
FACULTAD DE DERECHO
CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA UNIVERSIDAD
NACIONAL AUTÓNOMA DE MEXICO

NATURALEZA Y EFECTOS DE LAS
CIRCULARES EN EL SERVICIO DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA”

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A:

JULIO CESAR MANCERA ALCANTAR

ASESOR:
LIC. ROBERTO JOSE NAVARRO GONZÁLEZ

CELAYA, GTO. 2002

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

La Dirección General de Bibliotecas de la
UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el
contenido de mi trabajo recepcional.

NOMBRE: Julio CERAN

MANCERA ALCANTAR

FECHA: 19-SEP-07

SIRMA: P.A. BARRA

Este trabajo esta dedicado a Dios por permitirme vivir para lograr mis metas; a mis Padres, por su permanente e incondicional apoyo, sus palabras y consejos, sus regaños y todo el amor que me han brindado; a mi Hermano, por estar siempre conmigo; a mi Familia, por estar pendiente de mis pasos; a Indira, por todo lo que nos une y a su Familia, por apoyarme siempre; a Luis Alberto, por ser mi guía profesional y personal; a la Familia Curiel, por tantos y sabios consejos que he recibido; a Luis Fernando, por su amistad; a Carlos Manuel, a mis Compañeros y Amigos, (Alma, Ana, Armando, Bety, Carmelita, Erendira, Eva, Félix, Giovanni, Isabel, Jesús, Jorge Alberto, Judith, Julieta, Leticia, Margarita, Mari cruz, Miguel, Myriam, Nacho, Norma, Oralia, Paloma, Pedro, Pilar, Pilar V., Raquel, Raúl, Rubén) por que ellos le dan vida a la vida; porque con ellos he aprendido lo que sé y he pasado gratos momentos; a mis Maestros, por ser quienes me inculcaron la profesión y me obsequiaron sus conocimientos, a todas la personas que de algún modo siempre han estado conmigo y saben que las aprecio.

I N D I C E

Hoja N°

INTRODUCCIÓN

CAPITULO I

Atribuciones del poder Legislativo y Ejecutivo en materia Fiscal

Nota introductoria	3
1.1. Poder Legislativo	
A) Descripción	7
B) Organización y funcionamiento	8
I.- La cámara de Diputados	9
II.- La Cámara de Senadores	10
III.- La comisión Permanente	11
IV.- El Quórum para sesionar	11
a) El quórum congresional	11
b) El quórum de la cámara de Diputados	12
c). El quórum de la cámara de Senadores	12
V.- Las sesiones	12
a).- Las camarales	12
b).- Las ordinarias	13
c).- Las permanentes	13
d).- Las públicas	13
e).- El trabajo congresional en comisiones	13
C) Facultades en materia hacendaría	14
D) El proceso legislativo Tributario	16
I.- Iniciativa de Ley	18
II.- Discusión Camaral	20
III.- Sanción	21
IV.- La promulgación y publicación	22
V.- El refrendo del secretario de Hacienda y Crédito Público	24
E) Reglas de Debate y Aprobación	25

1.2 Organización del Poder Ejecutivo

A) Descripción y Facultades	28
B) La Administración Pública Federal	30
I.- Identificación	30
II.- Estructura de la administración centralizada	32

CAPITULO II

Las circulares y otras fuentes del Derecho Fiscal

La fuente	37
A).- La Constitución	38
B).- La Ley	42
C).- Los Reglamentos	44
D).- Los Decretos	46
E).- La Jurisprudencia	47
F).- Las Circulares	50

CAPITULO III

LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO Y LA RESOLUCION MISCELÁNEA FISCAL

A).- Facultades	55
B).- Análisis Jurídico de la Miscelánea Fiscal	60
I.- Denominación y concepto	60
II.- Morfología	65
III.- Proceso de Creación	70
IV.- Finalidad principal	73
V.- Relación de la Miscelánea Fiscal y las Contribuciones	76
C).- La Miscelánea Fiscal y las Facultades de la S.H.C.P.	79

CAPITULO IV

EFFECTOS DE LA MISCELÁNEA

A).- Aplicación	82
B).- El efecto Constitucional	87

CAPITULO V

PROPUESTA	93
ANEXOS	94
CONCLUSIONES	95
BIBLIOGRAFÍA	

Introducción

Nuestro sistema jurídico presenta, una muy amplia gama de figuras legales, de las cuales algunas no están contempladas en Ley fundamental de nuestro régimen de derecho, como una forma habitual y constitucional de crear derechos y obligaciones a los gobernados, en el ámbito jurídico-tributario de nuestro país. Debemos de analizar la naturaleza de uno de esos instrumentos que, de alguno u otro modo, son ya una realidad en nuestro país, dicho ordenamiento es la Miscelánea Fiscal que emite el Secretario de Hacienda, con la finalidad de cubrir algunas lagunas de las Leyes Fiscales y así conseguir una mejor recaudación.

Esta investigación se realizó con la finalidad de revisar algunos ordenamientos de nuestro sistema jurídico, consultar la doctrina y la Constitución para poder delimitar cuales son las funciones de los poderes federales en materia fiscal, así como cuales son las fuentes del Derecho Fiscal, y así mismo comprobar que en el orden legal del país existen normas jurídicas que son creadas por medio de procedimientos especiales con la finalidad de que tengan validez general, además de tener como objetivo primordial el de determinar la naturaleza de las circulares y así poder emitir un juicio respecto del instrumento jurídico citado anteriormente.

El presente trabajo descansa en la hipótesis de que las circulares son ordenamientos internos de carácter administrativo, que no son capaces de formar parte de un sistema jurídico como normas de importancia o relevancia, por lo que en la vida jurídica general no tienen validez y de ningún modo deben de crear derechos y obligaciones, y si lo hacen este efecto es inconstitucional y vulnera la legalidad. Así pues la miscelánea fiscal se identifica con esta figura, y por tanto no tiene validez en la vida jurídico- fiscal.

Ahora bien, como consecuencia de la búsqueda realizada en la doctrina, y algunos de los ordenamientos jurídicos de nuestro país reafirmamos que la Ley es el único

ordenamiento jurídico capaz de crear derechos y obligaciones en nuestro sistema jurídico y dicho ordenamiento tiene una forma de creación muy espacial, no una simple consideración de necesidad. La Ley sólo puede emanar de los órganos creados especialmente con esa finalidad. El Presidente de la República participa en este proceso, pero por sí sólo no puede crear ningún ordenamiento jurídico y como Jefe de la Administración Pública no puede delegar la función de reglamentar o de completar normas. Ahora bien, las circulares como tales tienen un carácter muy restringido como normas jurídicas, lo que trae como consecuencia, que su aplicación sea inconstitucional y que provoque efectos negativos a nuestro sistema de derecho, y por tanto las circulares emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no sólo no tiene validez alguna como ordenamientos jurídicos capaces de crear derechos y obligaciones, sino que además vulneran el estado de derecho, ya que van más allá de su alcance de una forma dañina para el sistema tributario.

CAPITULO I

ATRIBUCIONES DEL PODER LEGISLATIVO Y EJECUTIVO EN MATERIA FISCAL

Nota Introdutoria

La organización colectiva de los seres humanos, permite desarrollar formas de vida civilizada y de progreso técnico, que de lo contrario y con falta de organización le serían imposibles de alcanzar, pero esta organización implica cierto sacrificio de las libertades, a cambio de la seguridad y desarrollo que le brinda la organización, se necesita de la supeditación al poder público, aceptando al Estado como el organismo rector de la vida social, defensor de los intereses comunitarios y generador de servicios públicos del interés general, por citar alguna opinión el Maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno, comenta, "En sus orígenes el Estado fue concebido como un instrumento al servicio del hombre para protegerlo, defenderlo y proporcionarle determinados medios de subsistencia, que por si solo no podría alcanzar."¹

Ahora bien, para que el Estado cumpla con sus fines, es necesario que obtenga los recursos necesarios para poder llevar a cabo las funciones para las que fue creado, por lo que debe de allegarse de recursos económicos necesarios para tal finalidad. Para cumplir con esta obligación el Estado cuenta varias alternativas de recaudación, como son las contribuciones, los impuestos, las contribuciones de mejoras, las aportaciones de seguridad social, los derechos y los aprovechamientos.

¹ ARRIJOA Vizcaíno, Adolfo, Derecho Fiscal, décima segunda edición, Ed. Themis, México, 1997, Pág.79.

Para la recaudación u obtención de estos, es necesario crear una serie de normas y Leyes por medio de las cuales se establezcan las formas y procedimientos de recaudarlos. En nuestro país éstas normas están agrupadas principalmente en el Código Fiscal de la Federación. Así como la imposición de los mismos esta regida por la Ley de Ingresos de la Federación, la cual es aprobada anualmente por la cámara de diputados y por medio de otras Leyes de impuestos en nuestro país como son la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Activo, etc.

Las contribuciones y aprovechamientos son definidos por el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º y 3, los cuales precisan:

ARTÍCULO 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

- I.- **Impuestos** son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.
- II.- **Aportaciones de seguridad social** son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.
- III.- **Contribuciones de mejoras** son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.
- IV.- **Derechos** son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

ARTÍCULO 3o.- Son **aprovechamientos** los ingresos que percibe el Estado por funciones de Derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código, que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza.

Son **productos** las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de Derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

Ahora bien esta serie de cargas sólo pueden ser, impuestas o creadas por la Ley, tal como lo define el propio ordenamiento citado en su primer precepto

ARTÍCULO 1o.- Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos

conforme a las Leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados Internacionales de que México sea parte. **Sólo mediante Ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.**

Y como todos sabemos en nuestro sistema de Derecho la creación de la Ley esta regulada por la propia Constitución; la cual es definida de muchas maneras, por lo que se hace imperante citar algunos casos:

"Es la fuente por excelencia del derecho, en cuanto determina la estructura del estado, la forma de gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos, los derechos y deberes de los ciudadanos, la libertad jurídica y determinados problemas básicos de una comunidad, elevados a la categoría de constitucionales, para mantenerlos permanentemente fuera de los vaivenes de los problemas políticos."²

La Constitución Política del país es de acuerdo con su artículo 133 la Ley Suprema en la República Mexicana y es definida por Eduardo García Maynez como, "El conjunto de normas relativas a la estructura fundamental del Estado, a las funciones de sus órganos y a las relaciones de estos entre sí y con los particulares".

También es definida como, "La norma fundamental del sistema jurídico nacional y que determina las bases organizativas del Estado, las mínimas de libertad de los gobernados y establece un ideal de estándar social justo y digno".

Por su parte, el Lic. Enfrían Moto Salazar, la define como el conjunto de disposiciones que rigen la organización del Estado, la Constitución del gobierno, las relaciones de los diversos Poderes entre sí, y la organización y funcionamiento del Poder Legislativo. De tal modo, y por ser de importancia para el desarrollo del tema que se va a tratar en el presente trabajo daremos un paseo por las atribuciones otorgadas por la Constitución en materia de ingresos de la federación a la Administración Pública Federal como parte del poder Ejecutivo y al Poder Legislativo.

² SERRA Rojas, Andrés, Derecho Administrativo, sexta edición, E: Porrúa , México, 1974, Pag. 174.

Todo esto con la finalidad de profundizar en las formas y medios de los cuales se puede valer el Estado, para crear y recaudar los ingresos necesarios, para poder brindar la seguridad y servicios básicos para el desarrollo de los pueblos, ya que así como el individuo se sujeta al sistema de organización gubernamental, los órganos de gobierno deben de sujetarse a las normas establecidas, para dar uniformidad y justicia a nuestro sistema de organización.

1.1 Poder Legislativo.

A) Descripción

El poder Legislativo es el órgano del Estado que tiene a su cargo esencialmente la función de legislar. El Artículo 50 de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos consigna "*el poder Legislativo de los Estados Unidos Mexicanos, se deposita en un Congreso General, que se dividirá en dos cámaras una de Diputados y otra de Senadores*".

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos denomina Poder Legislativo Federal al órgano de la Federación que tiene como atribuciones predominantes expedir las Leyes federales en las materias que la misma Ley fundamental determina.

El sistema legislativo puede ser **Unicamaral**, sistema en el cual el órgano legislativo se compone de una sola cámara³ que representa políticamente a la población, a los ciudadanos o a la nación, de este sistema podemos decir que la existencia de una cámara hace que el proceso legislativo se realice con mayor facilidad y, consecuentemente propicia que la producción de Leyes sea más expedita, sin embargo, el riesgo que la misma agilidad de la asamblea provoque que sus decisiones puedan ser precipitadas; y el **Bicamaral**, mismo que a continuación se describe, por ser el que nos interesa ya que como se menciono con antelación es el sistema que consigna nuestra carta magna, para el poder Federal Legislativo.

Este sistema se distingue por integrar el órgano legislativo con dos cámaras o asambleas que tienen diferentes atribuciones y representación política. En nuestro País, existe la Cámara de Diputados que representa los intereses del pueblo o de la nación y la de Senadores que representa los intereses de los Estados. En este

³ Actualmente, en México opera este sistema en los Órganos Legislativos de los Estados y del Distrito Federal

sistema también se observan ventajas y riesgos. Dentro de las primeras localizamos las siguientes:

- a) En la producción de las normas generales que conocemos como Leyes, se da una representatividad más amplia.
- b) Es mayor la posibilidad de análisis de los proyectos de Leyes y decretos que en el sistema unicameral.
- c) Se disminuye la posibilidad de obstaculizar a las actividades del órgano del Estado.

Entre los inconvenientes observamos los siguientes:

- a) El proceso legislativo se hace más lento.
- b) Se presta a que un proyecto aprobado en una cámara se neutralice en la segunda por presiones del ejecutivo.
- c) La existencia de las dos cámaras hace posible que el órgano ejecutivo incremente su poder real.
- d) La cámara que representa a los Estados en el sistema federal, suele presentar rasgos elitistas en su integración y funcionamiento.

B). Organización y Funcionamiento.

Para su funcionamiento todo órgano necesita de una organización y estructura, así tenemos que el órgano Legislativo de la Federación reside en un Congreso General que recibe las siguientes denominaciones: Congreso de los Estados Unidos

Mexicanos, Congreso General de la República, Congreso de la Unión, Congreso Federal, etc. y se divide en dos cámaras: una de Diputados y otra de Senadores. Ambas cámaras tienen el mismo poder, puesto que representan igualmente al pueblo de México. La Constitución Política de nuestro país consigna en su numeral 73 fracción VII, que es facultad del congreso de la unión el imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, de lo que se desprende que tiene facultades para emitir las normas por medio de las cuales se crean las obligaciones de los gobernados para contribuir con el estado y con la finalidad que éste persigue.

I.- La Cámara de Diputados

El vocablo diputado viene del Latín *deputare, deputatus (de, de, putare, arbitrar)*⁴. En nuestro país el diputado es un representante de la nación electo popularmente, cada tres años para integrar la cámara de Diputados.⁵

Está integrada por trescientos diputados electos, según el principio de votación por mayoría relativa, mediante el sistema de distritos electorales uninominales y hasta doscientos diputados que serán electos, según el principio de representación proporcional mediante el sistema de listas regionales votadas en circunscripciones plurinominales. La elección de los trescientos diputados de mayoría relativa requiere dividir el territorio nacional en trescientos distritos electorales, que se denominan uninominales porque en ellos se disputa un solo cargo de diputado federal.

Las facultades exclusivas de la cámara de diputados en materia de impuestos están reguladas por el artículo 74 de la Constitución Política de nuestro país, en su fracción IV, facultades que son las más importantes de todas las existentes en materia económica para el país, ya que de conformidad con el precepto señalado, son los indicados para llevar a cabo la revisión de la cuenta pública y de la expedición de la Ley de Egresos de la Federación, Ley que determina cuales serán

⁴ Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico Mexicano, Ed. Porrúa, Pag. 1149.

⁵ Ibidem

los gastos de la federación en el transcurso del año, así como los rubros en que se deban de hacer. Además cabe mencionar que es en esa cámara donde por disposición constitucional se deberán de presentar todos los proyectos de Leyes en materia de impuestos.

II.- La Cámara de Senadores

En la antigua roma se le conocía como la asamblea de patricios que formaba el Consejo supremo. Se aplica por analogía a ciertas asambleas políticas de otros estados. Cuerpo colegislador formado de personas calificadas, elegidas por sufragio o bien designadas por razón de su cargo, posición, título, experiencia, etc., o elegidas a título personal.⁶

Se le conoce también como Senado de la República. Las atribuciones constitucionales de ésta asamblea se explican en la estructura del Estado Federal e imponen a sus integrantes la representación de los intereses de los Estados y no de la población. Por ello, las entidades federativas tienen el mismo número de Senadores, a pesar de las diferencias en el número de su población, en su poder económico y en la extensión territorial. El artículo 56 Constitucional dispone que el Senado se compone de 128 miembros, cuatro por cada una de las treinta y dos entidades federativas.

Este cuerpo legislativo es exclusivamente político, por lo que sus facultades previstas en el artículo 76 de la Carta Magna son exclusivamente de este rubro, de las cuales la mayoría corresponden a la aprobación de actos políticos del Presidente de la República. También participa activamente en el proceso legislativo de las

⁶ Software Visual, Bufete jurídico, (Diccionario)

Leyes tributarias en donde por exclusión siempre será la cámara revisora de los proyectos de Ley aprobados por la Cámara de Diputados.

III.- La Comisión Permanente

Es el órgano que sustituye al Congreso de la Unión y a cada cámara en el desarrollo de algunas facultades que no pueden condicionarse al período ordinario de sesiones. La permanente permite la continuidad del órgano legislativo en funciones administrativas, políticas y electorales. El artículo 78 Constitucional dispone que durante los recesos del Congreso de la Unión habrá una Comisión Permanente compuesta de treinta y siete miembros de los cuales diecinueve son diputados y dieciocho son senadores. Estos legisladores son nombrados por sus respectivas cámaras el día anterior al de la clausura de los periodos ordinarios de sesiones; ambas cámaras deben nombrar un legislador sustituto por cada titular que designen para integrar la permanente. La comisión permanente desarrolla sus atribuciones en los periodos de receso del Congreso de la Unión que comprende del 16 de diciembre al 14 de marzo de cada año, con excepción de los años en que se da la transmisión del Poder Ejecutivo Federal, en que los recesos pueden iniciar después del 31 de diciembre. El segundo período de sesiones se inicia el 1 de mayo y concluye el 31 de agosto de cada año. Los periodos podrán variar si el Congreso de la Unión concluye sus sesiones ordinarias antes de las fechas establecidas por la Constitución.

IV.- El Quórum para Sesionar

Es el número mínimo de legisladores que deben reunirse para que una asamblea esté en posibilidad normativa de sesionar. En el Congreso de la Unión existe el quórum para las sesiones congresionales de ambas cámaras el de la Cámara de Diputados, el de la Cámara de Senadores y el de la Comisión Permanente.

a) El Quórum Congresional. Cuando la norma constitucional determina que ambas cámaras sesionen en una sola asamblea, el requisito del número mínimo de

legisladores presentes es de más de la mitad de sus integrantes, o sea, 315 de los 628 legisladores, de acuerdo con lo dispuesto por el Reglamento Interior del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos. Sin embargo, existe una hipótesis que incrementa el quórum congresional es el caso previsto por el artículo 84 constitucional, ante la falta absoluta del Presidente de la República.

- b) El Quórum de la Cámara de Diputados** La Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos determina que la Cámara de Diputados solamente puede sesionar con más de la mitad del total de sus miembros, es decir, por lo menos con un quórum de 251 de los 500 diputados.
- c) El Quórum de la Cámara de Senadores** La misma Ley establece como requisito mínimo para que funcione el Senado, la presencia de dos terceras partes por lo menos de los senadores de la República, o sea, deben asistir 86 de los 128 miembros para integrar el quórum de la asamblea senatorial.

V.- Las Sesiones

Se entiende por sesión la reunión de los legisladores en asamblea para la realización de sus atributos. En el Congreso de la Unión pueden desarrollarse ocho clases de sesiones, atendiendo a los siguientes tres criterios: la entidad que lo realiza, la naturaleza temporal de la reunión y el grado de publicidad que la caracterice. Al primer criterio corresponden las sesiones congresionales, camarales y comisionales; al segundo, las ordinarias, las extraordinarias y las permanentes; y al tercero, las sesiones públicas y las secretas.

A continuación se explica como se desarrollan algunas de ellas.

- a) Las camarales.** Son aquellas sesiones en que los Diputados y los Senadores se reúnen en sus respectivas cámaras y recintos para realizar los trabajos relativos al desarrollo de las atribuciones del Congreso de la Unión, por ejemplo: cuando la Cámara de Diputados recibe un proyecto de Ley que será discutido por sus

miembros y de ser aprobado lo turnará al Senado para que éste lo examine y, en su caso, lo apruebe. Por otra parte, de conformidad con lo ordenado por el artículo 68 Constitucional, cada cámara tiene la obligación de coordinar sus actividades de tal manera que están impedidas para suspender sus sesiones por más de tres días sin consentimiento de la otra cámara.

- b) Las Ordinarias.** Son las sesiones que el Congreso de la Unión lleva a cabo durante dos periodos anuales determinados para desarrollar las atribuciones que la Constitución y la Ley Orgánica le asignan. El primer período se inicia el 1º de septiembre de cada año y no puede prolongarse después del 15 de diciembre del mismo año, excepto en los años de toma de posesión del cargo de Presidente en que el período podrá finalizar hasta el 31 de diciembre. El segundo período se inicia el 15 de marzo para concluir el 30 de abril, de cada año.
- c) Las Permanentes.** Son aquellas sesiones congresionales, en las que los legisladores se constituyen en asamblea hasta desahogar algún asunto que por su naturaleza así lo requiera, es decir, no dejan de sesionar hasta cumplir su cometido.
- d) Las públicas.** Son las reuniones en asamblea que realiza el Congreso, alguna de sus cámaras o la Comisión permanente sin restringir el acceso al público ni a los medios de comunicación quienes podrán presenciar los trabajos de la asamblea correspondiente. La regla consiste en que todas las sesiones congresionales camarales y comisionales deben ser públicas, aunque operan algunas excepciones.
- e) El Trabajo Congresional en Comisiones.** Ambas cámaras se organizan internamente mediante comisiones de legisladores que por sus conocimientos, experiencia y antecedentes deben atender los asuntos que se refieren a la materia de cada comisión. Además, cada cámara debe nombrar a los

legisladores integrantes de su gran comisión que es el órgano de su gobierno y centro de poder en cada asamblea.

