de las reglas misceláneas...*, *op. cit.*, nota 105, p. 4.

<sup>157</sup> Torruco Salcedo, *op. cit.*, nota 133, p. 72.

<sup>158</sup> al es el caso de la Resolución Miscelánea Fiscal que emite la SHCP con fundamento en los artículos 16 y 31 de la LOAPF, así como en el 33, fracción I, inciso g) del CFF; el 14, fracción III de la Ley del SAT; y el 4o., fracción XVII, del Reglamento Interior del SAT.

no se pretende investirlo de facultades legislativas ni reglamentarias. Aunque lo cierto es que, en muchas ocasiones, este tipo de reglas sí poseen matices claramente reglamentarios que han hecho cuestionar su verdadera naturaleza jurídica, lo cual, ha llevado a opinar que estas normas en el fondo reglamentan leyes, como el Código Fiscal de la Federación, la Ley Reglamentaria del artículo 131 constitucional en materia de comercio exterior, la Ley Aduanera, etcétera.<sup>159</sup>

Además, la celeridad con que se expiden estas reglas ha sido motivo para que el legislador avale su frecuente uso en forma de remisiones que inserta en las leyes que crea, permitiendo que sean determinadas autoridades (fiscales, administrativas, aduaneras, bancarias, etcétera) quienes, aprovechando la información y experiencia adquiridas, se encarguen de efectivizar las normas mediante la expedición de este tipo de reglas ejecutivas, generales, impersonales y abstractas.

En materia tributaria, los tribunales han dicho que la facultad del SAT para emitir la resolución miscelánea fiscal constituye una cláusula habilitante, de modo que:

...tal habilitación normativa delegada no implica una autorización para establecer atribuciones de manera arbitraria, puesto que éstas deben corresponder a los principios, bases y lineamientos consignados en la ley para el despliegue de sus funciones, *además de ser apropiadas para afrontar con diligencia las situaciones emergentes no previstas en la legislación* que deben ser controladas por los órganos administrativos.<sup>160</sup>

Como puede apreciarse, esta tesis aislada autoriza el uso de la miscelánea fiscal incluso para colmar las lagunas y silencios del

<sup>159</sup> Torruco Salcedo, *op. cit.*, nota 133, p. 73.

<sup>160</sup> Véase la tesis aislada del Cuarto Tribunal Colegiado en materia administrativa del Primer Circuito, de rubro: SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. EL ARTÍCULO 70., FRACCIÓN XVIII, DE LA LEY QUE LO REGULA, AL CONFERIRLE ATRIBUCIONES NO ESTABLECIDAS EXPRESAMENTE EN LA LEY, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE DIVISIÓN DE PODERES, tesis I.4o.A.560, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, mayo de 2007, p. 2219. El resaltado es nuestro.

legislador, sirviendo como medio para subsanar los vicios de inconstitucionalidad de la ley; lo que definitivamente revela la falta de técnica legislativa con que se crean las leyes fiscales y explica por qué actualmente la ley regula lo mínimo y la miscelánea todo lo demás, haciendo que cada vez se hagan más extensas éste tipo de reglas.

En atención al sistema de reserva atenuada que rige en nuestro sistema tributario, se ha permitido que órganos especializados de la administración pública, a través de reglas administrativas de carácter general, desarrollen aspectos relevantes para la cuantificación de la deuda tributaria. Un caso de especial relevancia lo representan las reglas técnico-operativas de observancia general —cuyo uso ya ha sido certificado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (en adelante SCJN)<sup>161</sup>—, que permiten a un órgano administrativo incidir en los elementos esenciales de naturaleza cuantitativa de los tributos; es decir, los relativos a la tasa, tarifa y base imponible; generalmente con el objeto de la fijación o establecimiento de elementos técnicos indispensables para el cálculo de la base gravable de la contribución.

