



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

“¿CONSTITUCIONALIDAD O LEGALIDAD DE LAS REGLAS
GENERALES ADMINISTRATIVAS DICTADAS POR LA
SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO
DENOMINADA MISCELÁNEA FISCAL?”

T E S I S

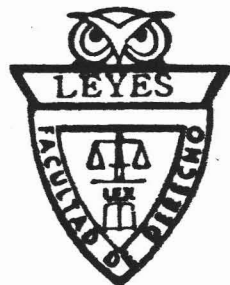
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

FANNY BALTAZAR FERNANDEZ

ASESOR: LIC. EMILIO MARGAIN BARRASA



CIUDAD UNIVERSITARIA

2004



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.





UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.F., 10 de agosto de 2004.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante, **BALTAZAR FERNÁNDEZ FANNY** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada **"¿CONSTITUCIONALIDAD O LEGALIDAD DE LAS REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS DICTADAS POR LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO DENOMINADA MISCELÁNEA FISCAL?"**.

Con fundamento en los artículos 8º fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
Director.



FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

LIC. MIGUEL ANGEL VÁZQUEZ ROBLES

A DIOS por ser la luz que ilumina siempre mi camino.

*A la Universidad Nacional Autónoma de México,
Por ser mi casa de estudios.*

A mi familia, por estar siempre e incondicionalmente conmigo, por orientarme en mi camino y enriquecer mi existir.

*Mis Padres:
Rosalia y Jorge.*

*Mis hermanos:
Itzel y Erik.*

*Mis abuelitos:
Aurora y Moises.*

*Mis Tíos.
En especial,
Raquel y Javier.*

Gracias, los quiero.

Al Lic. Emilio Margain Barrasa, por haber dedicado su valioso tiempo y conocimientos en el desarrollo de esta investigación.

A mis amigos, que a lo largo de este recorrido han estado conmigo dándome una palabra siempre de superación, a todas aquellas personas que de alguna u otra forma han estado conmigo.

INDICE

INTRODUCCION	1
CAPITULO 1.- UBICACIÓN DE LAS REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS DENTRO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO	1
1.1. LAS FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO	1
1.1.1. LA LEY COMO FUENTE PRINCIPAL DEL DERECHO TRIBUTARIO	4
1.1.1.1. CONCEPTO	4
1.1.1.2 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL	13
1.1.1.3 VIGENCIA (AMBITO TEMPORAL DE APLICACIÓN)	14
1.1.1.4 OBJETO O FINALIDAD.	17
1.1.2. EL REGLAMENTO	18
1.1.2.1. CONCEPTO	20
1.1.2.2 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL	24
1.1.2.3 PROCESO DE FORMACION	28
1.1.2.4 VIGENCIA	29
1.1.2.5 OBJETO O FINALIDAD	30
1.1.3 JURISPRUDENCIA	32
1.1.3.1. CONCEPTO	34
1.1.3.2. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL	35
1.1.3.3. PROCESO DE FORMACIÓN.	36
1.2. LAS REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS	39
1.2.1 CONCEPTO	40
1.2.1.1. JURIDICO	40
1.2.1.2. ADMINSTRATIVO.	46
1.2.1.3 DOCTRINARIO	49
CAPITULO 2.- LAS REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS	59
2.1. ANTECEDENTES.	59
	61
2.2. CLASIFICACION.	62
2.2.1. TRIBUTARIAS	62
2.2.2. DE COMERCIO EXTERIOR.	63
2.2.3. FINANCIERAS.	
2.3. PROCESO DE CREACION.	63
2.4. VIGENCIA.	73