Existen comisiones ordinarias de las cuales por mencionar algunas, están las comisiones de gobernación y puntos constitucionales, justicia, educación, derechos humanos, etc.; y comisiones especiales, las de investigación y las jurisdiccionales.

Las comisiones de trabajo se encargan de examinar los proyectos de reformas constitucionales, los proyectos de Leyes, los proyectos de reformas legislativas y los proyectos de decretos que se refieren a su materia. En cada caso emiten un dictamen que someten a la asamblea correspondiente.

El trabajo en comisiones facilita el trámite de los puntos que son sometidos a la consideración de las cámaras y en general hacen más expedito el proceso legislativo.

Debido a esas características, las actividades de las comisiones no se restringen a los períodos ordinarios o extraordinarios de sesiones, sino que son realizadas durante todo el año.

C). Facultades en materia Hacendaría

Las facultades de las cámaras en materia hacendaría, se ejercen principalmente a través de cuatro actos: la creación de la Ley Tributaria la expedición de la Ley de Ingresos, la expedición del presupuesto de Egresos y la aprobación de la Cuenta Pública.

De estos actos con los cuales cuenta el poder Legislativo, para ejercer sus facultades en materia hacendaría, es de hacerse notar que la Cámara de Diputados cuenta con el monopolio en esta materia.

La Administración Pública tiene necesariamente que realizar erogaciones para poder prestar los servicios públicos que constituyen su objeto; la autorización de tales gastos consta en el Presupuesto de Egresos que expide la Cámara de Diputados y cuya duración es de un año.

Para hacer frente a los gastos decretados es preciso contar con recursos; la obtención de tales recursos se hace mediante contribuciones impuestas a los habitantes del país, que el ejecutivo recauda de acuerdo a la Ley de Ingresos iniciada ante la Cámara de diputados y expedida anualmente por el Congreso de la Unión. Los dos actos anteriores prevén situaciones futuras, como son la recaudación y la inversión de los impuestos en el año siguiente. En cambio, la Cuenta Pública de gastos que el Ejecutivo deba someter a la aprobación de la Cámara de Diputados, se refiere a una situación pasada, pues tiene por objeto comprobar que durante el año anterior el Ejecutivo se ajustó estrictamente a los gastos autorizados por el presupuesto.

Cabe mencionar que de acuerdo a las fracciones II y IV, de los artículos 73 y 74 de la Constitución respectivamente, corresponde en *facultad exclusiva a la Cámara de Diputados*, aprobar el presupuesto anual de ingresos el presupuesto anual de gastos; dicha cámara discutirá en primer término y conocerá del presupuesto de egresos como cámara de origen, ya que los diputados son los representantes de la Nación y como tales deben defender sus derechos y obligaciones, tocando en consecuencia, a la Cámara de Senadores la revisión de la iniciativa.

Complemento indispensable del presupuesto de Egresos es la Ley de Ingresos de la Federación, que tiene su fundamento en la facultad del Congreso para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, artículo 73, fracción VII de nuestra Carta Magna. Correlativamente se encuentra la obligación de los mexicanos para contribuir con el gasto público que deriva del artículo 31, fracción IV del propio Ordenamiento Supremo. Debido a que *toda Ley es obra del Congreso*, la Ley de

Ingresos de la Federación, deberá ser revisada, como ya se mencionó, en primer término y como Cámara de Origen, por la Cámara de Diputados.

La facultad impositiva de la Federación no excluye, en principio, la de los Estados para fijar y cobrar impuestos. Esto no quiere decir que existe una doble tributación, pues cabe recordar que existen facultades reservadas para que la federación aproveche los rendimientos de los gravámenes que deriven de la Ley Impositiva en dichas materias, mismas que se encuentran reguladas por el artículo 73, fracción XXIX de la Constitución Federal y las cuales versan sobre:

- Comercio exterior.
- Aprovechamiento y explotación de recursos naturales (petróleo, minerales, etc.)
- Instituciones de crédito sociedades de seguros.
- Servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación.
- Energía eléctrica.
- Producción y consumo de tabacos labrados.
- Gasolina y otros productos derivados del petróleo.
- Cerillos y fósforos.
- Aguamiel, productos de su fermentación.
- Explotación forestal.
- Producción y consumo de cerveza.

D). El Proceso Legislativo Tributario

La potestad Tributaria del Estado es el poder Jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos.

El poder Tributario es exclusivo del Estado y éste lo ejerce, en primer lugar, a través del **Poder Legislativo**, pues en observancia del principio de legalidad este poder expide las Leyes que establecen los tributos y que deben contener los elementos esenciales de los mismos; en segundo lugar, a través del **Poder Ejecutivo**, pues este debe aplicar la Ley Tributaria y proveer en la esfera administrativa para su cumplimiento y en ocasiones, cuando está facultado por la Ley, debe dirimir las controversias entre la Administración y el Gobierno que surgen con motivo de la aplicación de la Ley Impositiva; y, finalmente, a través del Poder Judicial, cuando este dirime las controversias entre la administración y el gobernado entre el Poder Legislativo y el gobernado, sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes, es decir el Administrativo o Ejecutivo y el Legislativo.

Observamos, entonces que la potestad tributaria del Estado comprende tres funciones: la normativa, la administrativa y la jurisdiccional, para cuyo ejercicio el Estado tiene facultades de legislación, de reglamentación, de aplicación, de jurisdicción y de ejecución que ejercen los poderes Legislativo, Ejecutivo, y Judicial, según la competencia que le confiere las Leyes.

Ahora, por lo que respecta a la creación de las Leyes, podríamos decir que el proceso legislativo es aquel por el cual uno o varios órganos del Estado formulan y promulgan determinadas reglas jurídicas de observancia general, a las que se da el nombre específico de Leyes.

Por Leyes debemos entender el ordenamiento jurídico de carácter general, abstracto obligatorio impersonal y que contiene una sanción directa, o indirecta en caso de inobservancia.

En la mayoría de los Estados modernos la formulación del Derecho es casi exclusivamente obra del legislador; sólo en Inglaterra y los países que han seguido el sistema anglosajón predomina la costumbre.⁷

En el proceso legislativo existen seis diversas etapas, a saber: *iniciativa, discusión, aprobación, sanción, publicación e iniciación de la vigencia.*

Son dos los poderes que en nuestro país intervienen en la elaboración de las Leyes federales: legislativo y ejecutivo. La intervención del poder Legislativo se relaciona con las tres primeras etapas; la del poder Ejecutivo, con las restantes.

La Ley se crea cuando el Congreso de la Unión expide una serie de normas generales en alguna de las materias que la Constitución le asigna dentro de su competencia.

La Ley constituye la fuente formal más importante del Derecho Fiscal, ya que, para alcanzar validez, absolutamente todas las relaciones que se presenten dentro del ámbito tributario deben encontrarse previstas y reglamentadas por una norma jurídica aplicable al caso.

El procedimiento de creación de la Ley se encuentra previsto en los Artículos 71 y 72 de la Constitución Política, y que tratándose de las que forman parte del Derecho Fiscal, tiene una serie de características especiales.

I.- Iniciativa de Ley.

La iniciativa, "es la facultad y el derecho, que la Constitución otorga y reconoce a ciertos servidores públicos, entes oficiales a proponer denunciar o solicitar del órgano legislativo colegiado un asunto"⁸, o dicho de otra forma, es el acto por el cual

⁷ La tendencia, siempre creciente, hacia la codificación del derecho, es una exigencia de la seguridad jurídica. A pesar de su espontaneidad, el Derecho consuetudinario carece de una formulación precisa, lo que hace difícil su aplicación y estudio. Por otra parte, su ritmo es demasiado lento. El legislado, en cambio, además de su precisión y carácter sistemático, puede modificarse con mayor rapidez, y se adapta mejor a las necesidades de la vida moderna

⁸ Arteaga Nava Elisur, Ob. Cit Pag. 50

determinados órganos del Estado someten a la consideración del Congreso un proyecto de Ley.

En principio, y como regla general, una iniciativa de Ley puede presentarse indistintamente ante la Cámara de Diputados o ante la de Senadores. La Cámara que recibe la iniciativa, suele denominarse "Cámara de Origen"; en tanto que a la otra se le llama "Cámara Revisora".

De acuerdo con lo que expresamente establece el Artículo 71 Constitucional, el Derecho de iniciar Leyes compete:

1. Al Presidente de la República⁹.
2. A los Diputados y Senadores del Congreso de la Unión¹⁰.
3. A las Legislaturas de los Estados¹¹.

Consecuentemente, las iniciativas de Leyes Fiscales pueden provenir indistintamente de cualesquiera de estos tres órganos de poder,

Las iniciativas de Ley pueden presentarse indistintamente ante cualquiera de las dos Cámaras que integran el Congreso de la Unión. Sin embargo, el inciso h) del Artículo 72 de nuestra Ley Suprema establece una importante excepción al señalar que: "La formación de las Leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, *contribuciones o impuestos*, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados".

⁹ El Presidente de la República inicia el procedimiento de formación de Ley o de Decreto enviando a la Cámara de origen el proyecto correspondiente. Esta iniciativa se turna inmediatamente a la comisión que deba determinarla, de acuerdo con el tema que trate el proyecto.

¹⁰ Los Diputados y Senadores en forma individual o a través de sus grupos parlamentarios, pueden presentar la iniciativa directamente ante la cámara a la que pertenezcan sin que se requiera el examen por parte de las comisiones de trabajo a las que corresponda el tema.

¹¹ Las Legislaturas de los Estados pueden presentar ante una de las cámaras federales un Decreto aprobado por sus integrantes, donde se contenga el proyecto de reformas Constitucionales, de Ley Federal o de reformas Legislativas Federales; en, el proyecto deberá turnarse a la comisión que corresponda. El envío del proyecto al Congreso de la Unión puede hacerlo la Legislatura del Estado o la Diputación Permanente.

Lo cual trae como consecuencia que en tratándose de Leyes fiscales, la Cámara de Diputados será siempre la Cámara de Origen, y la de Senadores siempre la Revisora, situación que trae como consecuencia que todas las iniciativas de Leyes fiscales deberán presentarse sin excepción ante la cámara de diputados.

Lo cual es una cuestión controvertida, pero que a fin de cuentas termina por ser justificada en la idea de que, la cámara de diputados representa al pueblo y que por tanto, es una garantía más hacia él, ya que al ser presentada la iniciativa de una Ley tributaria en la misma es en si una forma más de protección hacia las masas populares.

II.- Discusión Camaral.

Ya presentada la iniciativa de Ley Tributaria ante la Cámara de Diputados, se inicia el llamado debate camaral, el cual puede conducir tanto a su aprobación como a su rechazo definitivo dentro del período de sesiones en el que se haya dado a conocer.

La discusión como lo expresa la palabra, es el llevar a cabo una serie de debates respecto de la Ley o Decreto presentada, con la finalidad de conocerla objetarla y estar en condiciones de dictar un juicio respecto de ella, "Es el acto por el cual las cámaras deliberan acerca de las iniciativas a fin de determinar si deben o no ser aprobadas"¹²

El debate Camaral tienen la mejor intención de que las Leyes nazcan en un ambiente de democracia y análisis, ya que estos principios son los que pueden garantizar al pueblo, que las Leyes en materia fiscal sean justas y que vayan dirigidas a conseguir los ingresos necesarios del estado y no ignorantemente a crear una serie de cargas molestas e innecesarias a la nación.

¹² GARCIA Maynez Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, cuadragésima edición, Ed. Porrúa, México 1991, Pág. 54.

III.- Sanción.

Es con el nombre con el que se conoce a la aprobación, que da el titular del poder Ejecutivo al proyecto de Ley o Decreto aprobada por la Cámara de Origen y la Cámara Revisora, para efectos de que se puedan llevar a cabo la promulgación y la sanción a cargo de este poder.

Pero al respecto cabe mencionar que no es obligación del ejecutivo aprobar el proyecto de Ley, la Constitución, le otorga la facultad de vetar la Ley o el Decreto dentro del plazo de diez días hábiles. y en caso de no ser aprobado, podrá darse la figura jurídica del veto el cual esta contemplado en artículo 72, inciso c) de la Constitución, el cual no es otra cosa que "la oposición o la formulación de reformas o adiciones por parte del Titular del Ejecutivo a un proyecto de Ley aprobado por el Congreso de la Unión"¹³.

Existen ciertas reglas, que deberán de seguirse; si el Presidente ejerce la facultad del veto, devolverá la Ley o el Decreto a la Cámara de Origen, junto con las observaciones que estime pertinente hacer. La Cámara de Origen recibirá la Ley o Decreto vetado, para discutirlo nuevamente y en su momento, enviarlo a la Cámara revisora para los mismos efectos. Si fuese confirmado por las dos terceras partes del quórum de ambas Cámaras, se enviará al Ejecutivo para su promulgación y éste tendrá que someterse a la voluntad política del Congreso de la Unión. Si las observaciones hechas por el Presidente son atendidas por el Congreso se entenderá aprobada la Ley o el Decreto con las modificaciones sugeridas por el Ejecutivo.

La sanción puede darse en dos formas: expresa o tácita.

¹³ ARRIOJA Vizcaino, Adolfo, Ob. Cit. pag 55.

La sanción expresa tiene lugar cuando el Presidente manda promulgar y publicar una Ley, ya sea porque está de acuerdo con sus términos o porque, ejercitado el Derecho de veto, su rechazo o sus observaciones han sido desestimadas por las dos terceras partes de los miembros de ambas Cámaras Legislativas.

La sanción tácita se presenta cuando el Ejecutivo Federal deja transcurrir diez días hábiles sin devolver con observaciones un proyecto de Ley fiscal a la Cámara de Diputados. En este supuesto, al consumarse dicho plazo, el Presidente estará obligado a ordenar de inmediato la correspondiente promulgación y publicación del ordenamiento legal de que se trate.

IV.- La promulgación y publicación.

La palabra promulgar proviene de las locuciones latinas "promulgare" que significan "para el vulgo".

En términos estrictamente gramaticales, la promulgación implica dar a conocer algo a una población. Sin embargo, en los procedimientos congresionales, además del acto de la promulgación existe el de la publicación en el Diario Oficial de la Federación. A pesar del significado gramatical de la palabra promulgar debemos distinguir la naturaleza de este acto de la publicación, porque constitucionalmente no son sinónimos; disponen de distintas naturalezas y tienen diferentes objetivos.

La promulgación y publicación constituyen los actos por virtud de los cuales el Titular del Ejecutivo da a conocer a la ciudadanía en general una Ley aprobada por el Congreso de la Unión y sancionada por él mismo.

El artículo 89, fracción I Constitucional, establece: "Las facultades y obligaciones del Presidente, las cuales son las siguientes: I. Promulgar y ejecutar las Leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia".

La promulgación de las Leyes y decretos impone al Presidente de la República, la obligación de expedir un Decreto compuesto de cuatro elementos:

1. El texto de la Ley Decreto del Congreso que sea materia de la promulgación;
2. El mandato presidencial a la población sobre la obligación de obedecer la Ley o Decreto que se promulga;
3. La orden de publicación en el Diario Oficial de la Federación para que se haga del conocimiento público y pueda iniciarse la vigencia de la Ley o Decreto congresionales; y
4. La firma del Secretario de Estado a que el asunto corresponda; esta figura se denomina refrendo.

La Publicación es un acto posterior al de la promulgación; implica publicitar a través del Diario Oficial de la Federación, la Ley o el Decreto expedido por el Congreso y el propio Decreto promulgatorio que emitió el Ejecutivo Federal.

Si el Presidente se niega a promulgar una Ley este incurriría en un quebrantamiento de la Constitución porque su conducta obstaculizaría el cumplimiento de las atribuciones del órgano legislativo. En este caso, el Congreso deberá de ordenar la publicación de la Ley, al responsable del Diario Oficial de la Federación, o de hacer la publicación en forma directa y con sus propios medios.

De las normas que rigen la publicación de las Leyes y de los decretos, la Constitución nada dice sobre las reglas de esta etapa no obstante su evidente importancia. Efectivamente, de la publicación depende que la Ley o decretos sean conocidos por la población y puedan iniciar su vigencia. La solución la encontramos en el artículo 3 del Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia federal, que expresa lo siguiente:

Artículo 3. Las Leyes, reglamentos, circulares o cualesquiera otras disposiciones de observancia general, obligan y surten sus efectos tres días después de su publicación en el período oficial .

En los lugares distintos en que se publique el periódico oficial, para que las Leyes, reglamentos, etc., se refuten publicados y sean obligatorios, se necesita que además el plazo que fija el párrafo anterior, transcurra un día más por cada cuarenta kilómetros de distancia o fracción que exceda de la mitad "

El segundo párrafo del precepto transcrito es un anacronismo que debe suprimirse de nuestro orden normativo porque las comunicaciones actuales superan cualquier problema de distancia para que surtan efecto y entren en vigor las disposiciones jurídicas.

En cuanto a la determinación del momento en que se inicia la vigencia debemos advertir que si la Ley o el Decreto establecen en forma específica el día en que se inicia, deberá estarse a esa disposición; y si nada dicen al respecto, entonces se aplicará la regla contenida en el primer párrafo del artículo transcrito, o sea, que la Ley o el Decreto iniciarían su vigencia tres días después de la publicación en el Diario Oficial de la Federación

V.- El Refrendo del Secretario de Hacienda y Crédito Público.

La Constitución en su artículo 92 establece textualmente "Todos los reglamentos, decretos y órdenes del Presidente deberán estar firmados por el Secretario de Despacho encargado del ramo a que el asunto corresponda, y sin este requisito no serán obedecidos." Lo cual se conoce en nuestro sistema Constitucional como refrendo que al parecer tiene la intención de integrar al secretario del ramo en la creación de la Ley, por ser él, la persona, con mayor relación o experiencia en la materia.

Ahora bien, es un hecho indiscutible que el refrendo forma parte integrante del proceso legislativo, toda vez que si las Leyes se promulgan por medio de su Decreto presidencial, es evidente que tal Decreto debe llevar la firma del Secretario de

Despacho encargado del ramo al que la Ley promulgada corresponda, ya que, en caso contrario, no existirá obligación alguna de obedecerla.

Prevista la sentencia de que a falta de refrendo no deberá de obedecerse el Decreto Presidencial. También es cierto que esta es una figura que no importa un obstáculo importante ante el decreto, por medio del cual deba de entrar en vigor una Ley o reglamento, toda vez que conocido ya nuestro sistema jurídico, es bien sabido que el Ejecutivo es el encargado de nombrar a los Secretarios de Estado, según lo establece la Constitución en la fracción II del Artículo 89, situación que quierase o no, los pone en un estado de agradecimiento, por lo que es difícil concebir una negativa de firma.

“Para considerar, dentro de dicho régimen presidencial, que el refrendo pueda constituir una limitación material de la voluntad del Presidente, hay dos circunstancias que parecen impedirlo: por una parte, la de que el Presidente es el titular, que no sólo tiene el goce sino también el ejercicio de todas las facultades atribuidas al Poder Ejecutivo, y por la otra, la de que el mismo Presidente tiene la más amplia facultad de seleccionar, nombrar y remover libremente a sus ministros”¹⁴

E) Reglas de Debate y Aprobación

Dentro del procedimiento de aprobación de las Leyes encontramos una serie de casos, por los que puede pasar una iniciativa de Ley hasta ser aprobada, reglas que se encuentran consignadas en el artículo 72 de nuestra Ley fundamental, las cuales a continuación se describen por ser de importancia.

1. Aprobado el proyecto de Ley Fiscal en la Cámara de Diputados, pasará para su discusión a la de Senadores y si esta lo aprueba, el proyecto de Ley se remitirá al Presidente de la República para su publicación.

¹⁴ Fraga, Gabino. Ob. Cit., página 184

2. Si en la cámara de Senadores fuese desechado en su totalidad el proyecto de Ley Tributaria, esta deberá de volver a la cámara de Diputados con las observaciones que le hubiesen hecho en la cámara alta. Si examinado de nuevo, fuese aprobado por la mayoría absoluta de los miembros presentes, volverá a la Cámara de Senadores, la cual deberá tomarlo otra vez en consideración, y si lo aprobare por la misma mayoría, pasará al Ejecutivo para su publicación. Pero si por el contrario, lo reprobare, no podrá volver a presentarse en el mismo período de sesiones¹⁵.

3. Si el proyecto de Ley Tributaria fuese desechado en parte, o modificado, o adicionado por la Cámara de Senadores, la nueva discusión de la Cámara de Diputados versará únicamente sobre lo desechado o sobre las reformas o adiciones sin poder alterarse en manera alguna los artículos aprobados.

4. Si las adiciones o reformas hechas por la Cámara de Senadores fuesen aprobadas por la mayoría absoluta de los votos presentes en la Cámara de Diputados, se pasará todo el proyecto al Ejecutivo, para los efectos de su publicación. Pero si las adiciones o reformas hechas por la Cámara de Senadores fuesen reprobadas por mayoría de votos en la Cámara de Diputados, volverán a aquélla para que tome en consideración las razones de ésta, y si por mayoría absoluta de votos presentes se desecharen en esta segunda revisión dichas adiciones o reformas, el proyecto, en lo que haya sido aprobado por ambas Cámaras se pasará al Ejecutivo para su publicación.