Creemos que la no emisión de estas reglas sí configurarían una omisión que, evidentemente, nada tendría que ver con la

<sup>161</sup> Un importante caso lo representó el estudio de constitucionalidad de la facultad de la Dirección General de Aeronáutica Civil para el cálculo de las distancias ortodrómicas a fin de determinar los derechos por servicios a la navegación aérea, que fue declarada constitucional por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver la contradicción de tesis 24/2006-PL, originada a partir de la contradicción de criterios sustentados por la Primera y Segunda Sala con motivo de la interpretación a la fracción III del artículo 150-A de la Ley Federal de Derechos, que establecía que la base gravable de la contribución se obtenía a partir de los kilómetros volados de distancia ortodrómica que al efecto autorizaba y revisaba año con año la Dirección General de Aeronáutica Civil. Para escudriñar ampliamente sobre este caso: Ríos Grana-dos, Gabriela, “Constitucionalidad de la facultad de la Dirección General de Aeronáutica Civil...”, *op.cit.*, nota 131.

llamada inconstitucionalidad por omisión administrativa<sup>162</sup> o con la figura de la omisión prestacional pues, como se ha dicho, ésta última sólo refiere a un comportamiento adverso al principio de legalidad, manifestado en la inejecución de las normas o en la abstención de brindar servicios públicos.<sup>163</sup> Por tanto, estas faltas de normación representan verdaderas omisiones legislativas (aún cuando versen sobre normas secundarias),<sup>164</sup> porque precisamente, gravitan dentro de la potestad legislativa y son completamente ajenas al Poder Ejecutivo, por lo que tampoco vulneran el principio de división funcional de poderes, cuestión sobre la que ya ha habido pronunciamiento por parte de nuestra Suprema Corte al indicar textualmente que:

...El Congreso de la Unión [...] puede conferir directamente a los secretarios de Estado la atribución de expedir reglas técnico-operativas dentro del campo de una ley específica; de manera que si el otorgamiento de atribuciones por la norma fundamental a los diferentes órganos gubernativos no puede extenderse analógicamente a otros supuestos distintos a los expresamente previstos en aquélla, las reglas técnicas y operativas están fuera del ámbito exclusivo del titular del Poder Ejecutivo, al gravitar dentro de la potestad legislativa del Congreso de la Unión para autorizar su expedición mediante una ley a alguna o varias de las secretarías de Estado y departamentos administrativos...<sup>165</sup>

<sup>162</sup> Rangel Hernández define a este concepto como aquellos casos en que la norma fundamental prescribe obligaciones o deberes directos para el presidente de la República y no los cumple; por ejemplo, respecto del nombramiento de los secretarios de Estado, del procurador general de la República y los altos mandos de las fuerzas armados, o convocar al Congreso a sesión extraordinaria cuando lo acuerde la Comisión Permanente. Rangel Hernández, Laura M., *Inconstitucionalidad por omisión legislativa. Teoría general y su control jurisdiccional en México*, cit., nota 6, pp. 27 y 28.

<sup>163</sup> Véase: La inactividad de la Administración (*Supra*, cap.1).

<sup>164</sup> Si se desea puede utilizarse también el término “omisión de normación”, propuesto por Fernández Rodríguez, José Julio, en su obra: *La inconstitucionalidad por omisión*, op. cit., nota 10, pp. 92-113.

<sup>165</sup> Tesis de rubro: REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS. LAS DICTADAS EN EJERCICIO DE UNA FACULTAD CONFERIDA POR LA LEY A UNA SECRETARÍA

Asimismo, respecto de estas reglas generales, la SCJN ha dicho que tampoco representan una delegación legislativa a favor del órgano administrativo, ya que el órgano legislativo “no se despoja de una facultad propia, lo que constituye una condición insalvable de todo acto delegatorio”.<sup>166</sup> Por nuestra parte, creemos que se trata de una cuestión lexicológica, pues más que una delegación, implican una habilitación legislativa.

Pero más allá de que se trate o no de cláusulas delegatorias de facultades normativas en entes administrativos o exista o no una intromisión del ejecutivo en los ámbitos de competencia exclusiva del legislativo; lo cierto es que significan funciones de creación normativa que, al tener cimiento en la potestad de imposición normativa, eventualmente representan un posible riesgo de omisión (legislativa), que no se puede llamar “reglamentaria” porque, de ser así, únicamente se estaría haciendo alusión a la inactividad normativa del Ejecutivo —en su calidad de detentador constitucional de la facultad reglamentaria—, más no a la de los órganos y secretarías de la administración pública que, como se ha dicho, no participan de dicha facultad.