2.5. OBJETO O FINALIDAD	76
2.6 TRASCENDENCIA JURIDICA DE LAS REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS HACIA LOS CONTRIBUYENTES.	83
2.6.1 EFECTOS JURIDICOS QUE PRODUCE	84
2.6.1.1. NATURALEZA OBLIGATORIA.	84
2.6.1.2. INCERTIDUMBRE JURIDICA.	100
CAPITULO 3. ¿CONSTITUCIONALIDAD O LEGALIDAD DE LA MISCELANEA FISCAL?	102
3.1. MARCO JURIDICO CONSTITUCIONAL DEL DERECHO FISCAL	105
3.2. ANALISIS JUDICIAL Y ADMINISTRATIVO DE LAS REGLAS GENERALES.	106
3.2.1. TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.	106
3.2.2 PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION.	131
3.3. MATERIA DE CONSTITUCIONALIDAD	140
3.4. MATERIA DE LEGALIDAD.	161
CONCLUSIONES	171
BIBLIOGRAFIA	

INTRODUCCION

Con la emisión y publicación de diversas y numerosas reglas generales administrativas, comenzó la inquietud y cuestionamiento de los profesionistas involucrados en la materia fiscal, así como de los contribuyentes a quien se dirigen, de la naturaleza jurídica, alcance y efectos de éstas reglas, cuestionándose principalmente su constitucionalidad.

A través del presente trabajo se pretende hacer un análisis de la naturaleza jurídica de estas reglas generales administrativas, para determinar su procedencia y alcances, a la luz del principio de legalidad, pero principalmente su constitucionalidad al tenor de lo expuesto por los tribunales judiciales y administrativo.

Así, en el Capítulo I, se analizan en primer término las principales fuentes del derecho tributario mexicano, para de esta forma señalar su importancia y trascendencia. Asimismo se exponen los conceptos que se han emitido en el ámbito jurídico, administrativo y doctrinario respecto de las reglas generales administrativas, agrupadas en lo que se ha denominado Resolución Miscelánea Fiscal para de esa forma buscar si existe uniformidad al respecto de la definición de éstas reglas.

Una vez que se analizaron las fuentes del derecho tributario mexicano y las definiciones que se han aportado respecto del objeto de estudio de este trabajo, en el Capítulo II, se exponen los antecedentes de estas reglas y se analizan sus características, tales como su vigencia, su proceso de creación y su obligatoriedad.

Finalmente en el Capítulo III, ya que se precisaron las características y alcances de estas reglas, se analizan a la luz de los criterios emitidos por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa como por los Tribunales Judiciales, es decir, los Tribunales Colegiados de Circuito.

Asimismo se entra al análisis de la constitucionalidad de nuestro objeto de estudio, en virtud de las tesis y jurisprudencia emitidas por la Suprema Corte de la Nación.

De tal suerte que con la exposición de las características que revisten las reglas generales administrativas y una vez expuestos los razonamientos vertidos por los tribunales tanto judiciales como administrativo, se puede determinar cual es la verdadera naturaleza jurídica de las reglas generales administrativas, agrupadas en la denominada Resolución Miscelánea Fiscal, cuales deben ser sus verdaderos alcances y objetivo primordial, pues al otorgarse esta facultad a la Autoridad Fiscal, éstas reglas deben ser una herramienta que facilite al contribuyente el cumplimiento de la ley.

CAPITULO 1.

UBICACIÓN DE LAS REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS DENTRO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO

CAPITULO 1.

UBICACIÓN DE LAS REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS DENTRO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO

1.1. LAS FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO.

Las fuentes del derecho son los procedimientos y elementos de manifestación del derecho, esto es el lugar de donde brota o surge, es decir, son el origen del orden jurídico al cual se encuentran sometidos los integrantes del Estado, es a través de éstas que se establecen los derechos y obligaciones a los que se encuentran sometidos los miembros del Estado al que pertenecen.

Las fuentes del derecho y en particular las fuentes del derecho tributario revisten suma importancia, básicamente porque es aquí donde encontramos el fundamento de la **relación jurídica** que vincula al Estado con sus integrantes.

Para el Maestro Eduardo García Maynez, las fuentes del derecho se clasifican en fuentes *formales, reales e históricas*.

“Por *fuerza formal* entendemos los procesos de creación de las normas jurídicas.

Llamamos *fuentes reales* a los factores y elementos que determinan el contenido de tales normas.