5. No obstante, si la Cámara de Senadores insistiere por la mayoría absoluta de votos presentes, en las adiciones o reformas a la iniciativa de Ley Fiscal, todo el proyecto no volverá a presentarse sino hasta el siguiente período de sesiones, a no ser que ambas Cámaras acuerden, por la mayoría absoluta de sus miembros presentes, que se expida la Ley sólo con los artículos aprobados y que se reserven

¹⁵ Los periodos de sesiones que contempla nuestra Constitución son dos, el primero iniciara el primero de septiembre de cada año, el cual no podrá prolongarse sino hasta el 15 de diciembre; y el segundo el cual iniciara a partir del quince de marzo y el cual no podrá prolongarse sino hasta el 30 de abril del mismo año.

los adicionados o reformados para su examen y votación en las sesiones siguientes.

6. Todo proyecto de Ley desechado por la Cámara de Diputados, no podrá volver a presentarse en las sesiones del año.

Debemos mencionar que todo el sistema de votación, es nominal, además de recordar, que este sistema de reglas es el que configuran o la seguridad, del pueblo, de que un Ley fue analizada al máximo, así como su utilidad, o que aprobó por capricho o revanchismo.

1.2 Organización del Poder Ejecutivo

A) Descripción y Facultades

Al órgano que preponderantemente aplica las normas generales, sin resolver controversias, se le denomina Poder Ejecutivo; en virtud de que su actividad tiene naturaleza administrativa y es percibida como función de gobierno, el titular de ese órgano es denominado Presidente de la República de los Estados Unidos Mexicanos. Además, la responsabilidad del Ejecutivo comprende la representación internacional del Estado, por lo mismo, quien ocupa el cargo es identificado como jefe de Estado y Jefe de Gobierno a la vez, tal cual lo comenta Emilio O. Rabasa es preciso decir que "históricamente ha quedado comprobado que el Presidente de México, de hecho y por derecho, es la *figura* predominante de nuestra organización política"¹⁶.

El cargo de Presidente de la República es un cargo de elección directa es decir que a diferencia de otros órganos, este órgano se elige por medio del voto directo de los ciudadanos, además para poder ser Presidente se requiere de cumplir con ciertos requisitos, tales como ser mexicano por nacimiento , tener 35 años cumplidos a la fecha de la elección, no ser ministro de ningún culto religioso, no estar en servicio activo en el ejército, seis meses antes a la elección, haber residido en el país todo el año anterior a la elección; dicho cargo tiene una duración de seis años y no se podrá ser reelecto, en ningún caso.

¹⁶ Instituto de Investigaciones Jurídicas, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada, Octava Edición, Editorial Porrúa, México 1995, pag. 905

Las obligaciones y facultades del Presidente de la República, están consignadas en el numeral 89 de nuestra Carta Magna, de las cuales se reproducen a continuación sólo las de importancia para nuestro tema de estudio.

ARTÍCULO 89. Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

- I. Promulgar y ejecutar las Leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia;**
 - II. Nombrar y remover libremente a los Secretarios del Despacho, remover a los Agentes Diplomáticos y empleados superiores de Hacienda y, nombrar y remover libremente a los demás empleados de la Unión, cuyo nombramiento o remoción no esté determinado de otro modo en la Constitución o en las Leyes;**
- XX. Las demás que le confiere expresamente esta Constitución.¹⁷**

Todas las facultades otorgadas por la Constitución al Presidente son de vital importancia para el desarrollo del país, ya que todas ellas inciden en la vida política jurídica, económica o administrativa de la nación, pero por ser de fundamental importancia para el presente estudio, se analizaran sólo las comprendidas en las fracciones I y II, dentro de las cuales se le otorga al Presidente de la República:

Facultades para la promulgación y ejecución de Leyes, establecidas en la fracción I, y consisten en:

a) Promulgar las Leyes expedidas por el Congreso de la Unión. Como ya lo dijimos con anterioridad la promulgación es el reconocimiento que el Ejecutivo hace de la existencia de una Ley y la orden de que se cumpla, después de haber sido publicada, y

¹⁷ Entre otras: las del artículo 29, para la suspensión de garantías; la correspondiente a la iniciativa de Leyes, citada en la fracción 1 del artículo 71 y, más recientemente, la intervención del Ejecutivo en la propuesta de designación de los funcionarios que habrán de integrar los nuevos órganos electorales creados por la última reforma en la materia.

b) Ejecutar las Leyes, o sea, convertir los mandamientos legislativos en realidades de todo orden: económico, social, político, cultural, etcétera. Para llevar a cabo esta labor se le atribuye la facultad de **expedir reglamentos**, que son disposiciones que facilitan el cumplimiento de las Leyes elaboradas por el Legislativo. Además, se le autoriza para realizar todos los actos que constituyen la administración pública.

Dentro de las facultades comprendidas en la fracción II se encuentran las que lo autorizan para nombrar y remover libremente a los Secretarios del Despacho, remover a los Agentes Diplomáticos y empleados superiores de Hacienda y, nombrar y remover libremente a los demás empleados de la Unión, cuyo nombramiento o remoción no esté determinado de otro modo en la Constitución o en las Leyes, Es de resaltarse, que como autoridad administrativa, el Presidente de la República constituye el Jefe de la Administración Pública Federal. Ocupa el lugar más alto de la jerarquía administrativa, concentrando en sus manos los poderes de decisión, de mando y jerárquico necesarios para mantener la unidad en la Administración, lo cual se comprueba en este precepto comentado en el que el Ejecutivo tiene las facultades de nombrar a los secretarios de Estado y a los funcionarios superiores de Hacienda.¹⁸

B) La Administración Pública Federal.

I.- Identificación

Comenzaremos por decir que la Administración Pública es la acción del Gobierno al dictar y aplicar las disposiciones necesarias para el cumplimiento de las Leyes y para conservación y fomento de los intereses públicos, y al resolver las reclamaciones a que dé lugar lo demandado. Esta expresión de Administración

¹⁸ Entre esos funcionarios encontramos al Presidente del Servicio de Administración Tributaria (SAT), Órgano desconcentrado de la SHCP encargado de recaudar las contribuciones.

Pública Federal se usa como un sinónimo de Poder Ejecutivo, en términos generales.

Dentro de nuestro Régimen Jurídico la Constitución es la que contiene la forma de organización de la Administración Pública, la cual establece en su artículo 90 a continuación transcrito.

ARTÍCULO 90. La Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación.

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

Tal como lo conceptúa el numeral transcrito en nuestro país existen dos formas de organización para la Administración Pública Federal, La Centralizada y la Descentralizada o Paraestatal.

Las cuales se definen de la siguiente manera

“La descentralización es una forma de organización de los entes que pertenecen al Poder Ejecutivo, los cuales están dotados de su propia personalidad jurídica y de autonomía jerárquica para efectuar tareas administrativas.”¹⁹

“La centralización es una forma de la organización administrativa en la cual los entes del poder ejecutivo se estructuran bajo el mando unificado y directo del titular de la Administración Pública Federal”.²⁰

¹⁹ Martínez Morales Rafael I., Ob. Cit. Pag. 66

²⁰ Idem, Pag. 21

De estas dos definiciones desprendemos que la Administración Pública Federal se distribuye de forma que delega atribuciones, con la finalidad de facilitar el cumplimiento de las obligaciones que tiene encomendada.

La Ley de la Administración Pública Federal, consigna en sus disposiciones la estructura y definición de estas dos figuras administrativas.

Dentro de las disposiciones de esta Ley determina que el Presidente de la República es el jefe supremo de la Administración Pública Federal.

La estructura de la Administración Pública Federal, se compone de La Presidencia de la República, las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal, órganos que integran la Administración Pública Centralizada.

Respecto de la Administración Pública Paraestatal u organismos descentralizados, están comprendidas las empresas de participación estatal, las instituciones nacionales de crédito, las organizaciones auxiliares nacionales de crédito, las instituciones nacionales de seguros y de fianzas y los fideicomisos.

II.- Estructura de la Administración Centralizada

Como ya lo mencionamos esta se conforma de la Presidencia de la República, las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal, órganos que integran la Administración Pública Centralizada.

Cabe recordar que la Constitución es el instrumento jurídico mediante el cual se precisa la actividad del Estado y se organizan los cuadros generales, políticos y administrativos, con ello se cumplen fines públicos, la tarea de esas ordenes es crear órganos, dotándolos de facultades, las cuales relaciona entre sí en estrecha vinculación, así como, otorgar la personalidad jurídica general al Estado; ahora bien, se llama "centralización administrativa" al régimen que establece la subordinación unitaria, coordinada y directa de los órganos administrativos al poder central, así

pues, tenemos que centralizar administrativamente es reunir y coordinar facultades legales en un centro de poder o autoridad central superior, que en materia federal se otorga exclusivamente a las altas jerarquías del Poder Ejecutivo Federal, en particular, al Presidente de la República, que como jefe de la administración se encarga de ejecutar las Leyes federales con la colaboración subordinada y dependiente de los demás órganos administrativos secundarios, sin que ellos tengan competencia o iniciativa propia para decidir, pero necesarios para preparar y ejecutar las decisiones administrativas.²¹

En este orden de ideas, tenemos que el régimen de Centralización Administrativa Federal, organiza exclusivamente al Poder Ejecutivo Federal, el cual se desenvuelve en un conjunto de órganos inferiores que obedecen las órdenes e instrucciones de aquellos. También en cada Secretaría de Estado, que tiene en su vértice al Secretario de Estado, a quien le corresponde el conocimiento de los asuntos asignados a esas Dependencias.²²

De esta forma, la unidad y la coordinación de una estructura administrativa centralizada, logra su eficiencia a merced de un sistema de control que se integra de los recursos administrativos y con la vigilancia del poder central sobre los órganos inferiores a través de los siguientes actos administrativos, la autorización o facultad para actuar, la aprobación o modificación de un acto, el visto bueno o conformidad previa con el acto, la suspensión o detención del acto para su examen y la intervención o fiscalización directa en la actividad del funcionario.²³

Para poder situar a la Administración Pública Centralizada en nuestro contexto legal, es imperioso aclarar que aunque la centralización administrativa se circunscribe a la acción del Poder Ejecutivo, los supuestos que la integran se relacionan con aspectos generales del Estado como son, que el Estado es una persona jurídica total, titular

²¹ Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, Tomo I. Ed. Porrúa, S.A. México, D.F. 1985. ed.13°. págs. 501 y 502

²² Idem pág. 503.

²³ Serra Rojas, Andrés Ob. cit pág 503

de derechos que se traducen en poderes públicos ordinarios y éstos a su vez integran un conjunto de órganos de mayor a menor importancia, así tenemos que la centralización es un régimen administrativo, un sistema de organización de la administración, que coordina y vincula a los demás órganos públicos (el régimen jurídico vigente es el que se encarga de fijar los caracteres de sus elementos), y por ende, la facultad de mando. (artículo 89, fracciones VI, VII, VIII y IX de la Constitución.)²⁴

En este orden y grado que guardan entre sí, los diferentes órganos superiores y subordinados a la Administración Pública, los cuales están provistos de determinadas facultades, y para las cuales en la doctrina administrativa, se establecen los procedimientos por los cuales se realiza la centralización.

En primer término, tenemos a la centralización de la coacción en los órganos superiores, en consecuencia, de la fuerza pública que el Estado puede emplear para lograr el mantenimiento de la paz pública; en segundo término, tenemos a la concentración del poder de decisión, implicando la división del trabajo ante la imposibilidad que tiene una o varias personas para llevar a cabo las operaciones que exigen los actos administrativos; en tercer término, tenemos a la concentración de la competencia técnica que en el caso de un régimen jerarquizado, las instrucciones a los órganos inferiores deben fundarse en conocimientos técnico legales y, por último tenemos a la concentración del poder de nombramiento de los funcionarios y empleados públicos en la otra de las características del régimen centralizado, este poder corresponde al Presidente de la República, pero el poder centralizado entrega esta facultad a organismos inferiores.²⁵

De este modo, tenemos que el régimen centralizado implica facultades, poderes o procedimientos de la unidad administrativa central, los cuales se traducen en la facultad de mando, es decir, las órdenes, instrucciones y circulares son mandatos

²⁴ Serra Rojas, Andrés. Ob. cit. pág. 504.

²⁵ Serra Rojas, Andrés. Ob. cit. págs. 505 y 506.

autoritarios que guían el trabajo de los organismos administrativos inferiores, estas disposiciones asumen el carácter de disposiciones generales que pueden o no obligar a los particulares, en el primer caso, son disposiciones reglamentarias, que necesariamente deben revestir de forma de Ley o de Reglamento, es frecuente que dicten circulares o acuerdos que son disposiciones de carácter general que invaden el campo de la Ley o Reglamento, así también surge la facultad de vigilancia que permite a la autoridad administrativa central, conocer de los pormenores de los actos realizados por las autoridades inferiores, este régimen comprende dos aspectos importantes, que permiten a las autoridades superiores tomar las determinaciones que procedan para corregir anomalías, los actos indebidos, procedimientos nocivos y hacer las consignaciones que procedan, mediante los actos de vigilancia de la autoridad central y los de información sobre su actuación, rindiendo cuentas, estados de contabilidad, visitas, inspecciones, comprobaciones directas que realizan los órganos inferiores, de esta manera, tenemos que el procedimiento de represión administrativa contra todo lo que perjudique a la Administración Pública y a los particulares, por la acción indebida o irregular de los servidores del Estado. La responsabilidad civil, penal y administrativa, como medios correctivos para una buena administración pública; para lograr esto también la autoridad superior tiene, la facultad de revisión, sea de oficio o a petición de parte, revisar, aprobar y obligar a la autoridad inferior a subordinarse a la Ley, cuando se hace a petición de parte, el particular es quien ocurre para que se de esta revisión; asimismo, una autoridad superior puede dejar sin efectos un acto administrativo del inferior por falta de oportunidad o de legalidad, y por último dentro de esta escala tenemos a la facultad para resolver conflictos de competencia, la cual corresponde al Presidente de la República.²⁶

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en su artículo 26 señala:

"Para el despacho de los asuntos del orden administrativo, el Poder Ejecutivo de la Unión contará con las siguientes dependencias: Secretaría de Gobernación; de

²⁶ Idem. pág. 508.

Relaciones Exteriores; de la Defensa Nacional; de Marina; de Seguridad Pública; de Hacienda y Crédito Público; de Desarrollo Social; de Medio Ambiente y Recursos Naturales; de Energía; de Economía; de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación; de Comunicaciones y Transportes; de la Contraloría y Desarrollo Administrativo; de Educación Pública; de Salud; del Trabajo y Previsión Social; de la Reforma Agraria; de Turismo; y Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal."

Ahora bien cabe mencionar que la secretaria de estado según Rafael I. Martínez Morales, es "un órgano administrativo centralizado, previsto en el artículo 90 de la constitución, para atender asuntos que la Ley le asigne de una determinada rama de la Administración Pública".²⁷ Cabe mencionar que estos órganos no gozan de autonomía jurídica, ya que esta se reputa un organismo auxiliar del poder ejecutivo para el cumplimiento de sus funciones, dicho órgano estará a cargo de un Secretario de Estado, el cual será nombrado por el Presidente de la república, el cual no tendrá mas facultades que las que le confiera expresamente la Ley. Podemos decir que Secretario es aquel que encabeza a un órgano administrativo, centralizado, con las facultades que le asigna a Ley.²⁸

²⁷ Martínez Morales Rafael I, Ob. Cit. Pag. 232

²⁸ Martínez Morales Rafael I., Ob. Cit. Pag. 246

CAPITULO II

LAS CIRCULARES Y OTRAS FUENTES DEL DERECHO FISCAL

La fuente

Cuando decimos fuente del Derecho en el ámbito jurídico, inmediatamente se nos viene a la mente, los medios por los cuales surgen a la vida jurídica los ordenamientos legales y los procesos de manifestación de las mismas.

El Diccionario Jurídico Mexicano de la UNAM, nos dice que fuente del Derecho es el conjunto de hechos reconocidos como apropiados para crear, modificar, derogar, etc. Normas de un orden jurídico. Existe una clasificación de las fuentes del derecho, dentro de la cual encontramos las fuentes formales, que se conocen generalmente como los procesos de creación de una norma, reconocida en un orden jurídico determinado; las fuentes materiales o reales identificándose estas con los hechos sociales que dan origen a dichas normas; y las fuentes históricas, dentro de las cuales encontramos a la evidencia de las normas jurídicas aplicadas en otros tiempos en determinada civilización. Ahora bien en el caso que nos ocupa y ya conjugado aunque sería interesante estudiar todas las clasificaciones de fuentes del Derecho fiscal, sólo lo haremos de las fuentes formales, en cuanto a que son las que interesan al presente estudio.

Las fuentes del Derecho son los procedimientos, formas, actos o hechos, y demás medios de creación e interpretación, en los cuales tienen su origen los principios y Leyes en general.

Así, al hablar de las fuentes formales del Derecho Fiscal, estamos haciendo alusión a las maneras o procedimientos encaminados a la creación y estructuración de las normas fiscales.

Para continuar debemos de establecer que el Derecho Fiscal²⁹ es un conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público "que regulan todo lo relativo a los ingresos que el estado en el ejercicio de sus funciones"³⁰ como Fisco y que el principio esencial y básico de esta disciplina es el de legalidad, en virtud de que todas las relaciones que se generen dentro de su ámbito deben encontrarse regidas y reglamentadas por Leyes y normas jurídicas aplicables a cada caso.

De tal forma que debemos de estudiar las formas en que el Derecho Fiscal encuentra, los medios necesarios para formarse e integrarse. Es decir, a los procesos mediante los cuales se nutre y se va formando el Derecho Fiscal. Esto nos obliga a dirigirnos al estudio de las fuentes formales del Derecho Fiscal y de su aplicabilidad en la vida jurídica, y de sus repercusiones de estas, las cuales nos obligan a analizar dichas fuentes.

A).- LA CONSTITUCION

La locución tiene origen latino: constitutio, constituere, significan fundar, establecer, dar origen, asentar algo o darle fundamento.³¹ Etimológicamente, afirma Rolando Tamayo y Salmoran, 'Constitutio' (onis) viene del verbo latino constituere que significa poner, colocar, levantar, construir, fundar, y tiene varios significados, los más importantes son arreglo, disposición, orden, organización.³²

A continuación se hace referencia distintos conceptos que se han hecho de la constitución.

²⁹ Este término proviene de la voz latina *fisco*, tesoro del emperador al que las provincias pagaban el tributum que les era impuesto. A su vez la palabra "fisco" se deriva de *fiscus*, nombre con el que inicialmente se le conocía a la cesta en la que se recolectaban los higos y que, los recaudadores utilizaban para colectar el tributum. De ahí que todo tipo de ingreso que se recibía en el fisco tenía el carácter de fiscal.

³⁰ Delgadillo Gutiérrez Luis, Principios de Derecho Tributario, Ed. Limusa, México, 1999, Pag. 26

³¹ Sánchez Bringas, Enrique, Derecho Constitucional, México, Porrúa, 1997, pag. 125.

³² Tamayo y Salmoran, Rolando, Introducción al estudio de la Constitución, México, Fontamara, 1998, pag. 37.

Mario de la Cueva, "La Constitución vivida o creada es la fuente formal del derecho, y en verdad la única que posee el carácter de fuente primaria colocada por encima del Estado, porque contiene la esencia del orden político y jurídico, por lo tanto la fuente de la que van a emanar todas las normas de la conducta de los hombres y las que determinan la estructura de la actividad del Estado."³³

Zagrebelsky La Constitución debe entenderse como el marco en el que todos los actos del poder público deben tener cabida y encontrar fundamento, pero no como mera declaración de buenas intenciones o de propósitos que desean conseguir los poderes estatales, "sino como centro sobre el que todo debe converger".³⁴

Elisur Arteaga Nava. Una Constitución es un complejo normativo. Es un conjunto de normas dispuestas sistemáticamente con el propósito de organizar, en nuestro caso, al Estado Mexicano. Dichas normas son de jerarquía superior, permanentes, escritas, generales y reformables.³⁵

Bryce, Por Constitución de un Estado o Nación entendemos, normas o Leyes que determinan la forma de Gobierno, los derechos y deberes del Gobierno ante los ciudadanos y viceversa³⁶

Esta conceptualización, atendiendo a la perspectiva con que se le aprecie, se origina en el pensamiento de Kelsen y considera que la Constitución en **sentido material** es la

³³ Citado por Idem. pag. 24.

³⁴ Tamayo y Salmoran, Rolando Ob. Cit. pag. 168.

³⁵ Arteaga Nava, Elisur, Tratado de Derecho Constitucional, Vol. I, México, Oxford University Press, 1999, pag. 3

³⁶ García, Eduardo, ob. cit., pag. 137.

serie de preceptos que regulan la creación normativa y la de los órganos de gobierno y su competencia; mientras enuncia que la Constitución en el **sentido formal** es solamente el documento solemne que contiene lo especificado en la perspectiva descrita en principio; es decir, en sentido formal se aplica al documento que contiene las normas relativas a la estructura fundamental del Estado³⁷

Las Constituciones bien pueden clasificarse atendiendo al procedimiento para su modificación y a su forma. Los dos parámetros señalados son características constantes en todo cuerpo Constitucional, por lo que suelen ser variables consideradas para distinguir unas Constituciones de otras.

Rígidas.- La rigidez de una Constitución proviene de que, ningún poder constituido especialmente legislativo, puede tocar la constitución.

Flexibles.- Son reformables por procedimientos tan simples como los previstos para la modificación de una Ley secundaria.

Escritas.- Constituciones escritas son las que constan en documento impreso publicado oficialmente, caso de la nuestra.

Consuetudinarias.- La de tipo consuetudinario implica un conjunto de normas basadas en prácticas jurídicas y sociales de constante realización, cuyo escenario y protagonista es el pueblo o la comunidad misma. Leyes Supremas consuetudinarias son las que no están formalizadas en ningún documento y que sus normas se deben y observan por simple costumbre del lugar o nación.