Creemos que, efectivamente, la complejidad del sistema tributario actual demanda la delegación de atribuciones materialmente legislativas a la esfera administrativa, pues resulta imposible que el Poder Legislativo atienda detalles técnicos que, por su dinamismo, requieren regularse ágilmente, razón por la que no pueden quedar irremediablemente supeditados a la usual dilación del proceso legislativo ordinario. No obstante, su autorización debe ser cautelosa y responsable, ya que el descuido en

DE ESTADO, NO PUGNAN CON EL PRINCIPIO DE DISTRIBUCIÓN DE ATRIBUCIONES ENTRE LOS ÓRGANOS DEL PODER PÚBLICO, tesis P. XIV/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XV, abril de 2002, p. 9.

<sup>166</sup> Tesis de rubro: REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS. LA FACULTAD DEL CONGRESO DE LA UNIÓN PARA HABILITAR A LAS SECRETARÍAS DE ESTADO A FIN DE EXPEDIRLAS, NO CONSTITUYE UNA DELEGACIÓN DE FACULTADES LEGISLATIVAS, tesis P. XII/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XV, abril de 2002.

su desarrollo es susceptible de acarrear omisiones que atentaría contra el derecho a la seguridad jurídica.

En resumen, los decretos-ley, los decretos delegados, las circulares y los acuerdos; al ser actos dictados por iniciativa propia del titular del Ejecutivo y de los superiores jerárquicos de la esfera administrativa quedan notoriamente excluidos de ser capaces de incurrir en omisiones legislativas, pues como se ha dicho, la expedición de este tipo de normas emana del arbitrio de autoridades gubernamentales en apego al principio de legalidad y al deber de auxilio administrativo, más no a raíz de una norma tributaria que precisa de futuro desarrollo normativo para ser eficaz. Además, para el caso de los circulares y acuerdos, su eficacia se agota únicamente al interior de la administración.

Por tanto, sólo los reglamentos que emite el Poder Ejecutivo, las reglas administrativas de carácter general, las resoluciones misceláneas que emite la SHCP y las reglas técnico-operativas que emiten algunos órganos administrativos, pueden dar lugar a omisiones (materialmente legislativas) cuando el presidente, el secretario de Estado o el titular del órgano administrativo encargado de expedirlas no lo haga pese a que exista una norma de mayor jerarquía que lo remita a ello.

### III. CONTROL CONSTITUCIONAL DE OMISIONES DERIVADAS DE NORMAS EJECUTIVAS

Sin duda, a diferencia de las leyes ordinarias, los productos materialmente legislativos derivados de la potestad tributaria de la administración pública tienen mayor facilidad de ser fiscalizados por parte del poder judicial. Esto se debe a que las normas derivadas del poder de imposición normativo del Estado tienen cualidad diversa a las normas ejecutivas derivadas de la facultad reglamentaria, pues mientras que el legislador goza de un amplio margen de configuración respecto de los elementos esenciales de las contribuciones, la finalidad de las normas ejecutivas, tales como los reglamentos y reglas de carácter general, se agota

en la observancia y mejor aplicación de dichas leyes. De allí, que “el parámetro de control sobre la legalidad de los reglamentos resulte mucho más estricto y delimitado que el del control sobre la constitucionalidad de las leyes,<sup>167</sup> porque en estos casos no se estaría analizando la constitucionalidad de los reglamentos, sino su correspondencia legal con la ley tributaria. De acuerdo con Tirado Barrera, la subordinación jerárquica de este tipo de normas hacia las leyes “permitiría a la administración pública —en el caso mexicano, al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa— ejercer un control jurídico sobre el ejercicio de dicha potestad a través de un parámetro de control preciso, concreto y claramente objetivo”.<sup>168</sup> Sin embargo, creemos que este “control

<sup>167</sup> Tirado Barrera, José Antonio, *El control difuso de la constitucionalidad de las leyes por parte de la administración pública en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Lima, Editora jurídica Grijley, 2008, p. 42. En estos casos el problema sería la inseguridad jurídica que pudieran causar las decisiones de los demás tribunales administrativos, pues la interpretación que cada uno hiciera respecto de los reglamentos podría variar indiscriminadamente generando caos.