El término *fuerza histórica*, por último, aplicase a los documentos (inscripciones, papiros, libros, etc.), que encierran el texto de una ley o conjunto de leyes.”¹

De la anterior clasificación tenemos que para nuestro estudio nos enfocaremos a las *fuentes formales*, por ser los procesos de creación de las normas jurídicas ya que es a través de éstas que el Estado ejerce su Potestad Tributaria, potestad que no debe entenderse como absoluta y que queda precisamente delimitada a través de las normas que establece la Constitución Política Federal de nuestro país.

“De acuerdo con la opinión más generalizada, las fuentes formales del derecho son la *legislación, la costumbre y la jurisprudencia*. La reunión de los elementos que integran los procesos legislativo, consuetudinario y jurisprudencial, condiciona la validez de las normas que los mismos procesos engendran.”²

A lo anterior cabe precisar que en la materia fiscal esto no así, es decir si bien las costumbres y los usos son los que han originado las normas

¹ García Maynez Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, Cuadragésimoséptima edición, reimpresión, Editorial Porrúa, México 1995. pág. 51.

jurídicas, la obligación en el pago del tributo para contribuir a los gastos del Estado al que pertenecemos ha ido tomando su caracterización jurídica en tanto dicha obligación surge como un mandato impuesto a través de la ley.

Las fuentes formales del derecho, al tratar la materia Fiscal, se consideran las siguientes:

- a) La legislación y su producto: la Ley.
- b) Los Tratados Internacionales.
- c) El Decreto Ley.
- d) El Decreto Delegado
- e) El Reglamento.
- f) La Jurisprudencia.
- g) Los Principios Generales de Derecho.

No obstante se citen como fuentes formales del Derecho Tributario a las anteriores, es menester señalar que sólo nos ocuparemos del estudio y análisis de: la Ley (producto de la legislación), el Reglamento y la Jurisprudencia, por ser básicamente éstas, a través de las cuales se establece el marco de acción del Estado por conducto de los poderes que lo integran, es decir, éstas son el resultado del ejercicio de las facultades que le fueron conferidas por mandato constitucional, así compete al Poder Legislativo la elaboración de las leyes, al Poder Ejecutivo, de forma exclusiva, por conducto de su titular, la expedición de reglamentos y al Poder Judicial la interpretación de la ley mediante la fijación de la Jurisprudencia, siendo el caso que mediante el análisis de sus características y naturaleza

² *Ibidem. pág. 51*

jurídica estaremos en aptitud de señalar las mismas respecto de nuestro objeto de estudio, es decir, de las reglas generales administrativas emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

1.1.1 LA LEY COMO FUENTE PRINCIPAL DEL DERECHO TRIBUTARIO.

Por mandato Constitucional, establecido en su artículo 31, fracción IV es obligación de los mexicanos "contribuir al gasto público, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa *que dispongan las leyes*" (el realizado es mío), de dónde claramente se desprende que constitucionalmente no puede haber tributo sin ley que lo exija y de donde válidamente se concluye que la Ley es la fuente primordial del derecho fiscal, ya que es a través de ésta que se determinan las facultades y atribuciones de las autoridades fiscales así como el campo de derechos y obligaciones de los gobernados, es decir de los sujetos de la relación jurídico tributaria.

Por consiguiente abordare su estudio así como del proceso legislativo por el cual se crea.

1.1.1.1. CONCEPTO.

A continuación se exponen algunos conceptos que importantes doctrinarios han aportado.

Para el Maestro Andrés Serra Rojas, la Ley "es una disposición o mandato imperativo, de carácter general y permanente, provista de una sanción política, en materia de interés común, elaborada, promulgada y publicada por los órganos que tienen constitucionalmente atribuido el poder legislativo federal o local según su competencia, e inspirados en propósitos de justicia social."³

Sergio Francisco de la Garza señala que "se entiende por tal la norma de derecho emitida por el Poder Legislativo (aspecto formal) con la participación del Poder Ejecutivo, que regula situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales (aspecto material)".⁴

El Lic. Raúl Rodríguez y Lobato señala que "la ley es una regla de Derecho emanada del Poder Legislativo y promulgada por el Poder Ejecutivo que crea situaciones generales y abstractas por tiempo indefinido y que solo puede ser modificada o suprimida por otra regla que tenga eficacia de ley".⁵