La doctrina clásica ha considerado que todas las Constituciones tienen dos apartados: el dogmático y el orgánico. En el primero de ellos suelen contenerse una serie de derechos propios de los gobernados, que implican espacios mínimos de libertad protegidos de la afectación por la función autoritaria; en el segundo, se contiene comúnmente, la creación y organización del Estado (órganos de gobierno) y de sus competencias y atribuciones.

³⁷ ibidem

Toda constitución, por el hecho de serlo, goza del atributo de supremacía. Para poder constituir requiere estar por encima de toda institución jurídica, es preciso que todo le sea inferior; lo que no lo es, de una u otra forma es parte de ella. En lo normativo a nada se le reconoce como superior a ésta. Constituye, organiza, faculta, regula actuaciones, limita y prohíbe.³⁸

Ahora como ya hemos precisado que el fundamento de todo nuestro orden jurídico fiscal se encuentra en la Constitución; que de ella derivan las normas restantes que lo componen, las que para alcanzar plena validez, deben ajustarse en todo y por todo a sus principios y postulados.

La Constitución es la Fuente primigenia del Derecho Tributario, ya que en ella se consigna los principios y lineamientos elementales de a los que debe de ajustarse la legislación en nuestro país, como ya lo hemos visto con anterioridad.

“La Constitución es la Fuente por excelencia del Derecho, en cuanto determina la estructura del Estado, la forma de gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos, los derechos y deberes de los ciudadanos, la libertad jurídica y determinados problemas básicos de una comunidad, elevados a la categoría de constitucionales, para mantenerlos permanentemente fuera de los vaivenes de los problemas políticos cotidianos”³⁹

Cada día es y será mayor el número de principios jurídicos de comportamiento y de organización contenidos en la Constitución que se encuentran vinculados a las actividades tributarias del Estado. Una parte importante de los preceptos Constitucionales, incluyendo algunas de las garantías individuales, mantienen una evidente referencia a diversos aspectos de la función fiscal.

³⁸ Arteaga Nava, Elisur, Ob. Cit. Pag 14

³⁹ Serra Rojas Andrés, Ob. Cit. Pag. 194

Así pues, en la Ley Suprema aparecen consignados los principios rectores del orden jurídico y por ende del Derecho fiscal, ya que en sus artículos 71 y 89 consigan los medios de creación y aplicación de las Leyes.

Es por eso que debemos de reconocer a la Constitución como el primer proceso de manifestación de las normas jurídicas en materia fiscal

B).- LA LEY

El artículo 31 de la Constitución en su fracción IV, establece que es obligación de los Mexicanos "Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del D.F. o del Estado o Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". Esta premisa establece que sólo por medio de la Ley se pueden establecer las responsabilidades tributarias, dentro del País.

Como ya lo habíamos mencionado antes, la Ley es el "ordenamiento jurídico de carácter general, abstracto, obligatorio e impersonal y que contiene una sanción directa o indirecta, en caso de inobservancia"⁴⁰

La Ley constituye la fuente formal más importante del Derecho Fiscal, ya que, para alcanzar validez, absolutamente todas las relaciones que se presenten dentro del ámbito tributario deben encontrarse previstas y reglamentadas por una norma jurídica aplicable al caso.

La Ley es el cimiento de nuestro sistema tributario ya que en el descansa en el principio de legalidad, conforme al cual la autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una Ley aplicable al caso; en tanto que los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que

⁴⁰ Martínez Morales Rafaél I. Ob. Cit. Pag. 155

también previa y expresamente les impongan las Leyes Fiscales, y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas Leyes les confieren.

Se comentó también que, a fin de evitar que la indispensable relación jurídico fiscal se convierta en fuente de arbitrariedades por parte del Estado, o se preste para abusos de los particulares, debe encontrarse gobernada por Leyes que determinen el marco de facultades, atribuciones, derechos y obligaciones que a cada parte correspondan, dentro de un contexto de equidad y certeza.

En tales condiciones, nos parece indudable que la Ley es la fuente formal por excelencia del Derecho Fiscal, ya que en primera y en última instancias, todo el complejo mundo de relaciones que del mismo deriva, necesariamente debe estar gobernado por Leyes, que al ser ante todo disposiciones de aplicación general emanadas de órganos designados a través del voto popular, reúnen las características necesarias para poder cumplir adecuadamente con el importante papel de estatutos reguladores de la actividad del Fisco y de la correlativa obligación tributaria que el ineludible binomio gasto público satisfacción de necesidades colectivas de interés general, impone a los ciudadanos.

La Ley es fundamentalmente un marco de referencia obligado tanto para el Fisco como para los causantes, pues al señalar de antemano las respectivas esferas de derechos y obligaciones, no sólo rige sus relaciones sino que sirve de base y da la pauta para dirimir las controversias que pudieran suscitarse.

Razón por la cual en el pasado realizamos un análisis del proceso legislativo fiscal, ya que consideramos que, antes de comenzar a estudiar las disposiciones de las circulares debemos de conocer la Ley hacendaría, su proceso de creación y aplicación a problemas y situaciones específicas.

C).- LOS REGLAMENTOS

Esta facultad del ejecutivo tiene la finalidad de facilitar la comprensión y aplicación de la Ley. Gabino Fraga afirma que el Reglamento es una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Poder Ejecutivo en uso de una facultad propia y que tiene por objeto facilitar la exacta observancia de las Leyes expedidas por el poder legislativo.⁴¹ Estos suelen desempeñar también un papel relevante dentro del ámbito de nuestra disciplina, como necesario complemento y medio de ejecución de la Ley.

Del artículo 89 de nuestra Carta Magna, se desprende que el Ejecutivo debe de promulgar las Leyes del Congreso y promulgarlas, con la finalidad de proveer la exacta observancia de estas.

Toda vez que las Leyes, por su misma naturaleza, contienen principios y enunciados de carácter general, y sólo en ocasiones muy raras contemplan detalles particulares, ya que la finalidad del acto legislativo consiste en establecer la normatividad genérica aplicable globalmente a una materia determinada. Además, que como es de conocimiento general provienen de un procedimiento en el que intervienen factores muy distintos en ocasiones a los casos concretos que se ven en la realidad, por lo que suele suceder que no se consideren una serie de particularidades relacionadas con su futura aplicación.

Esto obliga al Presidente, por ser el encargado de la aplicación de las Leyes a tratar de resolver en alguna otra forma esos problemas de aplicación que se dejan al crear la Ley ya que de no hacerlo estaría impedido para llevar a cabo esta función

Y como es natural, no está en condiciones de hacerlo caso por caso, pues emprendería una tarea interminable, consecuentemente, debe hacerlo a través de disposiciones que también contengan normas jurídicas de carácter general, pero cuyo objetivo se reduzca a particularizar, a concretizar y a detallar específicamente los principios y enunciados genéricos previstos en las Leyes del Congreso, a fin de permitir y facilitar su campo de aplicación dentro de la esfera administrativa.

⁴¹ Fraga Gabino, Ob. Cit. Pag. 104

A estas disposiciones, que actúan y operan como complemento de los actos legislativos, reciben el nombre de **Reglamentos Administrativos**.

Así es como podemos definir al reglamento administrativo, como un conjunto de normas jurídicas de Derecho Público expedidas por el Presidente de la República con el único y exclusivo propósito de pormenorizar, particularizar y desarrollar en forma concreta los principios y enunciados generales contenidos en una Ley emanada del Congreso de la Unión, a fin de llevar a cabo la ejecución de esta última, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

El reglamento esta constituido por normas jurídicas de Derecho público, que tienen la finalidad de facilitar la aplicación de la Ley y dicha facultad es exclusiva del Presidente de la República y no la puede delegar a ningún funcionario de la República por alto que sea su rango.

Como ya lo hemos visto el Presidente esta imposibilitado para legislar ya que esta actividad es exclusiva del Legislativo. Por consiguiente, la función reglamentaria no puede ser ilimitada, ya que el implicar la expedición de normas jurídicas, puede prestarse fácilmente para que el Ejecutivo abuse de ella y usurpe tranquilamente la potestad legislativa, vulnerando con ello el orden Constitucional.

No se puede dejar de comentar que al ser el reglamento un conjunto de normas de carácter jurídico, públicas encaminadas a facilitar la aplicación de una Ley, es por demás clara que entonces la existencia de un reglamento supone la existencia de una Ley. Y por lo tanto el ejecutivo esta impedido para expedir un reglamento encaminado a crear obligaciones que no prevea la Ley o a modificar, adicionar, abrogar la Ley, limitando las facultades del Ejecutivo sólo en la aplicación de la Ley y no de su modificación.

D.- LOS DECRETOS

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

Los llamados Decretos delegados son definidos como las Leyes expedidas en forma directa y personal por el Presidente de la República, sin que medie previa declaratoria de suspensión de garantías individuales.

Este nombre se les da porque las Leyes que en ellos se contienen son emitidas con el carácter de Decreto Presidencial, y porque deben su existencia a una delegación de facultades legislativas, efectuadas a beneficio del titular del Ejecutivo.

A pesar de esto, no es posible sostener que estos decretos, tengan el carácter de inconstitucionales, ya que su existencia esta fundamentada por la Constitución en el artículo 131 y por tal motivo es una facultad existente en la Ley fundamental de nuestro sistema jurídico.

Consecuentemente y por la materia que regulan, se consideran una fuente formal del Derecho Fiscal Mexicano, que se proyecta sobre diversas figuras tributarias: como es el caso de la Legislación Aduanera ya que la mayoría de las disposiciones relativas al aumento, disminución, supresión, creación y restricción de las cuotas arancelarias que integran las Tarifas Generales de los Impuestos de Importación y Exportación, se encuentran en este tipo de ordenamientos; la Legislación en Materia de Estímulos Fiscales.

E).- LA JURISPRUDENCIA

Es la interpretación habitual, constante y sistemática que llevan a cabo los tribunales con motivo de la resolución de los casos que son sometidos a su jurisdicción y que, por disposición de la Ley, se convierte en precedente de observancia obligatoria para fallos posteriores, tanto para el órgano jurisdiccional que la establece, como para los tribunales que substancian instancias anteriores.⁴²

Esta posibilidad esta consignada en el artículo 94 de la Constitución, la cual consigna: "La Ley fijará los términos en que sea obligatoria la jurisprudencia que establezcan los Tribunales del Poder Judicial de la Federación sobre interpretación de la Constitución, Leyes y reglamentos federales o locales, y tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano, así como los requisitos para su interrupción y modificación".

Por lo que podemos decir que es una fuente de gran importancia para el Derecho Fiscal por ser un instrumento de gran utilidad. Ya que los litigios que se lleva a cabo en los tribunales competentes en materia fiscal necesitan de criterios definidos y uniformes, que proporcionen tanto al Estado como a los contribuyentes, certeza jurídica, bases firmes, que den pie para comprender sus derechos y obligaciones. Ya que como lo hemos venido estudiando, leyes y reglamentos surgen en situaciones muy diversas a la aplicación practica de las normas jurídicas, además de ser de gran extensión, lo que trae como consecuencia que en ocasiones sean de difícil interpretación y que por si solas no resuelvan totalmente el problema planteado por el hecho generador de obligaciones. Por lo que se hace necesaria la existencia de criterios de interpretación, y documentos emitidos por los órganos facultados para hacerlo.

⁴² Arioja Vizcaino, Ob. Cit. Pag 61.

Existen criterios encontrados respecto de si este importante instrumento jurídico, es o no, una fuente formal del Derecho fiscal, ya que su función radica sustancialmente, en la interpretación judicial de las normas ya existentes y con su creación no se origina otra norma, ya que su contenido no puede ir más allá de lo que la Ley establece.⁴³

En el Derecho fiscal se puede producir la jurisprudencia por tres fuentes, a través de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por medio de la Segunda Sala de este mismo órgano de control Constitucional y por medio del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

La jurisprudencia que establezca la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya sea en pleno o en salas, es de carácter obligatorio para todos los tribunales inferiores en el país, la jurisprudencia se puede dar por contradicción o por acumulación. La jurisprudencia del pleno se forma mediante cinco ejecutorias que sustenten el mismo criterio respecto de casos similares, no interrumpidas por otra en contrario, y que hayan sido aprobadas por lo menos por catorce Ministros; en tanto que las ejecutorias de la Sala Administrativa y Laboral constituyen jurisprudencia, siempre que lo resuelto por ellas se sustente en cinco ejecutorias no interrumpidas por otra en contrario y que hayan sido aprobadas por lo menos por cuatro ministros.

Los tribunales colegiados de Circuito también pueden establecer jurisprudencia, cuando se da la aprobación de cinco sentencias no interrumpidas por otra en contrario, las cuales deberán de ser aprobadas por unanimidad.

La jurisprudencia se interrumpe dejando de tener carácter obligatorio, siempre que se pronuncie ejecutoria en contrario. Es decir, basta con que se presente una tesis contradictoria para que desaparezca tanto la jurisprudencia del Pleno como la de las Salas.

⁴³ Delgadillo Gutiérrez Ob. Cit. Pag. 91

La Ley estatuye que en caso de contradicción de tesis, la controversia la resolverá el superior jerárquico de los órganos en que sustente la contradicción, así por ejemplo la de las salas, la resolverá el pleno y la de los Tribunales Colegiados de Circuito, la sala correspondiente.

En el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es un órgano con autonomía plena para dictar sus fallos, el cual se compone de una Sala Superior, compuesta por 11 magistrados, designados por el Presidente de la República con aprobación del Senado de la República y por Salas Regionales. La Sala Superior puede funcionar en secciones, cada una de las cuales se compondrá de cinco Magistrados. Las Salas Regionales se componen de tres Magistrados.

Este Tribunal, también puede establecer jurisprudencia por medio del pleno y las secciones de la Sala Superior, jurisprudencia que establecerá en pleno con tres precedentes en el mismo sentido y sin ninguno en contra, y en el caso de las secciones de la Sala Superior, se necesita de cinco precedentes en el mismo sentido y que no exista ninguno en contra. En el caso del pleno se necesita de la aprobación de ocho Magistrados por lo menos para establecer un precedente y en el caso de las secciones de la aprobación de cuatro Magistrados.

Las Salas podrán apartarse de los precedentes establecidos por el Pleno o las Secciones, siempre que en la sentencia expresen las razones por las que se apartan del mismo, debiendo enviar al Presidente del Tribunal copia de la sentencia

En el caso de contradicción de sentencias, cualquiera de los Magistrados del Tribunal o las partes en los juicios en las que tales tesis se sustentaron, podrán denunciarla ante el Presidente del Tribunal para que éste la haga del conocimiento del Pleno, el cual decidirá cual tesis debe prevalecer constituyéndose en precedente.

El Pleno podrá suspender una jurisprudencia, cuando en una sentencia o en una resolución de contradicción de sentencias resuelva en sentido contrario a la tesis de la jurisprudencia. Dicha suspensión deberá publicarse en la revista del Tribunal.

Las Secciones de la Sala Superior podrán suspender una jurisprudencia, siempre que la sentencia se apruebe por lo menos por cuatro de los Magistrados integrantes de la Sección, expresando en la sentencia las razones por las que la suspenden y enviando al Presidente del Tribunal copia de la misma, para que la haga del conocimiento del Pleno y se publique la suspensión en la revista del Tribunal.

A pesar de que la jurisprudencia establecida por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, puede ser modificada por los Tribunales Colegiados de Circuito o por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es relevante su importancia y no se puede negar que a pesar de los criterios existentes al respecto de la jurisprudencia de si es o no una fuente formal del derecho, lo cierto es que de algún modo, si constituye una importante guía para entender de una manera mas concisa las Leyes fiscales, que en ocasiones son un poco complicadas en cuanto a su interpretación, además de que constituyen una actualización de los preceptos legales, muy a pesar de que por razones de seguridad jurídica la jurisprudencia no tenga el carácter de derogadora de Leyes y de reformadora.

F).- LAS CIRCULARES

Circular Del latín tardío *circularis*, circular, del latín *circulus*, círculo. Comunicación o aviso que emite y envía un superior a sus subordinados en la que se contienen instrucciones, indicaciones o criterios obligatorios. **Capitaut** la define como instrucción dirigida por un superior jerárquico al personal bajo sus órdenes destinadas a servir de guía a los funcionarios y agentes para la aplicación de las Leyes y reglamentos; agrega que las circulares no son susceptibles de ser impugnadas por los particulares por cuanto a que no los obligan.⁴⁴

⁴⁴ Arteaga Nava, Elisur Ob. cit., pag. 11

Este nombre surge por cuanto a que el documento circulaba entre el personal de una dependencia para que cada uno se enterara de su contenido, firmara para constancia y, enseguida, lo pasara al siguiente empleado.

A nivel Federal las circulares las pueden emitir los Secretarios de Estado, Jefes de Departamento y demás funcionarios con jerarquía, debidamente instruidos.

Las circulares no pueden contravenir a las Leyes y las instrucciones, indicaciones y criterios que contengan serán obligatorios mientras tanto no se emitan otros que los substituyan o contradigan.

Por lo anterior, y con la finalidad de dejar en claro el papel de las circulares como fuente del Derecho debemos de agregar que las circulares son actos administrativos, emanados de la potestad de mando de la Administración, que contienen directrices generales, dadas a los órganos subordinados al que la emite, pero que no son fuentes normativas.

Esta figura está considerada como un típico acto administrativo interno, sin embargo, los servidores públicos le han dado carácter de auténticas decisiones ejecutorias que afectan derechos y obligaciones de los gobernados, y en algunas ocasiones con contenido normativo general, de donde Guido **Zanobini** manifiesta que "bajo el nombre de circulares o instrucciones, se aprueban a veces verdaderos reglamentos"⁴⁵, lo cual es absoluta y radicalmente ilegal.

Gabino Fraga comenta al respecto "las circulares no contienen normas de carácter jurídico sino simplemente explicaciones dirigidas a funcionarios y principios técnicos que aseguran el buen funcionamiento de la organización administrativa".⁴⁶

Así mismo, el autor no las considera fuentes del Derecho en el sentido formal, pero hace referencia a que en ocasiones, dichos ordenamientos pueden tener los mismos efectos que los reglamentos, toda vez que dictan formas de aplicación de la Ley.

⁴⁵ Martínez Morales Rafael I., Ob. Cit. Pag. 24

⁴⁶ Fraga, Gabino, Ob. Cit, Pag. 114

La Circular la encontramos en la escala jurídica, abajo de la Ley y el Reglamento y antes del acto concreto; es básicamente, de naturaleza interpretativa.

Según Maurice Bourjol, las circulares pueden ser interpretativas, de carácter interno o reglamentarias; como dijimos, estas últimas son inadmisibles en el Derecho Mexicano.⁴⁷

Dentro de los principios que las rigen podemos encontrar los que a continuación se relacionan:

- a) Es un acto administrativo unilateral;
- b) Tienen carácter interno;
- c) Pueden trascender a la vida de los gobernados, sin causarles perjuicios. En este caso, han de ser publicadas;
- d) Deben sujetarse a la Ley y sus reglamentos, y
- e) Su "fundamento no es la potestad reglamentaria sino la potestad jerárquica"

Como efectos de la circular, encontramos que dado su carácter interno, obliga de manera general o singular a la administración pública, dependiendo de la autoridad que la haya producido; no debe establecer derechos u obligaciones para el particular.

Cabe la posibilidad de que trascienda a la vida del gobernado (por ejemplo, la adopción de formatos para ciertos trámites).

No puede derogar o abrogar normas de mayor valor como son el Reglamento y la Ley.

⁴⁷ Martínez Morales Rafael I., Ob. Cit. Pag.24

Las circulares que por cualquier razón contengan normas jurídicas generales, pierden su naturaleza y se convierten, de hecho, en auténticos reglamentos. En esta situación, atendiendo a su verdadera esencia, deben tener el tratamiento, procedimiento de creación y formalidades de una disposición reglamentaria.

No obstante su carencia de efectos como "fuentes normativas", las circulares administrativas han tenido también en el Derecho Fiscal Mexicano un desarrollo positivamente abrumador, proveniente sin duda alguna del continuo crecimiento de los problemas fiscales que en su complejidad, rebasan con frecuencia el contexto de las Leyes y reglamentos, y obligan a los funcionarios hacendarios a recurrir a las circulares administrativas para intentar solucionarlos. También, justo es decirlo, cuando la Hacienda Pública ha querido adoptar determinadas medidas que difícilmente resistirían el debate legislativo, suele emitir circulares administrativas que han creado lo que algunos tratadistas llaman "legislación parafiscal", las cuales se desarrollan al margen de la Constitución.

A tal grado a sido el crecimiento de las circulares que aparece plenamente confirmada por el Artículo 35 del Código Fiscal de la Federación en vigor, el cual dispone:

"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".

En la formación de estas disposiciones circundan elementos tales como:

1. Que son disposiciones de carácter general, es decir, son aplicables a todas aquellas personas que se ubiquen dentro de las hipótesis que en ellas se contemplan.

2. Proviene de Funcionarios Hacendarios, de acuerdo con las facultades que en cada caso concreto les confiera el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

3. tienen como finalidad instruir a las dependencias acerca de los criterios establecidos por la autoridad superior.

A pesar de esto, el hecho es que por la naturaleza misma de la relación jurídico tributaria, de su contenido siempre derivan con el carácter de reglas de aplicación general, derechos y obligaciones para los causantes.

Es por eso que las referidas circulares, al constituir normas de carácter general y de aplicación uniforme, que crean derechos y obligaciones para los causantes, se consideran inconstitucionales, ya que por parte de funcionarios diversos de la Administración Pública, se aplican facultades legislativas y reglamentarias que nuestra Carta Magna reserva únicamente al Congreso Federal y al Presidente de la República.