<sup>168</sup> *Ibidem*, p. 43. Coincidimos plenamente con esta idea, pero creemos que para el caso de la existencia de omisiones materialmente legislativas derivadas de normas ejecutivas, el hipotético control de legalidad que pudiera ejercer sobre ellas el TFJFA, se equipararía a introducir un control difuso de las normas, el cual no ha tenido, desafortunadamente, una práctica positiva en nuestro país y ha sido reprobado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en múltiples criterios, uno de ellos del tenor literal siguiente: CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA CARECE DE COMPETENCIA PARA PRONUNCIARSE SOBRE LOS VICIOS DE CONSTITUCIONALIDAD QUE EN LA DEMANDA RESPECTIVA SE ATRIBUYAN A UNA REGLA GENERAL ADMINISTRATIVA, tesis: 2a./J.109/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época. Sin embargo, a partir de las consideraciones vertidas en la tesis P./J.38/2002, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación bajo el rubro: JURISPRUDENCIA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA SE ENCUENTRA OBLIGADO A APLICARLA, SIEMPRE QUE SEA PROCEDENTE, AL JUZGAR LA LEGALIDAD DE UN ACTO O RESOLUCIÓN FUNDADOS EN ESA LEY, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVI, agosto de 2002, p. 5; abren la pauta para el desarrollo de este tipo de control en nuestro país, al permitir que las autoridades ordinarias omitan la aplicación de una norma general declarada inconstitucional por la jurisprudencia de la Supre-

de la legalidad” que propone el citado autor en ocasiones podría no funcionar, debido a que, como se ha puesto de manifiesto, muchas veces este tipo de normas reglamentarias traen aparejados vicios de inconstitucionalidad por vulnerar el principio de reserva de ley tributaria; lo que impediría a los tribunales de la administración pública entrar a su estudio, pues en razón del control abstracto de constitucionalidad que rige en nuestro país, sólo la Suprema Corte de Justicia de la Nación puede declarar la inconstitucionalidad y nulidad de las normas.

Tal como se ha expresado, cada vez es más frecuente que las leyes tributarias remitan a normas gubernamentales de cualquier índole, tales como las reglas administrativas, pero poco se dice de los mecanismos jurídicos para el control jurisdiccional de las omisiones que este tipo de “envíos” pueden engendrar, sin que el tema sea explicado a partir de figuras desacertadas y ajenas a estos planteamientos, como el silencio administrativo o las lagunas del derecho.

En aras de proteger y efectivizar los derechos fundamentales de los contribuyentes, conviene empezar a debatir soluciones a partir de la omisión materialmente legislativa de la administración pública, pues como bien señala Samaniego Santamaría, “la función del órgano de justicia constitucional no sólo debe consistir en controlar los actos positivos de los poderes públicos, en especial del legislador, cuando éstos constituyan una violación al orden constitucional, sino también aquellos actos del legislador o en su caso los del Ejecutivo, que consistan en un no hacer algo que constitucionalmente esté previsto”.<sup>169</sup>

ma Corte. Al respecto se recomiendan los siguientes artículos de Sánchez Gil, Rubén: “El control difuso de la constitucionalidad en México. Reflexiones en torno a la tesis P./J.38/2002”, y “La jurisprudencia de inconstitucionalidad y su aplicación”; ambos consultables en *Cuestiones Constitucionales. Revista mexicana de Derecho Constitucional*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, núm. 11, julio-diciembre, 2004.