Para el doctrinario Enrique Calvo Nicolau la ley "constituye un conjunto de normas jurídicas de carácter general, abstracto e impersonal, que establece reglas de conductas obligatorias y enlaza una sanción al incumplimiento de la obligación."⁶

³ Serra Rojas Andrés *Derecho Administrativo*, primer curso. Editorial Porrúa, México 1999. Vigésima Segunda Edición. Pág. 181

⁴ De la Garza Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Décima Quinta Edición, Editorial Porrúa, México 1988. pag.39

⁵ Rodríguez y Lobato Raúl, *Derecho Fiscal*, Segunda Edición, Editorial Harla, México 1998, pag. 25

De conformidad con las definiciones anteriores, podemos concluir que la ley es un conjunto de normas de carácter general abstracto e impersonal discutidas y aprobadas por el Poder Legislativo y promulgadas por el Ejecutivo, que establecen reglas de conducta obligatorias correlativas de derechos, a las que generalmente se enlaza una sanción al incumplimiento de la obligación.

De las definiciones anteriores tenemos que distinguir dos de los aspectos más importantes que caracterizan a la ley y le otorgan su naturaleza jurídica:

- a) "Es una disposición que emana del Poder Legislativo Federal, que es el órgano que la Constitución señala, como elaborador del orden legal federal. Éste es el criterio de la *formalidad* de la ley, pues señala el órgano que la crea.

- b) La ley es una norma abstracta, general, imperativa, creadora de situaciones jurídicas generales de mandatos obligatorios, y en ningún caso de situaciones jurídicas concretas."⁷ Es decir se desprende así su aspecto material.

Bajo esa tesitura, la ley es un acto formal y materialmente legislativo, destacándose su aspecto formal al estar encomendada la función de su creación al órgano legislativo al que Constitucionalmente le ha sido encomendada esta importante función.

⁶ Calvo Nicolau Enrique, *Tratado del Impuesto Sobre la Renta*, Tomo I, Editorial Themis, primera Edición, México 1997.,pág. 243

De igual forma se destaca el aspecto material en cuanto a sus elementos que la comprenden, es decir, la generalidad, obligatoriedad (aspecto imperativo) y la abstracción.

Así, tenemos que la **generalidad** de la ley se entiende en el sentido de que ésta última debe aplicarse a todas las personas que se coloquen dentro de su hipótesis, es decir, para todas aquellas situaciones que quedan encuadradas en su propio marco normativo.

En materia tributaria las leyes fiscales establecen los supuestos jurídicos o de hecho, aplicándose a todos aquellos sujetos (contribuyentes) que se ubiquen en éstos supuestos manifestados en la ley.

La **abstracción** de la ley significa que no debe la norma contemplar en su hipótesis situaciones concretas e individualizadas; la ley no debe particularizar los sujetos a quien se dirige.

El que la ley sea **imperativa u obligatoria**, se refiere a que las disposiciones contenidas en la ley deben cumplirse aún y en contra de la voluntad de los sujetos. Los gobernados y gobernantes deben acatar lo que la ley establece, sea tratándose de hacer, ejecutar, cumplir o abstenerse de desplegar cierta conducta.

Hasta aquí queda despejado, tanto la conceptualización de la ley como su naturaleza jurídica y características por lo que resulta conveniente

⁷ Serra Rojas Andrés, *Derecho Administrativo*, ob.cit. pág.174.

analizar el proceso de formación o creación de ésta a través de la **legislación**, entendido como la “secuela de actos lógicos y sistemáticamente realizados, por virtud del cual se presentan, estudian, discuten y votan las iniciativas de ley o decreto por parte de un órgano colegiado en el que se deposita la función legislativa”⁸

Así, el proceso legislativo existe para lograr que de forma sistemática y formal se manifieste la voluntad de los gobernados a través de la presentación de las iniciativas de ley que en su caso realicen los órganos que tienen encomendada tal función, quedando el estudio, discusión y aprobación de tales iniciativas de leyes a los integrantes del Congreso de la Unión, órgano al que está encomendada la función legislativa.