En nuestro régimen fiscal existen disposiciones generales, conocidas en el ámbito fiscal como "Miscelánea Fiscal", la cual establece ordenamientos, con los cuales usurpa el papel de los reglamentos y de la Ley, vulnerando de esta manera nuestro régimen constitucional, ya que como lo hemos expuesto la actividad reglamentaria es propia y exclusiva del Presidente de la República y la creación de la Ley exclusiva del poder legislativo.

CAPITULO III

LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO Y LA RESOLUCIÓN MISCELANEA FISCAL

A).- Facultades de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público

Como ya se menciona con anterioridad, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (S.H.C.P.), forma parte de la Administración Pública Centralizada, correspondiéndole, de conformidad con el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, el despacho de los siguientes asuntos:

Artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal:

"I.- ...

III.- Estudiar y formular los proyectos de Ley y disposiciones fiscales y de las Leyes de ingresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal;

XI.- Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las Leyes aplicables y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales;

XXV.- Los demás que le atribuyen expresamente las Leyes y reglamentos."

En resumen, se podría decir que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es la Institución encargada de formular los proyectos de Leyes y disposiciones impositivas, así como la Ley de Ingresos de la Federación y Ley de Ingresos para el Gobierno del Distrito Federal, en base a los proyectos de ingresos respectivos; el cobro de contribuciones, incluyendo las de comercio exterior, así como imponer las sanciones por falta de cumplimiento de las disposiciones fiscales respectivas, dirigir la policía fiscal y los servicios de aduanas e inspección, intervenir en las operaciones en que se haga uso del crédito público y dirigir la política monetaria y crediticia, manejar la deuda pública de la Federación y del Departamento del Distrito Federal,

planear, coordinar y evaluar el sistema bancario del país, ejercer las funciones que le señalen las Leyes en materia de seguros, fianzas, valores y de organizaciones auxiliares de crédito, administrar las casas de moneda y ensaye, también proyectar y calcular los ingresos de la Federación, considerando las necesidades del gasto público y la política del desarrollo social con el objeto de lograr la estabilidad de la nación, y todo lo que le atribuyen expresamente las Leyes y Reglamentos.⁴⁸

Para ilustrar la estructura de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como uno de los organismos centralizados del Gobierno Federal, se anexa al final de este trabajo, el esquema "A", donde se presenta el organigrama de esta Secretaría, mostrando en dicho esquema, las unidades administrativas que la componen y, el objetivo que tiene cada una de ellas, así como, la existencia del I.N.E.G.I. (Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática), y del S.A.T. (Servicio de Administración Tributaria), los cuales son órganos deconcentrados de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.⁴⁹

El ordenamiento reglamentario emitido en todos los casos por el Ejecutivo, tiene por función precisar la organización jerárquica interna de las Secretarías o del Departamento del Distrito Federal, así como también crea los órganos y les atribuye competencia funcional y territorial, al amparo de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, cuyo artículo 14 establece que:

"...al frente de cada secretaria habrá un Secretario de Estado quien para el despacho de los asuntos de su competencia se auxiliara de los por los Subsecretarios, Oficial mayor, Directores, Subdirectores, Jefes y Subjefes de Departamento, Oficina, Sección y mesa, y por los demás funcionarios que establece el reglamento interior respectivo y otras disposiciones legales."

Por lo que se refiere a las facultades del Secretario de Hacienda y Crédito Público, el capítulo II del Reglamento Interior de ésta Secretaría, publicado en el Diario Oficial

⁴⁸ Acosta Romero, Miguel. *Teoría del Derecho Administrativo*. (Primer curso). Ed. Porrúa, S.A. México, D.F. 2000, ed. 10ª. pág. 165.

⁴⁹ Información extraída de la pagina en internet de dicho organismo, www.shcp.gob.mx

de la Federación el 24 de febrero de 1992, modificado el 10 de junio de 1998, el 22 de marzo y el 24 de diciembre de 2001, contiene a las mismas.

Así pues, el artículo 4° le confiere al Secretario de Hacienda, la representación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y el trámite y la resolución de los asuntos de su competencia.

Para el despacho de los asuntos, éste podrá delegar sus facultades en los servidores públicos de las unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda, excepto aquéllas que deben ser ejercidas directamente por él. El acuerdo de delegación se publica en el Diario Oficial de la Federación.

Además el Secretario en todo caso conservará, la atribución de ejercer directamente las facultades que le deleguen.

Por su parte el numeral 5° de dicho ordenamiento reglamentario, le encomienda las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, respecto del Departamento del Distrito Federal, en las materias de formulación de proyectos de iniciativas de Leyes fiscales, de ingresos y de los decretos de presupuestos, para que sean congruentes con el sistema de contribuciones y de gasto del Gobierno Federal, conforme a lo establecido por la Ley Orgánica del Departamento del Distrito Federal y las demás que señalan otras disposiciones legales, serán ejercidas directamente por el Secretario o a través de las unidades administrativas establecidas por su Reglamento Interior.

El artículo 6° de dicho ordenamiento reglamentario confiere al Secretario de Hacienda y Crédito Público facultades no delegables, de las cuales sólo se transcriben las de importancia para el tema:

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

- VII. Proponer al Ejecutivo Federal los proyectos de iniciativas de Leyes o decretos, así como los proyectos de reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes relativos a los asuntos de la competencia de la Secretaría y del sector paraestatal coordinado por ella;
- VIII. Proponer al Ejecutivo Federal el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación;
- XXXIV. Ejercer las facultades que las Leyes y demás disposiciones legales confieran a la Secretaría, para dictar reglas de carácter general en las materias competencia de la misma, y
- XXXV. Las demás que con este carácter se establezcan por Ley, por reglamento o le confiera el Presidente de la República.

En virtud de lo anterior, se reitera lo antes expresado, en el sentido de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es la Dependencia encargada del cobro de las contribuciones incluyendo las de Comercio Exterior, también de proyectar o calcular los ingresos de la Federación considerando las necesidades del gasto público y la política del desarrollo social con el objeto de lograr la estabilidad de la nación; así como, también es la encargada de formular los proyectos de Leyes y disposiciones impositivas.

El actual Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 24 de febrero de 1992, que aun cuando ha tenido diversas modificaciones, su vigencia se remonta a esa fecha, cuando el mismo en su contenido hace referencia a la llamada Miscelánea Fiscal, señalando en su artículo 6, fracción XXXV, como facultades del Secretario de Hacienda, ejercer las que las Leyes y demás disposiciones legales confieran a la Secretaría, para dictar reglas de carácter general en las materias de la competencia de la propia Secretaría.

El Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público fue emitido por el propio Presidente de la República, en uso de la facultad reglamentaria que le deriva de la Constitución. Sin embargo, indudablemente el Presidente de la República ha delegado en un Secretario de Estado la facultad de emitir reglas

generales y otras disposiciones de carácter fiscal sobre diferentes Leyes de carácter fiscal emanadas del Poder Legislativo." ⁵⁰

A raíz de que entró en vigor la Ley del Impuesto sobre la Renta, en 1964, las autoridades fiscales comenzaron a emitir opiniones llamadas "Criterios", cuya publicidad estaba muy restringida, ya que únicamente se publicaban en una revista de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (S.H.C.P.), denominada Investigación Fiscal. Se llegaron a emitir 36 criterios, cambiándoles posteriormente el nombre por el de "Precedentes". Estos Criterios o Precedentes, no constituían más que opiniones que emitían las autoridades, de las que no surgían consecuencias fiscales, y cuya validez legal se encontraba preferentemente determinada por el Código Fiscal de la Federación."

El artículo 82 del citado Código, establecía prácticamente lo mismo que el actual numeral 35 del Código Fiscal de la Federación, el cual dispone lo siguiente:

Artículo 35 del vigente Código Fiscal de la Federación:

"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."

De lo anterior, se desprende con toda claridad, que aquéllos criterios o precedentes no publicados oficialmente, no daban seguridad al contribuyente en cuanto a que un determinado problema fuera a resolverse conforme a la opinión expresada, ya que tal opinión no obliga a las autoridades.

B) Análisis Jurídico de la Miscelánea Fiscal.

⁵⁰ Arrijo Vizcaino, Adolfo. Ob. cit. pág. 29.

I.- Denominación y concepto.

La llamada Miscelánea Fiscal (de reglas de carácter general), objeto del presente estudio, aunque es voluminosa, no presenta ningún cambio de fondo para la estructura Fiscal Mexicana, a decir de los expertos fiscalistas "la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene muchas formas de modificar las reformas fiscales aprobados en la Cámara de Diputados, cada año, por medio de resoluciones, circulares, boletines y decretos, le da vuelta, se brinca al Poder Legislativo, por ejemplo, la Resolución Miscelánea de 2000 ha sufrido en el transcurso de ese año y 2001, 20 modificaciones que no sólo acababan, precisaban y adecuaban algunos cambios, sino que en muchos casos las transformaban substancialmente".

Como situación excepcional, la vigencia de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000, fue prorrogada hasta el 6 de marzo de 2002, la cual fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 2 de marzo de 2001.

En relación a las constantes publicaciones de la llamada Miscelánea Fiscal, a continuación se exponen las fechas de las diferentes reformas, adiciones y/o derogaciones que se publicaron en el Diario Oficial de la Federación de la Resolución Miscelánea el año 2000.

Resolución Miscelánea Fiscal 2000.

Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 06 de marzo del año 2000.

Modificaciones.	Publicación en el Diario Oficial de la Federación
Primera	31 de marzo de 2000

Segunda	31 de marzo de 2000
Tercera	10 de mayo de 2000
Cuarta	30 de junio de 2000
Quinta	31 de julio de 2000
Sexta	29 de agosto de 2000
Séptima	6 de octubre de 2000
Octava	10 de noviembre de 2000
Novena	18 de diciembre de 2000
Décima	29 de diciembre de 2000
Décima primera	29 de diciembre de 2000
Décima segunda	02 de marzo de 2001
Décima tercera	02 de marzo de 2001
Décima cuarta	11 de abril de 2001
Décima quinta	05 de junio de 2001
Décima sexta	27 de julio de 2001
Décima octava	01 de octubre de 2001
Décima novena	10 de octubre de 2001
Vigésima	29 de diciembre de 2001

Como se puede apreciar en el año de 2000 y 2001, se efectuaron 20 modificaciones a la citada resolución y siguen subsistiendo estas resoluciones a pesar de que se haya pretendido, su desaparición, por lo que resulta interesante la serie de situaciones que giran en torno de dicha Miscelánea Fiscal, y de la cual, como se ha expuesto, muchas personas tienen una idea general y por lo mismo, resulta que "Miscelánea Fiscal" significa "hay de todo", "esta surtido", o el que es "un conjunto de normas fiscales con las que se cubren las lagunas que la Ley no cubrió en su momento". Dado que en términos generales **miscelánea**, la encontramos definida, entre otros conceptos, en el diccionario de Mexicanismos de Santa María, como estanquillo, tiendecita o puesto en que se vende toda clase de artículos de consumo vario; cigarrillos, confituras, bebidas, etc., o como "Obra escrita en que se tratan muchas materias inconexas y mezcladas", pero qué hay de cierto en dichos conceptos. Reflexión que lleva ineludiblemente a un análisis más profundo de la misma, y con ello a un estudio que permita determinar el verdadero sentido jurídico de la comúnmente llamada Miscelánea Fiscal.

Hasta el 27 de marzo de 1994, la llamada Miscelánea Fiscal también conocida como Resolución Miscelánea, llevó el nombre técnico de "Resolución que Establece Reglas Generales y Otras Disposiciones de Carácter Fiscal para el Año de...", misma que desde ese tiempo era publicada cada año, en el mes de marzo y tenía vigencia a partir del 1° de abril del año de su publicación y hasta el último día del mes de marzo del año próximo siguiente a su publicación, y la mayor parte de sus reglas tenían vigencia a partir del 1° de abril de ese año, pero algunas podían tener una vigencia distinta, por diversas circunstancias especiales y dicha vigencia también se establecía en la misma publicación, en la parte de los artículos transitorios. Pero a partir del 28 de marzo de 1994, se publicó en dicho Organismo Informativo del Gobierno Federal, dos resoluciones que vienen a sustituir a la citada en primer término, denominadas "La Resolución que establece para 1994 Reglas Fiscales de carácter general relacionadas con el Comercio Exterior" conocida como

de Impuestos externos, la cual como su nombre lo dice, se aboca exclusivamente, a situaciones fiscales relacionadas con el comercio exterior, y la "Resolución que establece para 1994 Reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el Comercio Exterior" conocida como de impuestos internos, la cual regula lo relacionado con los impuestos y derechos federales no relativos al comercio exterior, siendo de aplicación supletoria en todo lo no previsto por las reglas generales de comercio exterior.

La aplicación de las dos resoluciones desde el año de 1994 y la publicada en el año 2000, prorrogada hasta el 6 de marzo de 2002, vuelve a confirmar la existencia de las resoluciones administrativas de carácter general, mediante las cuales la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pretende evitar constantes modificaciones a los diversos ordenamientos reglamentarios de la Leyes fiscales, lo que resulta contraproducente toda vez que las constantes modificaciones, adiciones y/o reformas que se hacen a las reglas en comento, trae consigo una abundante información, que en su mayoría es confusa provocando que hasta los expertos en materia fiscal sean saturados de información en todos los terrenos de la misma.

Resolución es el modo de dejar sin efectos una relación jurídica contractual, bien en virtud del mutuo disenso de las partes (resolución voluntaria), bien a causa del no-cumplimiento de una de ellas, por imposibilidad del cumplimiento de la prestación o por la excesiva honestidad de ésta (resolución legal).⁵¹

De acuerdo con el maestro García Maynes, el término norma se usa en dos sentidos: uno amplio y uno estricto. En el primero, norma es "toda regla de comportamiento obligatorio o no"; así, en un segundo término, norma en el sentido estricto, es la regla que "...impone deberes o confiere derechos."⁵², a las reglas de conducta, que son obligatorias o que conceden facultades, se les llama normas, a las reglas cuyo cumplimiento es potestativo se les conoce como reglas técnicas, las

⁵¹ García Máynez, Eduardo. Ob. cit. pág. 223.

⁵² Idem pag. 4.

primeras conceden derechos o prescriben obligaciones, las segundas establecen medios para alcanzar un fin.⁵³

El cumplimiento de las reglas técnicas es potestativo, esto es, queda a voluntad del individuo cumplir con las obligaciones, y establecen medios para alcanzar un fin, a mayor abundamiento, se podría decir que la llamada Miscelánea Fiscal, está compuesta de acuerdos, circulares, oficios y demás resoluciones que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, hubiera dictado en materia de contribuciones, de mejoras y de derechos federales, lo anterior, en virtud de que de conformidad con apartado Ñ de la regla 1.2, de la Resolución Miscelánea Fiscal Para 2000, la Secretaría de Hacienda, mediante la susodicha resolución, deja sin efectos a las dictadas con anterioridad, desprendiéndose de esto, que la Circular Miscelánea está integrada de cada uno de esos elementos.

Además cabe mencionar que en dicho apartado, se denomina a la Miscelánea "LEY", mención por demás errónea y audaz toda vez que del análisis realizado con anterioridad de la Ley se puede desprender que esta resolución no tiene nada que ver con la creación de la Ley.

La Miscelánea Fiscal, en su Considerando, expone, como justificación a su razón de ser, que es conveniente facilitar a los contribuyentes y demás obligados por las Leyes fiscales el conocimiento de las resoluciones de las autoridades que establecen disposiciones administrativas de carácter general, que para ello, las Leyes fiscales facultan a la Secretaría de Hacienda, a publicar anualmente dichas resoluciones, agrupándolas por materias y por contribuciones para simplificar su aplicación. A lo que se podría concluir, que el Legislativo impone la obligación de emitir anualmente reglas de carácter general en materia fiscal, que establezcan los requisitos para determinadas situaciones; sin que en dicho considerando se prevea el objeto que se tiene para dejar sin efectos las anteriores reglas y se dicten nuevas para cada año.

⁵³ *Ibíd*em

II.- Morfología.

Morfología significa, entre otras, "Parte de la biología, que trata de la forma de los seres orgánicos y de las modificaciones que experimenten." aunque bien es cierto que la Miscelánea Fiscal no es un ser orgánico, resulta interesante aplicar este concepto y estudiar la forma y las modificaciones que experimenta dicha Miscelánea.

Como ya se ha expresado, la llamada Miscelánea Fiscal es una publicación anual que realiza la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que además consta de una serie de modificaciones, adiciones, reformas, derogaciones y por si fuera poco anexos; ahora bien, morfológicamente dicha publicación se integra, actualmente, de la siguiente forma, cada una lleva como encabezado el siguiente, "**Resolución Miscelánea Fiscal para**" y "**Resolución Miscelánea Fiscal de comercio Exterior para...**"

Posteriormente se asienta en cada una "Con fundamento en los artículos 16 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación", parte con la que se pretende justificar legalmente la obligatoriedad de la misma, y la cual posteriormente se verá.

A continuación dentro de la morfología en estudio, se encuentra el Considerando, en el que se apuntan los razonamientos que justifican la de existencia de la Miscelánea Fiscal.

Considerando

"Que de conformidad con el artículo 33 fracción 1 inciso g) de Código Fiscal de la Federación las resoluciones que establecen disposiciones de carácter general se publicarán anualmente, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes.

Que en este ordenamiento se agrupan aquellas disposiciones de carácter general aplicables a impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior, el cual, para fines de identificación por el tipo de Leyes que abarca, es conocida como la Resolución Miscelánea Fiscal.

Que con motivo de las modificaciones realizadas a las diversas Leyes fiscales, dadas a conocer en Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1999, y de diversas medidas Instrumentadas, se hace necesario expedir las disposiciones generales que permitan a los contribuyentes cumplir con sus obligaciones fiscales en forma oportuna y adecuada, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público expide la siguiente:"

Por lo que tenemos que las reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales y las reglas fiscales de carácter general relacionadas con el comercio exterior, se agrupan en cada título por ordenamiento fiscal, según sea el caso, es decir, Código Fiscal de la Federación, Ley del Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto al Activo, Impuesto sobre la Adquisición de Inmuebles, Impuesto sobre Automóviles Nuevos, Tenencia o uso de vehículos, etc.

Así mismo, cada título se divide a su vez en capítulos, los cuales contienen las reglas relativas a esa misma materia, para que finalmente, estos puedan ser o no divididos en Secciones. Para ser más explícito a continuación se reproduce la estructura de la Miscelánea publicada para el año 2000.

Resolución Miscelánea Fiscal para 2000
Contenido

Títulos

1. Disposiciones generales

2. Código Fiscal de la Federación

Capítulo 2.1. Disposiciones generales

Capítulo 2.2. Devoluciones y compensaciones

Capítulo 2.3. Inscripción y avisos al RFC

Capítulo 2.4. Impresión y expedición de comprobantes fiscales

Capítulo 2.5. Autofacturación

Capítulo 2.6. Mercancías en transporte

Capítulo 2.7. Máquinas registradoras de comprobación fiscal y equipos electrónicos de registro fiscal

Capítulo 2.8. Discos ópticos

Capítulo 2.9. Prestadores de servicios

Capítulo 2.10. Declaraciones y avisos

Capítulo 2.11. Dictamen de contador público

Capítulo 2.12. Facultades de las autoridades fiscales

Capítulo 2.13. Pago en parcialidades

Capítulo 2.14. Garantía fiscal

3. Impuesto sobre la Renta

Capítulo 3.1. Disposiciones generales

Capítulo 3.2. Componente inflacionario

Capítulo 3.3. Operaciones financieras derivadas

Capítulo 3.4. Personas morales

Capítulo 3.5. Ingresos

Capítulo 3.6. Deducciones

Capítulo 3.7. Régimen de consolidación

Capítulo 3.8. Obligaciones de las personas morales

Capítulo 3.9. Facultades de las autoridades fiscales

Capítulo 3.10. Régimen simplificado de personas morales

Capítulo 3.11. Personas morales no contribuyentes

Capítulo 3.12. Obligaciones de las personas morales no contribuyentes en materia de jurisdicciones de baja imposición fiscal

Capítulo 3.13. Donatarias autorizadas
Capítulo 3.14. Donativos deducibles en el extranjero
Capítulo 3.15. Personas físicas
Capítulo 3.16. Exenciones de personas físicas
Capítulo 3.17. Salarios
Capítulo 3.18. Honorarios
Capítulo 3.19. Pago en especie
Capítulo 3.20. Régimen simplificado de autores
Capítulo 3.21. Pagos provisionales de arrendadores
Capítulo 3.22. Ingresos por enajenación de inmuebles
Capítulo 3.23. Régimen simplificado de personas físicas
Capítulo 3.24. Ingresos por intereses
Capítulo 3.25. Declaración anual
Capítulo 3.26. Dedicaciones personales
Capítulo 3.27. Tarifa opcional
Capítulo 3.28. Cálculo del subsidio acreditable
Capítulo 3.29. Residentes en el extranjero
Capítulo 3.30. Opción para residentes en el extranjero
Capítulo 3.31. Pagos a residentes en el extranjero
Capítulo 3.32. Maquiladoras
Capítulo 3.33. Cuentas de ahorro y primas de seguros
Capítulo 3.34. Régimen opcional aplicable a la enajenación de cartera vencida

4. Impuesto al activo

5. Impuesto al valor agregado

Capítulo 5.1. Disposiciones generales
Capítulo 5.2. Acreditamiento del impuesto
Capítulo 5.3. Exenciones
Capítulo 5.4. Importaciones
Capítulo 5.5. Exportaciones
Capítulo 5.6. De la Declaración Anual
Capítulo 5.7. Cesión de cartera vencida

6. Impuesto especial sobre producción y servicios

Capítulo 6.1. Obligaciones

7. Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos

Capítulo 7.1. Tarifas
Capítulo 7.2. Cálculo del impuesto
Capítulo 7.3. Obligaciones