<sup>169</sup> Samaniego Santamaría, Luis Gerardo, “Análisis de la acción de inconstitucionalidad por omisión legislativa en México”, *cit.*, nota 126, pp. 112 y 113. En este sentido también se expresa Lucio Pegoraro al considerar que, además



Para demostrar que los actos omisivos del Poder Ejecutivo federal pueden ser reprochables, a continuación se citan, a modo de ejemplo, tres casos de derecho comparado en los que la actividad legislativa del Ejecutivo ha sido objeto de control constitucional por parte del poder judicial.

El primero de ellos se da en Colombia, en donde el presidente, en función de sus facultades legislativas extraordinarias, reguló mediante decreto-ley tres normas de contenido laboral referentes a qué debía entenderse por accidente de trabajo, cuándo un percance no constituía accidente de trabajo y cuándo los trabajadores debían afiliarse al Seguro Social (artículos 9o. y 10 del Decreto 1295 de 1994). A este caso recayó la sentencia C-858 de 2006, en la que la Corte consideró que el Ejecutivo se excedió en el ejercicio de sus atribuciones al regular “aspectos sustanciales y relevantes en el ejercicio de los derechos laborales, [respecto de los cuales] no se confirieron atribuciones”.<sup>170</sup> Pero consciente del impacto que la declaratoria general de inconstitucionalidad con anulación podía implicar para el régimen de seguridad social colombiano, la Corte optó por mantener la vigencia y observancia general de las normas dictadas por el Ejecutivo, conminando al órgano legislativo a proveer la normatividad respectiva conforme los parámetros constitucionales, para lo cual le fijó como término hasta el 20 de junio de 2007. En síntesis, a partir de la actividad legislativa extralimitada del Ejecutivo, el Tribunal Constitucional censuró la inactividad total del Legislativo.

El segundo caso que queremos mencionar ocurre en Perú a partir de una ilegalidad omisiva del poder Ejecutivo al no regla-

de las leyes, deberían ser objeto de control de constitucionalidad “los reglamentos dotados de fuerza de ley, o sea, inmediatamente subordinados a la Constitución (en la práctica, decretos-leyes y decretos legislativos), pero también los simples reglamentos de ejecución, los actos normativos generales y los tratados internacionales”, véase, Pegoraro, Lucio, *La justicia constitucional. Una perspectiva comparada*, trad. de Marta León Alonso, a partir de un texto inicial de Salvador Crespo y Mara Zamora Crespo, Madrid, España, Dykinson, 2004, p. 39.

<sup>170</sup> Ramírez Cleves, Gonzalo A., *op.cit.*, nota 75, p. 22.

mentar, mediante decreto supremo, el artículo 60 del Decreto Legislativo 608 que disponía la homologación e incorporación del personal civil a las categorías de los oficiales y subalternos, otorgando un plazo de sesenta días para tal efecto. El Tribunal Constitucional confirmó esta omisión legislativa en su sentencia recaída al Expediente núm. 083-92-AA/TC (Caso: Asociación de Servidores Civiles del Ejército y otros), dictada el 11 de diciembre de 1997, en la que indicó que “no es imposible demandar la inconstitucionalidad por omisión legislativa de los poderes públicos, ya que la Constitución no sólo se le transgrede por lo que se hace, sino por lo que se deja de hacer”. Además, aceptó que las omisiones legislativas no forzosamente derivan de normas de rango constitucional, argumentando que “aunque las asociaciones demandantes han pretendido objetar que la norma cuya reglamentación se exige, no es en todo caso constitucional, sino legal, los derechos sobre los cuales se apoyan sí son de relevancia fundamental y de allí que se aplique en tal circunstancia la misma regla, independientemente que, por otra parte, sería absurdo entender que las normas programáticas de tipo económico pueden variar su naturaleza conforme a su jerarquía legal o, en su caso, constitucional”.<sup>171</sup>

El tercer caso también proviene de la experiencia peruana, a raíz del Decreto de Urgencia núm. 114-2001 del 28 de septiembre de 2001, que asignó sumas de dinero por concepto de “gastos operativos”<sup>172</sup> a todos los magistrados titulares, excluyendo a los

<sup>171</sup> Citado por Morón Urbina, *op. cit.*, nota 29, pp. 479 y 480.