Este proceso se lleva a cabo, de conformidad con lo que establecen los artículos 71 y 72 de nuestra Constitución Política Federal, a través de las siguientes etapas: *iniciativa, discusión, aprobación, sanción, promulgación, publicación, e iniciación de la vigencia*

a) Iniciativa de ley. “Desde el punto de vista técnico, es el documento formal con una propuesta de ley o decreto que los órganos facultados presentan ante el Congreso para su estudio discusión y en su caso aprobación”⁹, de igual forma la iniciativa puede definirse como el acto a través del cual los órganos del Estado facultados expresamente para ello por

⁸ Arteaga Nava Elizur y otro, *Derecho Constitucional*, Primera Edición, Editorial Harla, pág.75.

⁹ Carbonell Miguel y Pedroza de la Llave Susana Talía, *Elementos de Técnica Legislativa* México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM 2000, Pág. 21

la constitución federal someten a la consideración del Congreso de la Unión un proyecto de ley.

El inicio de este procedimiento se realiza a través del ejercicio de ésta facultad que de acuerdo con nuestra Constitución –artículo 71-, corresponde:

- I.- Al Presidente de la República.
- II.- A los Diputados y Senadores al Congreso de la Unión.
- II.- A las legislaturas de los Estados.

Es decir, por mandato constitucional, se encomendó ésta función a quienes se considera los más indicados para interpretar y exponer las necesidades del país.¹⁰

b) *Discusión.* Una vez que se presenta la iniciativa de ley, la segunda fase del proceso que se estudia es la discusión de estos proyectos de ley, entiendo por tanto que la discusión es el acto por el cual las Cámaras deliberan acerca de las iniciativas, a fin de determinar si deben o no ser aprobadas. Así, de conformidad con el artículo 72 primer párrafo, de nuestra Constitución Federal:

¹⁰ Sin embargo, en materia tributaria, como se verá en el inciso siguiente, esta función primordial queda encomendada únicamente al Presidente de la República, a los Diputados y a las legislaturas de los Estados.

“Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el Reglamento de Debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones”.

A la Cámara en donde inicialmente se discute un proyecto de ley, suele llamársele *Cámara de origen*; a la otra se le da el calificativo de *revisora*.

Si bien es cierto el artículo en cita señala que en principio todo proyecto de ley o decreto debe ser discutido indistintamente en cualquiera de las dos cámaras integrantes del Congreso de la Unión, más adelante dicho numeral dispone en su inciso H), lo siguiente:

“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 el reclutamiento de tropas, **todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados**”. (Las negrillas y subrayado son añadidos)

De acuerdo con el artículo 72 de la Constitución, inciso H), en materia tributaria, todo proyecto de ley, debe ser discutido primero por la Cámara de

Diputados, es decir, siempre es ésta, la *Cámara de Origen*, si ésta lo aprueba, pasará para su discusión a la Cámara de Senadores –Cámara Revisora-, para conocer en segundo término.

c) Aprobación. Una vez que el proyecto de ley es discutido en las dos Cámaras éste, es aceptado. La aprobación puede ser total o parcial.

“Se puede definir a esta etapa del proceso legislativo, como los actos mediante los cuales las Cámaras Legislativas (diputados y senadores) aceptan o autorizan los términos del proyecto de ley sometidos a su consideración”¹¹

d) Sanción. Se da este nombre a la aceptación de un proyecto de ley por el Poder Ejecutivo. La sanción debe ser posterior a la aprobación del proyecto por las Cámaras. El Presidente de la República puede negar su sanción a un proyecto ya admitido por el Congreso (Derecho de veto). Esta facultad no es absoluta.