8. Contribución de mejoras

9. Derechos

10. Impuesto sobre automóviles nuevos

11. Ley de Ingresos de la Federación

12. Del Decreto por el que se exime del pago del impuesto al activo

Transitorios

Anexos

Anexo 1

- A. Formas oficiales aprobadas
- B. Formas oficiales aprobadas que pueden ser enviadas a través <161 servicio postal
- C. Formatos, cuestionarios, instructivos y catálogos aprobados

Anexo 2

- A. Establecimientos autorizados para imprimir comprobantes
- B. Contribuyentes autorizados para imprimir sus propios comprobantes

Anexo 3

- A. Fabricantes e importadores de máquinas registradoras de comprobación fiscal y equipo terminal punto de venta
- B. Fabricantes, importadores y desarrolladores de programas de cómputo que cuentan con registro y aprobación de modelos
- C. Contribuyentes autorizados para utilizar sus propios equipos

Anexo 4

- A. Instituciones de crédito que están autorizadas a recibir declaraciones
- B. Relación de formas fiscales aprobadas para efectuar el pago de impuestos y derechos federales mediante el sistema de transferencia electrónica de fondos a que se refiere la regla 2.10. 19

Anexo 5

- A. Cantidades actualizadas establecidas en el Código
- B. Cantidades actualizadas establecidas en las Leyes del ISR e IMPAC
- C. Factores de acumulación y deducción de intereses devengados
- D. Cantidades actualizadas establecidas en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2000

Anexo 6

Catálogo de claves de actividades para efectos fiscales

Anexo 7

Acciones, obligaciones y otros valores que se consideran colocados entre el gran público inversionista

Anexo 8

- A. Tarifas aplicables a pagos provisionales
- 6. Tarifas aplicables a retenciones y proporciones
- C. Tarifas para el cálculo del impuesto correspondiente al ejercicio de 1999

Anexo 9

- A. Porcentajes de deducción opcional para las inversiones que efectúen en bienes de activo fijo los contribuyentes que cuenten con concesión, autorización o permiso de obras públicas en los términos de la regla 3.6.17. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000
- B. Tabla a que se refiere la regla 3.22.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000, para la actualización de las deducciones que señala el artículo 97 de la Ley del ISR
- C. Tablas de actualización de activos fijos, gastos, cargos diferidos y terrenos a que se refiere la regla 4.10. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000

Anexo 10

- A. Acuerdos que reúnen las características de acuerdo amplio de información
- B. Catálogo de claves de país y país de residencia
- C. Países que cuentan con legislaciones que obligan a anticipar la acumulación de los ingresos de jurisdicciones de baja imposición fiscal a sus residentes

Anexo 11

- A. Catálogo de claves de productos y de presentación
- B. Catálogo de claves de marcas de los productos
- C. Claves de entidad federativa

Anexo 12

Entidades federativas y municipios que han celebrado con la Federación convenio de colaboración administrativa en materia fiscal federal para efectos del pago de derechos

Anexo 13

Áreas geográficas destinadas para la preservación de flora y fauna silvestre y acuática

Anexo 14

Donatarias autorizadas

Anexo 15

Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos

Anexo 16

Instructivo de integración, de características y formatos guía para la presentación en disco magnético flexible del dictamen de estados financieros para efectos fiscales emitido por contador público registrado, por el ejercicio fiscal de 1999, utilizando el sistema de presentación del dictamen 1999 (SIPRED'99), aplicable a los tipos de dictámenes que se mencionan en sus correspondientes instructivos.

Anexo 17

Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero, conforme a lo establecido en los artículos 144, 154 fracciones I y II y 154-A de la Ley del impuesto sobre la Renta.

Anexo 18

Tablas para el impuesto sobre la renta a cargo de los pequeños contribuyentes

Anexo 19

Cantidades actualizadas establecidas en la Ley Federal de Derechos

De esta manera se estructuran cada uno de los títulos, con el número de capítulos, y reglas que cada caso comprenda, además de los artículos transitorios y de la relación de los anexos, por medio de los cuales se publican las autorizaciones que otorga la Secretaría, las tarifas para el cálculo de impuestos, la actualización de las cantidades comprendidas en las Leyes fiscales, los cuales son publicados a través del año.

En resumen, lo anteriormente esquematizado se plasma en un cuadro, para entender fácilmente dicha estructura.

MORFOLOGIA DE LA LLAMADA MISCELANEA FISCAL.

MISCELANEA FISCAL.

TITULO.

CAPITULO.

REGLA.

En síntesis a lo anterior, la llamada Miscelánea Fiscal, es un conjunto de reglas de carácter general, que en cumplimiento a lo que establecen los artículos 16 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y 33, fracción I en su inciso g) del Código Fiscal de la Federación, se agrupan por materias y contribuciones para simplificar su aplicación, las cuales de conformidad con el último precepto señalado, deben publicarse anualmente con las formalidades que la misma contiene.

La expedición de la Miscelánea Fiscal, es una actividad que realiza el Secretario de Hacienda y Crédito Público, para lograr el mejor cumplimiento de sus facultades, situación que no debería darse toda vez que se relevan, reemplazan o sustituyen las atribuciones que el Jefe del Ejecutivo debe ejercer.

Otro importante punto a tratar dentro de la morfología o descripción de la llamada Miscelánea Fiscal, es la vigencia de la misma, la cual podemos localizar en los artículos transitorios, y regularmente se encuentra en el Primero, que establece:

Primero.- la presente resolución entrara en vigor el día de su publicación en el Diario Oficial de la Federación y estará vigente durante un año contado a partir de la fecha en que inicie su vigencia, en los términos del cuarto párrafo del artículo 12 del Código.

Sin embargo, como ya se menciona con anterioridad, como una situación excepcional la Resolución Miscelánea aplicable al ejercicio 2000, fue prorrogada al 6 de marzo de 2002, lo cual se señala en el segundo punto de la publicación del 2 de marzo el D.O.F.

Segundo. Se prorroga hasta el 6 de marzo de 2002, la vigencia de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000.

Por lo que en la misma se determina cuando comienza a tener vigencia, aspecto que lleva necesariamente a realizar el estudio del proceso que se efectúa para dar vida a la resolución en estudio.

III.- Proceso de creación.

Por un lado, con fundamento en los artículos 16 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, por otro lado, y con base en el artículo 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación, se expide la llamada Miscelánea Fiscal, como ya se ha podido observar, así pues tenemos lo siguiente:

El Artículo 16 de la Ley Orgánica de la Administración Pública, señala:

"Corresponde originalmente a los titulares de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos el trámite y resolución de los asuntos de su competencia, pero para la mejor organización del trabajo podrán delegar en los funcionarios a que se refieren los artículos 14 y 15 cualesquiera de sus facultades, excepto aquellas que por disposición de la Ley o del Reglamento interior respectivo, deben ser ejercidas precisamente por dichos titulares. En los casos en que la delegación de facultades recaiga en jefes de oficina, de sección y de mesa de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos, aquéllos conservan su calidad de trabajadores de base en los términos de la Ley Federal de los trabajadores al servicio del Estado. Los propios titulares de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos también podrán adscribir orgánicamente las unidades administrativas establecidas en el reglamento interior respectivo, a las Subsecretarías, Oficialía mayor, y a las otras unidades de nivel administrativo equivalente que se precisen en el mismo reglamento interior. Los acuerdos por los cuales se deleguen facultades o se adscriban unidades administrativas se publicarán en el Diario Oficial de la Federación."

Así pues, se concluye que al titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público le compete y esta facultado para:

* El trámite y resolución de los asuntos de su competencia.

* Delegar esta facultad en los respectivos casos que se establecen por la Ley en tal situación.

* Adscribir orgánicamente las unidades administrativas establecidas en el reglamento interior, (mediante acuerdo).

* Y publicar en el Diario Oficial de la Federación estos acuerdos.

Por su parte, el artículo 31 de la Ley referida, contiene 25 fracciones, de entre las cuales sólo las que se citan a continuación tiene injerencia en el tema que se trata.

El Artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública, señala:

"A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos... III.- Estudiar y formular los proyectos de Leyes y disposiciones fiscales y de las Leyes de ingresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal... XI.- Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las Leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales...XXV.- Los demás que le atribuyan expresamente las Leyes y reglamentos."

En relación a lo anterior el artículo 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación, establece lo siguiente:

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

I.- Proporcionar asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurará... g) Publicar anualmente las resoluciones fiscales que establezcan disposiciones de carácter general, agrupándolas de manera que se facilite su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrá publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a períodos inferiores a un año..."

Por lo que resulta obvio que se debería limitar la publicación de la llamada Miscelánea Fiscal exclusivamente a facilitar el conocimiento de las Leyes fiscales, en aquellos aspectos que fueran confusos, de la forma que efectivamente se

proporcionará asistencia a los contribuyentes y no que sirviera para crear un número mayor de obligaciones, confundiendo incluso a los expertos en materia fiscal.

Como se ha dicho, la Ley es una regla jurídica, creada por la autoridad competente, pero no únicamente para algunos, sino para todos, es decir, que la Ley es general y rige la conducta de los hombres en la sociedad. Señala las reglas a que debe sujetarse cualquier individuo.

Pero en el caso de la llamada Miscelánea Fiscal, es creada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en apego a los preceptos jurídicos antes enunciados, contradiciendo lo establecido por el artículo 71 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que en el mismo se faculta a determinados Órganos del Estado, para proponer ante el Congreso de la Unión (Poder Legislativo) un proyecto de Ley, los cuales son: El Presidente de la República, los Diputados y Senadores al Congreso de la Unión y a las Legislaturas de los Estados.

Mientras que los preceptos en que se apoya la llamada Miscelánea Fiscal, sólo facultan al Secretario del Ramo para proponer al Jefe del Ejecutivo (Presidente de la República) los proyectos de iniciativas de la Ley Fiscal. Y aunque bien es cierto, que la llamada Miscelánea Fiscal, no es propiamente una Ley, actúa como tal, por lo que la misma debiera de sujetarse a los mismos mecanismos que rigen la creación de cualquier Ley.

En las Leyes fiscales se establece la posibilidad de que se emita la llamada Miscelánea Fiscal, cuando por ejemplo, el artículo 137, fracción IX, cuarto párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta (I.S.R.), en relación con los actos o actividades no deducibles:

"Los gastos de viaje destinados al hospedaje sólo serán deducibles hasta por un monto que no exceda de \$ 3,943.00 diarios, cuando se eroguen en el extranjero, y el contribuyente acompañe a la documentación que los ampare la relativa al transporte, debiendo además cumplir con los requisitos que al efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general."

Por lo que es de suponerse que la propia Secretaría de Hacienda, debe crear de las reglas en que se determinen dichos requisitos, siendo ésta, quien los elabore, expida y publique en el Diario Oficial de la Federación, pero sin reunir las formalidades que son necesarias en un proceso de creación de la Ley, lo cual siempre debiese de ser, toda vez que la regla emitida como adición a la Ley fiscal o a cualquier otro precepto jurídico, en que sienta las bases de su existencia, deben sujetarse a dichas formalidades.

Como se ha visto en muchas de las ocasiones, la creación de una regla de carácter general se deriva en razón de que en un precepto fiscal se establece como obligación para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la elaboración de una o varias reglas, pero esta elaboración también trae como consecuencia la obligatoriedad de la misma, y derivada a su vez, de la fuerza obligatoria de las contribuciones. Esta relación de la Miscelánea Fiscal y las Contribuciones se deriva de su propio fin, la recaudación.

IV.- Finalidad principal.

Por principio, en las resoluciones actualmente vigentes, sólo se establece que las mismas tienen como finalidad, facilitar a los contribuyentes y demás obligados por las Leyes fiscales, el conocimiento de las reglas que establecen disposiciones administrativas de carácter general, agrupándolas por materia y por contribuciones para simplificar su aplicación.

Los Organismos centralizados que forman las Secretarías de Estado, tienen por objeto el despacho de los negocios del orden administrativo de la Federación, como lo establece el artículo 90 de la Constitución Federal, esto es, son oficinas encargadas de la tramitación y resolución en la vía administrativa de los negocios de

la Nación. Por lo que siendo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público parte de estos organismos centralizados, su objetivo se da en el sentido de, hacer del conocimiento de los obligados la existencia de disposiciones administrativas. Pero estas disposiciones administrativas de carácter general, conocidas como reglas, son las que en realidad sostienen la existencia de la llamada Miscelánea Fiscal. Así por ejemplo, el segundo párrafo del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, que establece quienes podrán imprimir comprobantes fiscales, también considera un supuesto de subordinación a reglas generales:

ARTÍCULO 29.- cuando las Leyes fiscales . . .

Los comprobantes a que se refiere el párrafo anterior deberán ser impresos en los establecimientos que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que cumplan con los requisitos que al efecto se establezcan mediante reglas de carácter general. Las personas que tengan establecimientos a que se refiere este párrafo deberán proporcionar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la información relativa a sus clientes, a través de medios magnéticos, en los términos que fije dicha dependencia mediante disposiciones de carácter general.

En virtud de lo anterior, Miscelánea Fiscal para el año 2000, en su regla 2.4.3 establece:

Para efectos del artículo 29, segundo párrafo del Código, las personas autorizadas para imprimir comprobantes estarán obligadas a verificar los datos correspondientes a la identidad del contribuyente que solicite los servicios de impresión, su domicilio fiscal y la ubicación de sus establecimientos, mismos que habrán de imprimir en los comprobantes, conservar copia de los documentos señalados en los rubros A y C de esta regla y proporcionar la información relativa a los comprobantes que impriman, conforme a lo siguiente:

A. Deberán solicitar a sus clientes:

1. Que exhiban el original de la cédula de identificación fiscal y entreguen copia de dicha cédula y de la solicitud de inscripción en el RFC.
Cuando el domicilio fiscal señalado en la solicitud a que se refiere el siguiente punto no corresponda al citado en la solicitud de inscripción deberán entregar copia del aviso de cambio de domicilio.
2. Solicitud firmada por el contribuyente o su representante legal, de cada pedido de impresión de comprobantes, en donde conste lo siguiente:
 - (a) Nombre, denominación o razón social.
 - (b) Domicilio fiscal del contribuyente.
 - (c) Fecha de solicitud.
 - (d) Serie (en caso de ser serie única, deberá indicarlo expresamente).
 - (e) Número de folios que les corresponderán a los comprobantes que solicitan y, en su caso, el domicilio del establecimiento o establecimientos a los que corresponda

(f) Los números de folio de los comprobantes no utilizados y cancelados por término de vigencia de la partida anterior impresa.

La información antes citada deberá ser reportada por el impresor, dentro del informe a que se hace referencia en el rubro E de esta regla.

- B. Verificarán que las cédulas de identificación fiscal, que les sean proporcionadas por sus clientes no hayan sido canceladas por el SAT
Para ello, podrán consultar las relaciones de las cédulas canceladas que se encuentre a su disposición en las cámaras o cualquier otra agrupación de contribuyentes, de acuerdo a la información que semestralmente proporcione el SAT a través de medios magnéticos.
- C. Tratándose de contribuyentes que por primera vez soliciten los servicios de impresión de comprobantes, solicitarán además:
1. Copia de la identificación del contribuyente y de su representante legal, en su caso (credencial para votar con fotografía, licencia de manejo, pasaporte o documento oficial similar).
 2. Cuando se actúe a través de representante legal, copia del documento mediante el cual se le otorgan facultades de administración para actuar en nombre del contribuyente que solicite la impresión de comprobantes o poder especial suficiente para efectos de presentar la solicitud de impresión.
- D. Deberán iniciar la impresión de comprobantes de sus clientes a partir del folio número 01. Cuando los folios solicitados inicien a partir de distinto número de cualquier serie, ser necesario que el contribuyente manifieste en la solicitud correspondiente, bajo protesta de decir verdad, que no ha solicitado previamente la impresión de comprobantes con la misma numeración y serie.
Cuando el contribuyente requiera los servicios de una persona autorizada distinta de la que le venía imprimiendo sus comprobantes, presentará una constancia expedida por la persona que con anterioridad le prestaba dichos servicios, en la que se indique el último número de folio de los comprobantes elaborados. Lo anterior, a fin de que el contribuyente la exhiba ante el nuevo impresor autorizado y éste pueda continuar con orden progresivo que corresponda a partir del último folio asentado en el documento. Las personas autorizadas para imprimir comprobantes fiscales están obligadas a expedir la constancia a que se refiere este párrafo.
- E. Proporcionarán en medios magnéticos, a más tardar el último día de los meses de julio y enero de cada año la información relativa a los datos de identificación de su cliente; así como el número de comprobantes y folios de los mismos, respecto de los comprobantes que hubieren impreso en los 6 meses anteriores, de conformidad con los formatos de registro: datos generales del impresor, del cliente, datos del detalle de los comprobantes fiscales impresos, y de los comprobantes fiscales cancelados por término de vigencia, contenidos en el Anexo 1 de esta Resolución, aun cuando no hubieren efectuado impresión de comprobante alguno.

Los contribuyentes a que se refiere esta regla, cuando ya no deseen continuar con la autorización otorgada deberán presentar mediante escrito libre aviso en el que soliciten la revocación ante la administración local jurídica de ingresos o ante la Administración Central Jurídica de Grandes Contribuyentes, según corresponda.

Cuando el motivo de la solicitud de revocación sea la cancelación en el RFC, la disminución de obligaciones, la suspensión de actividades o fusión, los contribuyentes deberán presentar su escrito dentro de los 30 días posteriores al movimiento efectuado, anexando al mismo copia del aviso presentado en los módulos de atención fiscal o de recepción de trámites de la administración local de recaudación correspondiente. Independientemente de lo anterior, la autoridad fiscal podrá proceder a la revocación de oficio de la autorización otorgada en los supuestos a que se refiere este párrafo.

Reafirmando con lo anterior, que entre otras de las finalidades de la Miscelánea Fiscal, esta la de completar los supuestos jurídicos de las Leyes fiscales, que así lo establezcan. Otros aspectos de su finalidad, primordialmente son seguir fortaleciendo la recaudación, mediante el impulso a la fiscalización, aumentando la presencia fiscal; diversificando los medios de control y ampliando al fisco federal las fuentes de vigilancia, como se observó en el ejemplo anterior, a través de una más amplia información de la situación económica de los contribuyentes, y por consecuencia fortaleciendo la recaudación que en la última instancia viene a ser la finalidad principal de la llamada Miscelánea Fiscal. Aunque de alguna manera u otra la citada miscelánea siempre establece una obligación no prevista por la Ley, con lo que logra vulnerar los derechos de los contribuyentes, como lo es en el caso presente ya que de los dos últimos párrafos de estas reglas transcritas se desprende que la autoridad le esta estableciendo una obligación al contribuyente no existente en la Ley, como son los de presentar avisos, que en determinados casos si se omitieran constituirían una infracción par el contribuyente, por el hecho de no haber cumplido con esta regla.

V.- Relación de la Miscelánea Fiscal y las Contribuciones.

Como ya quedo mencionado con anterioridad, la finalidad de la Miscelánea Fiscal es fortalecer la recaudación impulsando la fiscalización, al aumentar la presencia fiscal, diversificando los controles y ampliando las fuentes de información del fisco, respecto de los contribuyentes.

Por su parte, las contribuciones establecen las bases para lograr dicha recaudación, de tal suerte, que los ingresos a que se refiere la materia fiscal, son aquellos cuyo fundamento se encuentra en los artículos 31, fracción IV y 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos, o sea, aquéllos que

tradicional y doctrinalmente han sido llamadas contribuciones o tributos, entre cuyas características se encuentra que el Estado las impone.⁵⁴

De tal forma, que la resolución miscelánea fiscal, constituye cambios de forma en las obligaciones fiscales, ya que en el fondo la carga tributaria, sigue siendo la misma, aun cuando si bien es cierto, que en ocasiones se establece en su contenido algunas facilidades administrativas, precisando los requisitos indispensables para obtener algunos de los beneficios tributarios, pero en otros casos, imponen cargas molestas que entorpecen la simplificación, complican lo que pudiera ser un rápido cumplimiento de las obligaciones fiscales.

En la legislación fiscal, están todas las normas necesarias para que cuando el contribuyente no cumpla voluntariamente con sus obligaciones, el Estado pueda lograr dicho cumplimiento, en forma forzada y dado el caso, la indemnización por daños y perjuicios causados por el incumplimiento, así como para sancionar al contribuyente por la infracción cometida, estando todo lo anterior, en un solo ordenamiento, el Código Fiscal de la Federación.⁵⁵

La propia Ley fiscal establece la posibilidad de que se emita la multicitada Miscelánea Fiscal, como se ha visto con antelación, por lo que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, realiza la expedición de las reglas que componen la Circular Miscelánea, en las que se expresan los requisitos que el sujeto debe satisfacer para cumplir con sus obligaciones o alcanzar beneficios, que en muchas ocasiones, se condiciona a reunir requisitos y/o formalidades; los cuales, la propia Ley fiscal no contempla expresamente, surgiendo así para el Fisco Federal la posibilidad de moldear a su entero arbitrio estas condiciones, de acuerdo a sus necesidades, y lograr fortalecer su objetivo primordial, la recaudación.

⁵⁴ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Ed. Harla, México 1990. pág. 15.

⁵⁵ Idem pág. 16.

Por otro lado, cabe apuntar que para lograr tal recaudación, en ocasiones el Fisco contraviene a la Ley Fiscal. debido a lo anterior se presenta el siguiente criterio jurisprudencial:

Juicio 9883/89. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 3a. época, año II, número 15.

"IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- DISMINUCION DE PAGOS PROVISIONALES.- PLAZO EN QUE DEBE PRESENTARSE LA SOLICITUD.- De conformidad con lo previsto en los artículos 12 y 12-bis de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para 1987, y fracción I del artículo 8° de su Reglamento, el plazo para presentar solicitud para disminuir el pago provisional es a más tardar el primer día hábil del mes en que debe efectuarse el pago, por lo cual es inadmisibile que la autoridad pretenda obligar a que se presente en los primeros días del mes en que se realice el pago, en términos de lo dispuesto por el Punto 33 de la Quinta resolución que Reforma y Adiciona a la que establece Reglas y Otras Disposiciones de Carácter Fiscal para el año de 1987, puesto que conforme lo señala el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación, de tales criterios administrativos únicamente podrá derivarse derechos a los particulares y no se impondrán obligaciones o requisitos que, como en este caso contrarían las normas legales de la materia..."

Retomando el tema, de la vinculación Miscelánea Fiscal-Contribuciones, misma que al ser tan estrecha lleva a cambios de forma y de fondo en las Leyes fiscales, que en principio pudieron parecer que establecen el cauce que deberían seguir los obligados, pero no es así, dado que al establecerse en la propia Ley fiscal "las reglas de carácter general que para el efecto dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público" quedan atadas, Ley-Resolución, por lo que los sujetos quedan en espera de saber el contenido de esas reglas, y saber cual es el supuesto completo que prevé la norma jurídica, la cual, mientras no existan dichas resoluciones, queda inconclusa y dado el constante cambio que hay de las multicitadas resoluciones, se provoca un estado de incertidumbre en los sujetos a los que van dirigidas, obligándolos a sujetarse al cumplimiento de situaciones que en ocasiones son inciertas, en virtud de estas resoluciones administrativas en el mejor de los casos se publican en marzo de cada año, y en otras ocasiones puede no ser publicada como el caso de 2001, o sufrir diversas modificaciones en el transcurso de su existencia, situaciones que no debería de ocurrir en la práctica, pues la Ley fiscal debe prever el supuesto normativo, en forma completa, manteniendo la estabilidad del mismo.

De ahí que resulte trascendente esta relación Miscelánea Fiscal-Contribuciones, en la vida tributaria de todos aquéllos sujetos a las que van dirigidas, y a los que su patrimonio se ve regido por las reglas de carácter general que dicta la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin que para ello medie un procedimiento fundado en la Carta Magna.

C). La Miscelánea Fiscal y las Facultades de la S.H.C.P.

En efecto, las reglas generales y disposiciones de carácter fiscal que se contiene en la Resolución Miscelánea, constituyen propiamente disposiciones reglamentarias que deben estar incluidas única y exclusivamente en un Reglamento emitido por el Presidente de la República, tal como lo ordena nuestra Ley Fundamental, que establece, como lo hemos visto, en su artículo 89, fracción I, como facultad del Presidente, la de promulgar y ejecutar las Leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

Ahora bien, si el objeto de un reglamento consiste en establecer reglas de carácter general, abstractas e impersonales para aplicar una Ley, qué objeto tiene que el Secretario de Hacienda y Crédito Público emita la llamada Miscelánea Fiscal, la cual tiene precisamente como se ha venido estudiando en el cuerpo del presente, que desde la primera de las llamadas Miscelánea Fiscal, en 1986, contienen reglas generales y disposiciones de carácter fiscal, por lo que en este caso hay dos opciones, o sobra el Reglamento o sobra la Miscelánea Fiscal, y toda vez que el Reglamento, lo emite el Presidente de la República encuentra su fundamento en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, situación que no ocurre en el caso de la Miscelánea Fiscal, por lo que la existencia de está última, no encuentra ningún apoyo jurídico en algún ordenamiento emanado del Poder Legislativo que tenga su fuente en nuestra Ley Fundamental, por ende, sólo se puede concluir que la llamada Miscelánea Fiscal, que anualmente emite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es inconstitucional.

No obstante lo anterior, debe tomarse en cuenta que de esta Resolución Miscelánea, se derivan derechos a los particulares, ya que han sido publicadas en el Diario Oficial de la Federación; y como se recordara, el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación, expresamente señala que derivarán derechos para los particulares, los criterios que sobre la aplicación de las disposiciones fiscales se publiquen en el citado Órgano informativo.

El actual Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como ya se dijo, hace referencia en su artículo 6º, fracción XXXV; a las facultades que las Leyes y demás disposiciones legales confieran a la Secretaría, para dictar reglas de carácter general en las materias competencia de la misma; Reglamento que fue emitido por el Presidente de la República en uso de su facultad reglamentaria que deriva de la Constitución, sin embargo, indebidamente el Presidente de la República ha delegado en un Secretario de Estado, la facultad de emitir reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, que con claridad ha expresado, que la facultad reglamentaria puede ser ejercida exclusivamente por el titular del Poder Ejecutivo, sin que éste se encuentre autorizado para delegar la referida facultad en otra persona o entidad, señalando incluso que ni siquiera el Poder Legislativo puede autorizar tal delegación de la facultad reglamentaria.

"REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS. Si el Ejecutivo dicta una disposición de carácter legislativo, en uso de la facultad que la Constitución le otorga para proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las Leyes, y por medio de ella será una obligación de naturaleza general, pero dicha disposición no tiene un carácter autónomo, ya que su finalidad es la de evitar situaciones que condena un precepto constitucional, es decir, es una disposición que tiene a la exacta observancia de la Ley expedida por el Poder Legislativo, esto obliga a considerar tal disposición desde un punto legal y doctrinal, como un acto reglamentario, sin que para ello sea índice el que existe un reglamento sobre la misma materia, porque no hay imposibilidad legal de que respecto a la misma Ley, se expidan varios reglamentos simultáneos o sucesivos; pero conforme a nuestro régimen constitucional, sólo tiene facultades para legislar el Poder Legislativo y excepcionalmente el Ejecutivo en el caso de la facultad reglamentaria, que únicamente puede ser ejercida por el titular de este Poder, sin que en la Constitución exista una disposición que los autorice para delegar en alguna otra persona o entidad, la referida facultad, pues ni el Poder Legislativo puede autorizar tal delegación; por tanto, sostener que la Ley de Secretarías de Estado encarga a la economía, la materia de monopolios, y que sea Ley, fundada en el artículo 90 de la Constitución, debe entenderse en el sentido de que dicha Secretaría goza de cierta libertad y autonomía en esta materia, es desconocer la finalidad de que ella, que no es otra que la de fijar la competencia genérica de cada Secretario, pero sin que por ello puedan actuar en cada materia sin Ley especial, ni mucho menos que la

*repetida Ley subvierta los principios constitucionales, dando a las Secretarías de Estado, facultades que, conforme a la Constitución, sólo correspondan al titular del Poder Ejecutivo; es decir que conforme a la Constitución, sólo correspondan al titular del Poder Ejecutivo; es decir que conforme a los artículos 92, 93 y 108 de la Constitución, los Secretarios de Estado tienen facultades ejecutivas y gozan de cierta autonomía en las materias de su ramo y de una libertad de acción, con amplitud de criterio para resolver cada caso concreto, son someterlo al juicio y voluntad del Presidente de la República, es destruir la unidad del poder; es olvidar que dentro del régimen constitucional el Presidente de la República es el único titular del Ejecutivo, que tiene el uso y el ejercicio de las facultades ejecutivas; es, finalmente, desconocer el alcance que el referido tiene, de acuerdo con el artículo 92 constitucional, el cual de la misma manera que los demás textos relativos, no dan a los Secretarios de Estado mayores facultades ejecutivas ni distintas siquiera, de las que el Presidente de la República corresponden.*⁵⁶*

De esta manera, resulta que es inconstitucional la emisión de la llamada Miscelánea Fiscal por parte del Secretario de Hacienda y Crédito Público, también lo será cuando algún otro funcionario de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, lo haga por delegación del Secretario.

Por los argumentos apuntados, es que resulta inconstitucional la llamada Miscelánea Fiscal que anualmente emite el Secretario de Hacienda y Crédito Público. Sin embargo, es de hacer hincapié, en que la inconstitucionalidad de la Circular Miscelánea, podrá reclamarse a través del juicio de amparo, en aquellos casos en que la disposición imponga a los particulares cargas y obligaciones que no se encuentran previstas en las Leyes emanadas del Poder Legislativo.

⁵⁶ Arrijoa Vizcaino, Adolfo. Ob. cit. pág. 122.

CAPITULO IV

EFECTOS DE LA MISCELÁNEA

A).- Aplicación .

A partir del año de 1981 en que entró en vigor la actual Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo primero transitorio de dicha Ley según publicación el Diario Oficial de la Federación del 30 de noviembre de 1980) se empezaron a emitir disposiciones anuales denominadas "**Resolución que establece Reglas Generales y Otras Disposiciones de Carácter Fiscal para el año de...**", las cuales en su evolución, han cambiado de nombre y se han multiplicado, además de sufrir modificaciones constantemente.

En el Año del 2000 se ha emitido esta resolución, que para efectos de brevedad, se nombran en el presente "**Miscelánea Fiscal**", en la cual se señala el siguiente Considerando.

Considerando

"Que de conformidad con el artículo 33 fracción 1 inciso g) de Código Fiscal de la Federación las resoluciones que establecen disposiciones de carácter general se publicarán anualmente, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes.

Que en este ordenamiento se agrupan aquellas disposiciones de carácter general aplicables a impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior, el cual, para fines de identificación y por el tipo de Leyes que abarca, es conocida como la Resolución Miscelánea Fiscal.

Que con motivo de las modificaciones realizadas a las diversas Leyes fiscales, dadas a conocer en Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1999, y de diversas medidas Instrumentadas, se hace necesario expedir las disposiciones generales que permitan a los contribuyentes cumplir con sus obligaciones fiscales en forma oportuna y adecuada, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público expide la siguiente:"

Del considerando anterior se destaca lo siguiente:

Que en este orden de ideas, la aparición de la llamada Miscelánea Fiscal, tiene la finalidad de facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, lo cual es verdaderamente irónico, toda vez que en lugar de facilitar el cumplimiento de las

obligaciones fiscales lo dificulta, por la rapidez con la que pueden ser modificadas sus reglas.

Esta Resolución que generalmente es publicada en el Diario Oficial de la Federación, en el mes de marzo del año en que regirá, tiene una vigencia anual que comienza el 1° de abril de ese mismo año y, vence el último día del mes de marzo del año próximo siguiente, empero, aquí no termina su publicación, ya que como se mencionó, puede tener tantos cambios como días tenga el año, dependiendo de las circunstancias lo requieran, con el pretexto de que estas resoluciones existen para evitar constantes modificaciones a los diversos reglamentos de las Leyes fiscales y facilitar a los particulares el cumplimiento de las diversas disposiciones fiscales.

Tal es el caso de las modificaciones que sufrió la Resolución de 2000, que fue publicada el 6 de marzo de 2000, y que el 31 de ese mismo mes y año se publicaron dos, lo cual demuestra que la Autoridad Fiscal realiza las modificaciones con entera libertad.

También, se dice que el legislador impone a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la obligación de emitir Reglas de carácter general que establezcan los requisitos que la Ley no prevé, y por consiguiente se establecen estas resoluciones de vigencia anual.

Otro ejemplo que podemos anexar de esto lo tenemos en la fracción III del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación, vigente en el año 2000, donde se establece lo siguiente:

ARTÍCULO 14-A.- Se entiende que no hay enajenación en los siguientes casos:

III.- En las operaciones de préstamos de títulos o valores por la entrega de los bienes prestados al prestatario y por la restitución de los mismos al prestamista, siempre que efectivamente se restituyan los bienes a más tardar al vencimiento de la operación y las mismas se realicen de conformidad con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Ahora bien Código Fiscal de la Federación establece que no se considerara enajenación el préstamo o entrega de títulos o valores, pero al efecto el supuesto que establece dicho ordenamiento es demasiado escueto, poniendo como única condicionante que los títulos o vales se restituyan a más tardar al vencimiento del plazo, además de imponer la obligación a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de expedir reglas de carácter general y al respecto la regla 2.1.6 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el año 2000 establece lo siguiente:

Para efectos del artículo 14-A, fracción III del Código, se consideran operaciones de préstamo e títulos o valores, las transferencias de la propiedad de títulos o valores que haga el propietario de los mismos, conocido como prestamista a una persona conocida como prestatario, quien se obliga al vencimiento del plazo establecido, a restituir al primero, otro tanto de los títulos o valores, según sea el caso, del mismo emisor en su valor nominal, especie, clase serie o fecha de vencimiento; al pago de una contraprestación o premio, convenido, así como a reembolsar el producto de los derechos patrimoniales que durante la vigencia del contrato hubieren generado los títulos o valores transferidos, en los siguientes casos:

A. Cuando en el préstamo participe como prestamista o intermediaria una casa de bolsa, y siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1. Que la operación se realice con acciones que sean de las que se colocan entre el gran público inversionista conforme a la regla 3-5.3. o con valores gubernamentales o títulos bancarios que se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios y depositados en el Banco de México o en una institución para el depósito de valores.

2. Que el plazo de la operación no exceda de 360 días naturales.

3. Que la casa de bolsa que participe como intermediaria en la operación, se cerciore de que la persona por cuenta de quien interviene, cumple los requisitos para poder celebrar dichas operaciones en los términos de esta regla.

4. Que la operación se efectúe con estricto apego a las disposiciones contenidas en la Circular 10-195, emitida conjuntamente por el Banco de México y la Comisión Nacional de Valores el 15 de marzo de 1995 o cualquier otra circular que la modifique.

5. Que dentro del plazo establecido en el contrato, el prestatario restituya los títulos o los valores, que según sea el caso, está obligado a entregar al prestamista.

B1 Cuando en el préstamo participe como prestamista, prestataria o intermediaria una institución de crédito, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1. Que la operación se realice con valores gubernamentales o títulos bancarios que se encuentren inscrito en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios y depositados en el Banco de México o en una institución para el depósito de valores.

2. Que el plazo de la operación no exceda de 360 días naturales.

3. Que la operación se efectúe con estricto apego a las disposiciones contenidas en la Circular 2019/95, emitida el 20 da septiembre de 1995 por el Banco de México o cualquier otra circular que la modifique.

4. Que dentro del plazo establecido en el contrato, el prestatario restituye los valores que está obligado a entregar al prestamista.

Respecto de los títulos o valores que el prestatario no restituye al prestamista en los plazos establecidos en los rubros de esta regla, se considerará que hubo enajenación de los mismos.

De la regla transcrita se deriva que las autoridades al hacer uso de las facultades que les confiere la Ley, la modifican o superan, toda vez que en el presente caso,

no se limita a establecer las reglas a las que deba de acatarse dicha operación, sino que además, establece nuevas obligaciones tales como la de restringir el límite de tiempo de la operación, además de dar una definición completa de lo que se debe de entender por dicha operación y estableciendo de este modo el alcance de la Ley que reglamenta, atribución que sólo debe de tener la Ley.

Derivándose de lo anterior, que en la práctica, las autoridades fiscales emiten resoluciones apoyándose en estas reglas, y en algunos casos se niega la autorización solicitada por que el sujeto no cumple con los requisitos establecidos en la regla, o se le autoriza por encontrarse en el supuesto marcado por una de estas reglas.

A mayor abundamiento, tenemos que existen reglas que no emanan de la Ley, es decir, en la Ley no se expresa que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público deba expedir estas reglas, por ejemplo, el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación establece los requisitos que deben de tener impresos los comprobantes fiscales, señalando como tales:

ARTÍCULO 29-A.- Los comprobantes a que se refiere el artículo 29 de este Código, además de los requisitos que el mismo establece, deberán reunir lo siguiente:

- I.- Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.
- II.- Contener impreso el número de folio.
- III.- Lugar y fecha de expedición.
- IV.- Clave del Registro Federal de Contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.
- V.- Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.
- VI.- Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, en su caso.
- VII.- Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.
- VIII.- Fecha de impresión y datos de identificación del impresor autorizado.

Los comprobantes a que se refiere este artículo podrán ser utilizados por el contribuyente en un plazo máximo de dos años, contados a partir de su fecha de impresión. Transcurrido dicho plazo sin haber sido utilizados, los mismos deberán cancelarse en los términos que señala el Reglamento de este Código. La vigencia para la utilización de los comprobantes, deberá señalarse expresamente en los mismos.

Al respecto la citada Miscelánea fiscal para el año 2000 en su regla 2.4.1 establece:

2.4.1 impresión y expedición de comprobantes fiscales

Para efectos del artículo 29, segundo párrafo del Código, las facturas, las notas de crédito y de cargo, los recibos de honorarios, de arrendamiento y en general cualquier comprobante que se expida por las actividades realizadas deberán ser impresos por personas autorizadas por el SAT.

- Además de los datos señalados en el artículo 29-A del Código, dichos comprobantes deberán contener impreso lo siguiente:

- A. La cédula de identificación fiscal reproducida en 2.75 cm. por 5 cm., con una resolución de 133 líneas/1200 Sobre la impresión de la cédula, no podrá efectuarse anotación alguna que impida su lectura.
- B. La Leyenda: *"la reproducción no autorizada de este comprobante constituye un delito en los términos de las disposiciones fiscales"*, con letra no menor de 3 puntos.
- C. El RFC, nombre, domicilio y, en su caso, el número telefónico del impresor, así como la fecha de publicación en el DOF de la autorización, con letra no menor de 3 puntos.
- D. La fecha de impresión.

Los comprobantes que amparen donativos deberán ser impresos por personas autorizadas por el SAT y, además de los datos señalados en el artículo 40 del Reglamento del Código, deberán contener impreso los requisitos establecidos en los rubros A, B y C del párrafo anterior, así como el número de folio.

El requisito a que se refiere la fracción VII del artículo 29-A del Código, sólo se anotará en el caso de contribuyentes que hayan efectuado la importación de las mercancías, tratándose de ventas de primera mano.

Cabe destacar que en el presente caso, no solo no existe la obligación de expedir regla alguna al respecto, por parte de la Secretaría de Hacienda, sino que además la Secretaría impone obligaciones a los contribuyentes tales como la impresión de la Cédula de identificación Fiscal en dichos comprobantes, así como también la de imprimir Leyendas y datos adjuntos que la Ley no contempla y que por lo tanto no deben de ser obligatorios como requisitos de los comprobantes fiscales.

Ahora bien el Legislador no impone en todos los casos la obligación de reglamentar o "completar" lo dispuesto por la Ley, pero a fuerza de la costumbre y de la facilidad para hacerlo, las autoridades se toman la atribución y en casos, concretos, en los que ellos creen que deben de mejorarse las reglas se aventuran a hacerlo, por lo que sin menospreciar la visión de dichas autoridades, cabe comentar que se les olvida que ellos forman parte de una organización del país encargada de aplicar las

Leyes, no de crearlas y caen por segunda vez fuera de las atribuciones de la Administración Pública Federal a cargo del titular del Ejecutivo, ya que no sólo el Ejecutivo, los faculta para emitir las reglas generales que la Ley permite equívocamente a la Secretaría de Hacienda, sino que además crean nuevas obligaciones a las ya establecidas por la Ley.

B).- El Efecto Constitucional.

Para poder adentrarnos en el estudio de los efectos que trae consigo la Miscelánea fiscal en materia de constitucionalidad, primero debemos de recordar que la Constitución es la norma suprema de nuestro sistema de derecho, la cual está constituida por las normas que regula la creación de las normas jurídicas generales y de la Ley en especial.⁵⁷

Lo que implica que toda norma jurídica creada en nuestro sistema jurídico, debe de ajustarse a las normas establecidas por la Constitución, pero este concepto es de modo parcial, porque como lo hemos visto la Constitución no sólo contempla las normas de creación de Leyes secundarias, también contempla la forma de organización de los poderes federales, así como las atribuciones que a ellos corresponden, es decir, también contempla la regulación de los órganos encargados de aplicar las Leyes creadas bajo su auspicio, por lo que podemos decir que "La Constitución abarca los principios jurídicos que designan a los órganos supremos del Estado, los modos de su creación, sus relaciones mutuas, fijan el círculo de su aplicación y, por último la situación de cada uno de ellos respecto del estado"⁵⁸

Cabe mencionar que la inconstitucionalidad, puede ser una forma ideal de pensar, pero fuera de lo ideal, la constitucionalidad es la situación que se pone de manifiesto, cuando una norma jurídica o un acto jurídico ya sea de la administración pública o de los particulares acata en todas sus partes las normas supremas

⁵⁷ Kelsen, citado por Tena Ramírez Felipe, Derecho Constitucional Mexicano, ed. Porrúa, décima segunda edición, México 1987, pag. 22.

⁵⁸ Jellinek, citado por Tena Ramírez Felipe, Ob. Cit. pag. 22

previstas por nuestra Carta Magna, así, podemos decir que una norma es constitucional cuando fue creada por el órgano autorizado para hacerlo y que lo hizo de conformidad con las reglas establecidas para llevara cabo dicho acto. En este orden de ideas la inconstitucionalidad será cuando las normas o los actos de las autoridades no se apeguen a las normas previstas por la constitución.

Ahora bien respecto de la miscelánea fiscal expedida por la SHCP, podemos decir que en el contexto en que se llevo esta investigación todo indica que en torno a ella giran varios supuesto de inconstitucionalidad, de los cuales a continuación haremos referencia.

Primero debemos de recordar que según nuestra Carta Magna la creación de las Leyes compete exclusivamente al Poder Legislativo, órgano creado en nuestro sistema de gobierno con la facultad de crear las Leyes, compitiendo exclusivamente a este poder, la creación de Leyes, ya que así lo consigna la Constitución. Como segunda cuestión a tocar, es el hecho de que de conformidad con la Constitución, las cargas tributarias sólo pueden imponerse por medio de la Ley. Ahora bien de estos dos supuestos conjugados se desprende que sólo el poder legislativo por medio de la creación de Ley puede imponer obligaciones y cargas tributarias en nuestro sistema de Derecho y que todas las obligaciones y cargas impositivas que surjan al respecto, creadas por otros medios serán en todo caso inconstitucionales, por lo que al ya tener totalmente definido que la Circular Miscelánea Fiscal es una norma creada por el Secretario de Hacienda por ordenes del Presidente de la República (a través de los reglamentos) y toda vez que como ya se demostró que dicha norma por medio de sus reglas, crea situaciones jurídicas impositivas a los contribuyentes. Podemos decir que por ser una norma no creada por el Poder Legislativo que impone obligaciones, cae en el supuesto de inconstitucionalidad, toda vez que el sujeto que la crea no tiene facultades para crear este tipo de instrumentos jurídicos, muy a pesar de la buena voluntad de su creación y de la búsqueda de mejorar el sistema de recaudación.