<sup>172</sup> Los demandantes sostuvieron que los citados gastos operativos tienen como finalidad permitir la recuperación del valor real de las remuneraciones de los magistrados, y que se entregan como ingreso adicional a lo que ordinariamente reciben; que están sujetos a rendición de cuentas y que no tienen naturaleza remunerativa, ni son imputables a efectos pensionarios; agregando que no son beneficios ni ventajas patrimoniales para el magistrado, ni son de libre disposición, sino que constituyen una condición de trabajo para obtener lo indispensable para la prestación de un servicio, empleándose para sufragar un gasto específico. Asimismo, alegaron que los magistrados provisionales y suplentes tienen los mismos derechos y obligaciones que los titulares, razón por

provisionales y suplentes, quienes, alegando una vulneración a sus derechos constitucionales de igualdad y no discriminación, interpusieron acción de amparo contra los titulares de la presidencia del Consejo de Ministros y de los Ministerios de Justicia y Economía y Finanzas, exigiendo se les otorgara los mismos beneficios del decreto.

Tras reparar en que “el amparo no es un proceso constitucional mediante el cual se puede declarar un derecho ni hacer extensivos los alcances de una norma legal a quienes no están expresamente comprendidos en ella”,<sup>173</sup> el tribunal declaró improcedente la demanda. No obstante, al analizar la norma con rango legal expedida por el Ejecutivo, estimó que éste introdujo un tratamiento diferenciado, sin base objetiva y razonable que justificara la vulneración del derecho de igualdad de los recurrentes, confirmando la existencia de una omisión relativa parcial al otorgar beneficios a los magistrados titulares sin referirse a los provisionales y suplentes que, desde el punto de vista constitucional, merecían el mismo tratamiento; razón por la que exhortó al Ejecutivo a subsanar la omisión del decreto de urgencia e incluir a los magistrados y fiscales, provisionales y suplentes como beneficiarios del monto que otorgaba por gastos operativos.<sup>174</sup>

En este último caso vemos cómo es que el Tribunal Constitucional Peruano, al declarar la improcedencia de la demanda de amparo, aprovechó la oportunidad para hacer un llamado de atención al ejecutivo e incitarlo a corregir la deficiencia de su actividad.

la cual el mencionado decreto de urgencia era discriminatorio y vulneraba sus derechos a la igualdad y a la no discriminación. Expediente núm. 09617-2006-PA/TC, sentencia dictada por la Primera Sala del Tribunal Constitucional el 6 de abril del 2009, p. 1.

<sup>173</sup> *Ibidem*, p. 2.

<sup>174</sup> El Tribunal manifestó: “... no se acredita la existencia de distintas condiciones de hecho que hagan relevante la diferenciación establecida por el decreto de urgencia materia de análisis. Tampoco dicho trato distinto tiene una finalidad específica, ni motivación alguna, razón por la cual no existe razonabilidad ni proporcionalidad que justifique la discriminación”. *Ibidem*, p. 5.

Respecto a nuestro país, en 2002 se presentó en Tlaxcala un caso de ilegalidad por omisión reglamentaria cuando el titular del poder ejecutivo de aquella entidad omitió publicar el Reglamento de Tránsito que ordenaba la Ley de Comunicaciones y Transportes del estado. Una vez que el asunto fue planteado por el cuerpo legislativo ante el Tribunal Superior de Justicia, éste le concedió al ejecutivo un plazo de tres meses para expedir dicho reglamento y publicarlo en el *Diario Oficial del Estado*.

Por último, en el control constitucional de las omisiones del Poder Ejecutivo vía acción de inconstitucionalidad por omisión legislativa en México, conviene señalar que los textos constitucionales de los estados de Tlaxcala, Coahuila, Nayarit y Yucatán extienden la procedencia de este remedio procesal a los actos omisivos del poder ejecutivo local. Incluso, en el estado de Guerrero está en marcha un proyecto de reforma constitucional que también propone introducir la acción de inconstitucionalidad por omisión legislativa frente a las omisiones de cualquier órgano del poder público estatal o municipal que tenga facultades para legislar o reglamentar.<sup>175</sup>

#### IV. CONSIDERACIONES FINALES

En nuestro país las normas ejecutivas se han empleado como medio común para colmar omisiones legislativas, para paliar los errores del legislador ordinario. ¿Pero cómo enfrentar las omisiones que este tipo de normas pudiera engendrar? Es decir, ¿qué pasaría si las reglas administrativas de carácter general no dijeran nada al respecto de una remisión que fue encargada por ley? ¿Qué ocurriría si el Secretario de Hacienda no expidiera la resolución miscelánea fiscal en el mes de abril del año respectivo? ¿o la Dirección General de Aeronáutica Civil hubiera dejado de calcular las distancias ortodrómicas para el cálculo

<sup>175</sup> Véase: *Infra.*: La acción de inconstitucionalidad por omisión legislativa en el derecho comparado local.

de los derechos por servicios a la navegación aérea, haciendo imposible la obtención del quantum de la deuda tributaria a los causantes de esta contribución? Es un tema sobre el que no ha habido discusión doctrinal ni jurisprudencial, más no por ello debe relegarse.

De acuerdo con la legislación vigente, el párrafo segundo del artículo 2o. de la Ley de Procedimiento Contencioso Administrativo<sup>176</sup> permite la procedencia de este juicio contra actos administrativos, decretos y acuerdos de carácter general, diversos a los reglamentos, sean de manera autoaplicativa o heteroaplicativa; por lo que las reglas administrativas de carácter general, resoluciones misceláneas y reglas técnico-operativas sí son impugnables ante Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Sin embargo, sólo se pueden combatir respecto de lo que dicen, más no respecto de lo que omiten.

Un buen ejemplo de este tipo de omisiones se presentó a partir de la reforma en 1996 al artículo 23 del CFF, que permitió la compensación de forma “cruzada”; es decir, la posibilidad de compensar los saldos a favor de cualquier impuesto federal contra el ISR o IVA del ejercicio a cargo, siempre que se cumplieran con los requisitos que la SHCP establecería mediante reglas de carácter general.<sup>177</sup> Sin embargo, la regla 2.2.11 de la

<sup>176</sup> Artículo 2o. LPCA: “El juicio contencioso administrativo federal, procede contra las resoluciones administrativas definitivas que establece la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Asimismo, procede dicho juicio contra los actos administrativos, Decretos y Acuerdos de carácter general, diversos a los Reglamentos, cuando sean autoaplicativos o cuando el interesado los controvierta en unión del primer acto de aplicación.”

<sup>177</sup> Artículo 23 CFF: “[...] Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de una misma contribución por la cual están obligados a efectuar el pago, podrán compensar dichos saldos en los casos y cumpliendo los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca mediante reglas de carácter general. Independientemente de lo anterior, tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros en los términos de este Código, aquellos podrán compensar cualquier impuesto federal a su favor contra el Impuesto Sobre la Renta del ejercicio a su cargo y el Impuesto al Valor Agregado del ejercicio a su cargo, excepto el causado por operaciones de comercio

Resolución Miscelánea Fiscal (en adelante RMF) para el 2000 estableció como requisito que únicamente se podía efectuar la compensación “respecto de cantidades que se hayan determinado como saldos a favor en la declaración del ejercicio contra el ISR y el IVA determinado en la declaración del ejercicio”; es decir, el CFF se refería a la compensación “contra el saldo” y la regla a la compensación “contra la declaración del ejercicio”.

Debido a que la regla se refería a declaraciones del ejercicio, empezaron a desecharse saldos por declaraciones provisionales de IVA, de modo que sólo podía compensarse contra la declaración anual del ISR.<sup>178</sup> A todas luces, esto violaba el principio de supremacía de ley, pues la regla modificó el sentido de la ley fiscal al omitir la regulación de los requisitos que los contribuyentes debían observar para compensar contra el saldo de impuestos de distinta naturaleza.