Ahora bien, del concepto en que nos basamos podemos extraer otro supuesto de violación a la norma suprema, el caso en que los funcionarios ejecutan actos fuera de su competencia, me refiero al hecho de que la Ley, creada por el Congreso de la Unión, faculta a funcionarios a reglamentar Leyes, es decir el caso con el que nos encontramos continuamente en las Leyes fiscales, el que la Ley creada por el congreso faculta u obliga a la Secretaria de Hacienda a reglamentar disposiciones de carácter fiscal y que la Secretaria de Hacienda lo hace por medio de la Miscelánea, caso en el que se configura que el Poder Legislativo excede sus facultades, ya que si bien es cierto que esta facultado para crear normas de carácter impositivo, ningún precepto constitucional lo faculta para delegar funciones de ejecución que según nuestra carta magna son exclusivas del poder ejecutivo por medio de los reglamentos. Ahora bien, este supuesto en torno a la miscelánea y la delegación de funciones también se configura en torno al Presidente de la República para crear, ya que las facultades de reglamentación son exclusivas de él y no son delegables. Así pues las facultades que en esta materia le confiere el Presidente por medio de los reglamentos a los Secretarios, esta fuera de contexto jurídico, ya que la facultad de estos funcionarios en esta materia es sólo la del refrendo.

Ahora bien, por lo ya expuesto concluimos que Miscelánea Fiscal expedida por el Poder Ejecutivo cae en muchos supuestos de inconstitucionalidad, lo que trae como consecuencia que los actos en ella basados lo son también. Con la intención de ilustrar de mejor manera esto a continuación se presentan una serie de tesis jurisprudenciales, que hacen referencia a la inconstitucionalidad de las circulares y a las distintas figuras jurídicas que se identifican con la miscelánea y con su creación, cabe recordar que existe un sinnúmero de figuras jurídicas, con las cuales se identifica la creación y aplicación de la miscelánea, como son el fraude a la Ley, y la ilegalidad, pero al analizarse lo principal a lo largo de este trabajo se omite referirse a dichas figuras, por considerarse supeditados a la constitución.

En cuanto a lo referido por el artículo 89 fracción I constitucional:

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación dictó jurisprudencia en 1972, revista del Tribunal Fiscal de la Federación, No. 37.48, Tomo XXV, página 801, en la cual señala lo siguiente:

"El artículo 89, fracción I de nuestra Carta Magna, confiere al Presidente de la República tres facultades: a) La de promulgar las Leyes que expida el Congreso de la Unión; b).- La de ejecutar dichas Leyes; c) La de proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia, o sea la facultad reglamentaria. Esta última facultad es la que determina que el ejecutivo pueda expedir disposiciones generales y abstractas que tienen por objeto la ejecución de la Ley, desarrollando y completando en detalle las normas contenidas en los ordenamientos jurídicos expedidos por el Congreso de la Unión. El reglamento es un acto formalmente administrativo y materialmente legislativo; participa de los atributos de la Ley, aunque sólo en cuanto ambos ordenamientos jurídicos son de naturaleza impersonal, general y abstracta. Dos características separan la Ley del Reglamento en sentido estricto: este último emana de la Ley, y es una norma subalterna que tiene su medida y justificación en la Ley. Pero aun en lo que parece común en los ordenamientos, que es su carácter general y abstracto, separándose por la finalidad que en el área del reglamento se impone a dicha característica, ya que el reglamento determina de modo general y abstracto los medios que deberán emplearse para aplicar la Ley a los casos concretos."

Novena Epoca.- Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO.- Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.-Tomo: V, Enero de 1997.- Tesis: II.1o.P.A.26 A.- Página: 499

MERCADO DE VALORES, LA FRACCION VI DEL ARTÍCULO 14 DE LA LEY DEL, ES INCONSTITUCIONAL AL DELEGAR EN LA COMISION NACIONAL BANCARIA Y DE VALORES LA FACULTAD DE EMITIR REGLAS DE CARACTER GENERAL. Al establecer el dispositivo en cuestión que: "Para obtener y, en su caso, mantener la inscripción de los valores en la Sección de Valores, sus emisores deberán satisfacer, a juicio de la Comisión Nacional de Valores, los siguientes requisitos: ... VI.- Que los emisores proporcionen a la Comisión Nacional de Valores, a la bolsa de valores correspondiente y al público, la información que la propia Comisión determine mediante reglas de carácter general, que deberá comprender el procedimiento para su formulación y presentación.", se aparta de los principios que informan la garantía de legalidad, tutelada por el numeral 16 de la Constitución General de la República, al no provenir la regla de carácter general del legislador, sino de una autoridad administrativa, mediante una circular, por lo que no puede tener el alcance de aplicación que sólo es propio de la Ley y porque no existe precepto constitucional que autorice al legislador para delegar en una autoridad administrativa la facultad de expedir reglas de carácter general.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Amparo directo 314/96. Grupo Hytt, S.A. de C.V. 8 de agosto de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Pérez de la Fuente. Secretario: Jaime Arturo Cuayahuitl Orozco.

Séptima Epoca

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo III, Parte SCJN

Tesis: 34

Página:27

Séptima Epoca.- Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.- Fuente: Semanario Judicial de la Federación.- Tomo: 145-150 Sexta Parte.- Página: 68

CIRCULARES DE LA SECRETARIA DE HACIENDA. Conforme al artículo 31, fracción IV, constitucional, en relación con el 73, fracción VII, los impuestos y cargas fiscales o cualesquiera otros créditos que se pretenda cobrar por la vía económico-coactiva, sin acudir a los tribunales previamente establecidos como lo ordena el artículo 14 constitucional, tienen que estar determinados con toda precisión en una Ley del Congreso, en su monto e hipótesis de causación, con todas las

circunstancias relativas, sin que el Poder Ejecutivo pueda, ni al través de reglamentos (artículo 89, fracción I, constitucional) ni menos al través de circulares o criterios de la Secretaría de Hacienda basadas en el Código Fiscal de la Federación, establecer hipótesis de pago, ni monto de los créditos, ni establecer obligaciones de pago, ni determinar en qué casos procede el pago, fuera de los señalados en forma expresa y limitativa en la Ley. Luego, si una sentencia dictada en un juicio fiscal pretende dar como fundamento de lo resuelto en perjuicio del causante lo dispuesto en un criterio o en una circular de la secretaría (o en un reglamento), sin señalar la Ley que pueda constitucionalmente fundar el acto, sino sustituyéndola por lo dispuesto en dicha circular de la Secretaría de Hacienda, dicha sentencia resulta violatoria de la garantía consagrada en el artículo 16 constitucional, por la falta de fundamentación. Las circulares sólo contienen a interpretación que de las Leyes fiscales hacen las autoridades hacendarías para regir su propia actuación, pero fuera de eso, es decir, de ser simples interpretaciones de una de las partes en el juicio fiscal, sin más validez intrínseca que las interpretaciones del causante, no pueden tomarse como disposiciones legales válidas para fundar un cobro fiscal, y mucho menos una sentencia en juicio fiscal.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1174/80. Ingenieros Civiles Asociados, S.A. 29 de abril de 1981. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

Quinta Epoca.- Tomo LXXXIX, página 3101. Amparo administrativo en revisión 5099/46. La Vasco Cantabria, S.A. 25 de septiembre de 1946. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Franco Carreño. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Tomo XXXII, pág. 471. Amparo administrativo en revisión 3676/24. Compañía de Gas y Combustible "Imperio", S.A. 28 de mayo de 1931. Unanimidad de cuatro votos. El Ministro Daniel V. Valencia no votó por habersele admitido su excusa. Relator: S. Urbina.0

Quinta Epoca.- Instancia: Segunda Sala.- Fuente: Semanario Judicial de la Federación.- Tomo: LXIV.- Página: 2359.-

CIRCULARES. No puede tener validez ninguna circular que se expida modificando las Leyes o sustituyendo sus preceptos por acuerdos administrativos, ni modificar la esencia o estipulaciones de los contratos.

Amparo administrativo en revisión 8196/39. Sainz de Campillo María Elena. 11 de mayo de 1940. Unanimidad de cinco votos. Relator: José María Truchuelo.

Quinta Epoca.- Instancia: Segunda Sala.- Fuente: Semanario Judicial de la Federación.- Tomo: XLIX.- Página: 799

CIRCULARES, EFECTOS DE LAS. Una circular nunca puede nulificar los términos de un mandamiento legal. Amparo administrativo en revisión 5909/34. Flores Juan de Dios. 5 de agosto de 1936. Unanimidad de cinco votos. Relator: José María Truchuelo.

Quinta Epoca.- Instancia: Pleno.- Fuente: Semanario Judicial de la Federación.- Tomo: XVIII.- Página: 75.-

CIRCULARES. Las circulares no pueden ser tenidas como Ley, y los actos de las autoridades que se fundan en aquéllas, importan una violación a los artículos 14 y 16 constitucionales.

Amparo administrativo en revisión 205/22. Gómez Ochoa y Compañía. 12 de enero de 1926. Unanimidad de ocho votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Quinta Epoca.- Instancia: Pleno.- Fuente: Semanario Judicial de la Federación.- Tomo: XVII.- Página: 1113

CIRCULARES. Es de explorado Derecho que las circulares no pueden modificar las disposiciones de una Ley, siendo su objetivo, únicamente, aclararlas o reglamentarlas, por lo que no pueden considerarse como derogatorias ni modificatorias de esa Ley.

Amparo administrativo en revisión 261/22. Sánchez Aldana Antonio. 27 de octubre de 1925. Unanimidad de nueve votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Quinta Epoca.- Instancia: Pleno.- Fuente: Semanario Judicial de la Federación.- Tomo: XIII.- Página: 469

DEROGACION DE LAS LEYES. Es un principio de universal aplicación, el de que una Ley no puede ser derogada sino por otra posterior; y aun la misma autoridad que la expide y tiene Derecho para modificarla o derogarla, no puede hacer esto mediante reglamentos ni circulares sino por medio de otra disposición del mismo carácter expedida con iguales formalidades a las establecidas para expedir el precepto legal de que se trata.

Recurso de súplica. Collignon Eduardo. 10 de septiembre de 1923. Unanimidad de diez votos, en cuanto al primer punto resolutive y por mayoría de seis votos, respecto del segundo. Ausente. Gustavo A. Vicencio. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Quinta Epoca Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación Tomo: XIII Página: 658

REGLAMENTACION DE LAS LEYES. Es cierto que, conforme a la Ley y a las doctrinas, el Poder Ejecutivo tiene facultades para reglamentar las Leyes expidiendo los reglamentos y circulares que estime necesarios para el mejor y más fácil cumplimiento de lo que aquéllas disponen; pero tal facultad no puede alcanzar hasta la modificación o derogación de los preceptos de la Ley que se trata de reglamentar, pues tal cosa no cabe dentro de las facultades constitucionales del Poder Ejecutivo.

Recurso de súplica. Gómez Ochoa y Compañía. 8 de octubre de 1923. Mayoría de nueve votos. Ausente: Victoriano Pimentel. Disidente: Salvador Urbina. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Cabe recordar que como ya se menciona en el cuerpo del presente trabajo que al ser la jurisprudencia, una fuente del Derecho en tanto que por medio de ella se conocen los criterios más importantes, para la aplicación del derecho, y que dicha facultad, a los Tribunales Federales esta concedida por la Constitución, se citan algunos de los criterios respecto de las circulares y de la jerarquía de las Leyes, con la finalidad de reforzar lo ya expuesto y dejar en claro que la resolución Miscelánea fiscal al no ser una Ley expedida por el congreso, o un reglamento expedido por el Presidente de la República es inconstitucional.

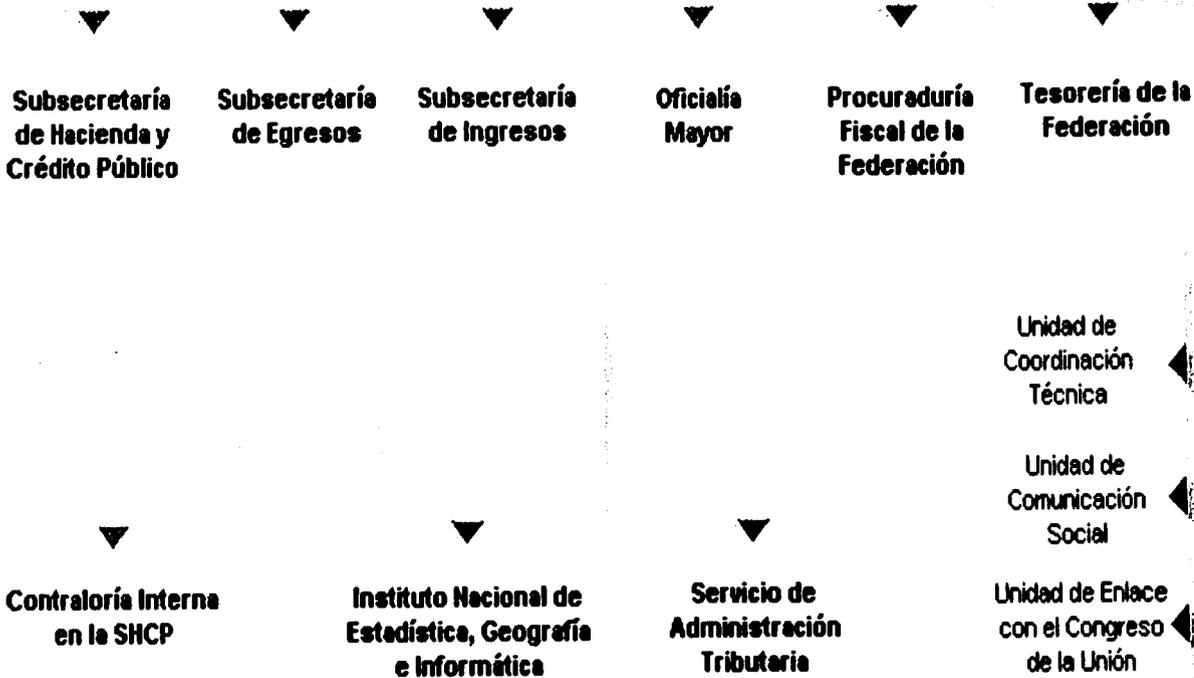
Propuesta

Por todo lo ya expuesto se propone, primeramente que la resolución miscelánea fiscal desaparezca del régimen fiscal de nuestro país, o en todo caso que las reglas que sean necesarias para el buen desempeño de la actividad del estado, siempre y cuando no vulneren la constitucionalidad, es decir, que no modifiquen la Ley y en todo caso que no creen derechos y obligaciones a los particulares, ya que con estas medidas se respetará la constitucionalidad, y la legalidad y podremos decir que la autoridad dio el ejemplo de cómo es que se debe de acatar y obedecer a las normas supremas de la Constitución. Por lo tanto ya esta implícito también, se propone que se deroguen de todas las Leyes Fiscales y los ordenamientos por medio de los cuales se autoriza a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público para reglamentar, ya que esta facultad es exclusiva del Poder Ejecutivo.

Anexos

ESQUEMA "A"
Estructura administrativa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

Secretaría de Hacienda y Crédito Público



CONCLUSIONES

- 1. El estado es un ente creado con la finalidad de organizar a la población, regular la vida colectiva y brindarle servicios y seguridad. Para lograr esto se ha creado una serie de instrumentos, entre los cuáles encontramos a los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, etc., por medio de los cuales obtiene los ingresos necesarios para cumplir con su finalidad, de un manera segura y equitativa.**
- 2. La creación de la Ley esta encargada exclusivamente al poder legislativo, el cual esta conformado por la cámara de Diputados y la de Senadores, a las cuales se les encomienda su creación, ya que por la naturaleza de conformación, representan al pueblo. El proceso legislativo de las Leyes tributarias es igual a todo proceso de creación, con la salvedad de que la iniciativa de Ley tributaria debe de presentarse ante la Cámara de Diputados, lo cual convierte a dicha cámara en la más importante en esta materia, ya que la Constitución en su artículo 72 inciso G lo consigan como facultad exclusiva de esta cámara.**
- 3. El Poder Ejecutivo en nuestro País interfiere en el proceso de creación de la Ley, aun cuando, su nombre lo dice es el órgano encargado de la ejecución de las Leyes, encontrando entre sus principales atribuciones constitucionales relacionadas con el tema, la ejecución y promulgación de las Leyes que expida el Congreso y el nombrar a los Secretarios de**

Estado, lo cual lo convierte en el jefe supremo de la Administración Pública Federal.

4. La Administración Pública Federal con el Presidente de la República a la cabeza se divide en descentralizada y paraestatal, siendo la centralizada la que conforma a todos los organismos del estado encargados de la ejecución de las Leyes y que se conforma por las Secretarías de Estado, dentro de las cuales encontramos a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, órgano encargado de aplicar la política económica del país y de recaudar las contribuciones necesarias para el estado, a través de sus dependencias y organismos desconcentrados.
5. Los ordenamientos fiscales y tributarios son los que regulan la obtención de las contribuciones y las normas que los componen sólo pueden ser establecidas por las fuentes formales del derecho, que son los instrumentos y estructuras capaces de nutrirlo y modificarlo, reconocidos en nuestro sistema. Dentro de esa serie de instrumentos encontramos a la Constitución, la Ley, los Reglamentos, los Decretos y la Jurisprudencia que aun cuando no constituye un fuente meramente formal si constituye un sistema de criterios importantes para la aplicación de la Ley.
6. La circular no es una fuente del Derecho fiscal y tributario, toda vez que como se ha visto es una orden dictada por un superior a un inferior, como regla general de procedimiento interno, lo cual, la convierte en un acto administrativo unilateral, aun cuando la Ley permita que se emitan criterios de aplicación de las Leyes por los órganos administrativos, pero que en todo caso no puede trascender a la vida de los gobernados además de que no tiene la calidad Constitucional ni legal para crear derechos y

obligaciones a los particulares en ningún ámbito y mucho menos en el fiscal.

7. La Secretaría de Hacienda en uso de las facultades que le confiere su Reglamento y la Ley de la Administración Pública Federal, expide anualmente una serie de criterios de aplicación y de reglas generales, que tienen un carácter de acto unilateral, administrativo interno y toda vez que el Secretario de Hacienda no está facultado para reglamentar tiene potestad jerárquica, un ordenamiento jurídico denominado Resolución Miscelánea Fiscal para el Año de ..." la cual tiene el carácter de circular por los datos de identificación ya dados.
8. La Miscelánea Fiscal es un ordenamiento que vulnera la estabilidad Constitucional, toda vez que en nuestro sistema jurídico ha alcanzado con el paso del tiempo características de reglamento ya que las autoridades fiscales y los mismos contribuyentes la utilizan para completar los criterios establecidos en la Ley y en ocasiones hasta para suplirlos, lo cual la ha convertido en una serie de reglas de aplicación con la fuerza de Ley o Reglamento.
9. La creación de la miscelánea, es un acto inconstitucional, toda vez que la Constitución establece claramente en su artículo 89, fracción I, la facultad de aplicar las Leyes expedidas por el Congreso es exclusiva del Presidente de la República, por lo que en el presente caso la facultad de emitir criterios de aplicación creada por la Ley viola dicha constitucionalidad, porque da esta facultad a un organismo administrativo, y por lo que hace al Presidente no puede delegar esta función por medio de un reglamento.
10. En la práctica fiscal, la miscelánea no solo no representa una forma de simplificación administrativa que reza su finalidad, sino que además

representa una serie de cargas y en ocasiones sanciones a los particulares, ya que en muchos casos establece nuevas reglas o requisitos para cumplir con alguna obligación fiscal, lo cual la ha convertido en un ordenamiento creador de obligaciones y entorpecedor de los trámites fiscales, más que un medio de ayuda administrativa para la aplicación de la Ley.

Bibliografía

ARRIOJA Vizcaino Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, México, 1995. p.p. 558.

DELGADILLO, Gutiérrez, Luis Humberto, Compendio de derecho Administrativo, Editorial Limusa, México 1996. p.p. 326.

DELGADILLO, Gutiérrez, Luis Humberto, Elementos de derecho Administrativo, Editorial Limusa, México 1996. p.p. 405.

DELGADILLO, Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Editorial Limusa, México 1996. p.p. 389.

FRAGA Magaña, Gabino, Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, México, 1998. p.p. 428.

GALINDO Camacho, Miguel, Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, México, 1989. p.p. 327.

GARCÍA Máinez, Eduardo, Principios Generales del Derecho, Cuadragésima Edición, Ed. Porrúa, México 1991. p.p. 489.

MARTÍNEZ Morales, Rafael I., Derecho Administrativo, Colección Dictionarios Jurídicos Temáticos, Ed. Harla, México 1999. p.p. 339.

RODRIGUEZ Lobato Raúl, Derecho Fiscal, Editorial Harla, México, 1986. p.p. 309

SERRA Rojas, Andrés, Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, México 1994. p.p. 456.

TENA Ramírez, Felipe, Derecho Constitucional, Editorial Porrúa, México, 1955. p.p. 378.

Legislación

Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos comentada, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas Editorial Porrúa, México, 1999.

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Código Fiscal de la Federación.

Ley del Impuesto Sobre la Renta

Resolución Miscelánea Fiscal para 2000.

Otras Fuentes

Compendio de Jurisprudencia, IUS 2000, Editado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Autónoma de México, Ed. Porrúa, México, 1995.