Por otro lado, sobre las omisiones absolutas que este tipo de normas pudieran generar creemos que el remedio sería abrir expresamente la vía del amparo indirecto para reclamar su inconstitucionalidad, fundando la demanda en el principio de seguridad jurídica,

exterior, siempre que cumplan con los requisitos establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general...”.

<sup>178</sup> Recordemos que el IVA es un impuesto indirecto de tracto sucesivo que se liquida en pagos provisionales, ya que se causa operación tras operación que se realice y que dé lugar a su causación durante el transcurso del ejercicio, por lo que en la declaración anual del ejercicio correspondiente no debe obtenerse saldo a favor, pues de lo contrario significaría que los pagos provisionales se cubrieron equivocadamente, debiéndose presentar entonces declaraciones complementarias. Posteriormente, la SCJN solucionó la incógnita tras reafirmar que lo dispuesto en el artículo 23 del CFF “significa que la compensación puede realizarse durante el ejercicio al hacer los pagos provisionales, en virtud de que no existe razón para limitar el derecho a la compensación hasta la declaración final del cierre del ejercicio, pues el Impuesto Sobre la Renta o el Impuesto al Valor Agregado se van causando durante el transcurso del ejercicio, operación tras operación que se realice y que dé lugar a su causación [...]”. Véase la tesis jurisprudencial del tenor literal siguiente: “COMPENSACIÓN. PUEDE REALIZARSE POR CONTRIBUYENTES QUE DICTAMINEN SUS ESTADOS FINANCIEROS CUANDO SE HAGAN PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA O DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO”, tesis: 2a./J. 38/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XI, mayo de 2000, p. 58.

ya que si la ley ordena la expedición de una regla, ésta debe emitirse en tiempo y forma por quien fue llamado a hacerlo. En este tipo de casos, los efectos de la sentencia forzosamente tendrían que ser generales, pues sería ilógico que, reconociéndose un hipotético derecho subjetivo a la normación<sup>179</sup> o ampliándose el ámbito protector del juicio de garantías, se legislara para un sólo individuo.

Para concluir, huelga expresar que no se ha querido abundar en la construcción de una propuesta teórica que dé solución a las omisiones materialmente legislativas de la esfera administrativa, al considerar que este tipo de investigación puede realizarse a través de la experiencia teórica y práctica que con el transcurso del tiempo se vaya moldeando sobre de la responsabilidad del Ejecutivo en virtud del no desarrollo de funciones formalmente legislativas, pues resultaría por demás pretencioso querer formular una propuesta doctrinal ante la carencia de los elementos necesarios para cumplir dicho objetivo.

La finalidad de este breve capítulo, como se mencionó en un comienzo, es demostrar que en México el estudio de la omisión legislativa es abiertamente extensible al campo de actuación del poder Ejecutivo y, asimismo, acercar a su interés y discusión a los expertos en la materia.

<sup>179</sup> El llamado *derecho subjetivo a la normación* (o simplemente, *derecho a la legislación*) presupone el derecho que tiene el individuo frente a los poderes públicos, principalmente el Legislativo, para exigir la regulación y cumplimiento de aquellos mandatos constitucionales o de ley que no han sido objeto de un procedimiento legislativo. El análisis de este derecho parte de la teoría general de las obligaciones, según la cual, frente a toda obligación existe un derecho recíproco. En un principio se creyó que el reconocimiento expreso de este derecho sería la solución idónea para subsanar las omisiones legislativas, proteger los derechos individuales y hacer materialmente efectivos los encargos que la ley hace al legislador ordinario. Sin embargo, la teoría fue desechada por considerar que su encuadramiento en el moderno Estado de derecho evidenciaba más breches que beneficios, pues suponía conculcar el principio de separación de poderes, lesionando gravemente la relación entre el legislativo y el judicial. Hoy en día se afirma que no existe el derecho a que se dicten normas legislativas, pero sí existe el derecho a solicitar que la Constitución se cumpla. Sobre este punto véase: Rangel Hernández, *In-constitucionalidad por omisión...*, cit., nota 6, pp. 56 y 57.