Por consiguiente “si el proyecto de ley o decreto es desechado en todo o en parte por el Ejecutivo, en uso del derecho denominado veto, será devuelto con sus observaciones a la Cámara de Origen. Si el decreto fuese nuevamente aprobado por una mayoría representada por las dos terceras partes de los votos totales, pasará a la Cámara Revisora, y si ésta lo aprueba también por idéntico margen de votos, se enviará al Ejecutivo para que lo

¹¹ Cardenaz Elizondo Francisco, *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*, Editorial Porrúa, México 1997, 2da. Edición. Pág. 79.

promulgue. En este caso, aun cuando el Ejecutivo no estuviese de acuerdo con el proyecto, ya no puede oponerse a su promulgación. Las diversas situaciones que al respecto pueden darse, se prevén en los incisos d) y e) del citado artículo 72."¹²

e) Promulgación. “Consiste en el decreto emitido por el Poder Ejecutivo, mediante el cual se certifica la existencia de la ley aprobada y se ordena su publicación. A diferencia de la sanción, la promulgación no constituye un acto facultativo, ya que resulta un acto obligatorio del Ejecutivo y el cual tiene por objeto ordenar que se haga saber el contenido de la ley aprobada, mediante la publicación en el Diario Oficial de la Federación.”¹³

f) Publicación. Se da este nombre al acto por el cual la ley ya aprobada y sancionada se da a conocer a quienes deben cumplirla. La publicación se hace en el llamado *Diario Oficial de la Federación* y en otros medios de información, es decir, las gacetas oficiales de cada entidad federativa.

g) Iniciación de la Vigencia. A este respecto, encontramos en el Código Civil Federal, los sistemas que nos permitirán determinar cuando una ley debe iniciar su vigencia, es decir cuándo comienza a entrar en vigor y que son los que a continuación se citan:

¹² Margain Manautou Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario*, 12ª. Edición. Editorial Porrúa. pág. 49-54.

¹³ Cardenaz Elizondo Francisco, *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*, Ob. Cit. pág. 80.

Sistema Sucesivo. En principio son dos las situaciones que pueden presentarse: si se trata de fijar la fecha de iniciación de la vigencia relativamente al lugar en que el Diario Oficial se publica, habrá que contar tres días a partir de aquel en que la disposición aparece publicada, tratándose de un lugar distinto, deberá añadirse a dicho plazo un día más por cada cuarenta kilómetros o fracción que exceda de la mitad. El lapso comprendido entre el momento de la publicación y aquel en la norma entra en vigor, recibe, en la terminología jurídica, el nombre de *vacatio legis*. La *vacatio legis* es el término durante el cual racionalmente se supone que los destinatarios del precepto estarán en condiciones de conocerlo y, por ende, de cumplirlo a su entrada en vigencia.

Sistema sincrónico. Consagrado en el artículo 4° del Código Civil. "Si la ley, reglamento, circular o disposición de observancia general, fija el día en que debe comenzar a regir, obliga desde ese día, con tal de que su publicación haya sido anterior."¹⁴

No obstante lo anterior, para la materia fiscal, encontramos que estos sistemas de vigencia sucesiva no resultan aplicables como más adelante analizaremos.¹⁵

1.1.1.2. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL.

Nuestro orden jurídico descansa en un ordenamiento fundamental que es la Constitución Federal; al respecto, la propia Constitución Federal

¹⁴ García Maynez Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, Ob.Cit., págs. 53-60

¹⁵ *supra*, pág. 14 y siguientes.

establece en su artículo 133 que: *"Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión..."*

Sobre este particular, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido de manera reiterada que la Constitución Federal es la ley suprema de la Nación y debe ser obedecida sin obstáculos ni observaciones, estando por encima de los preceptos de cualquier otra ley en el país. Así las cosas, se pueden obtener dos conclusiones: (a) la norma fundamental en el sistema jurídico mexicano es la Constitución Federal, y (b) la jerarquía de las leyes en México comienza con la Constitución Federal, a la cual se subordinan las leyes fiscales federales y los tratados internacionales, así como las constituciones y leyes locales.

Ahora bien, como se precisó en párrafos anteriores, de conformidad con el artículo 31, fracción IV de Nuestra Norma Fundamental, la obligación tributaria debe estar contenida siempre en ley, pues este artículo constitucional no deja duda de que la fuente principal es la ley.

1.1.1.3. VIGENCIA (ÁMBITO TEMPORAL DE APLICACIÓN).

Al respecto de la vigencia de la ley tributaria, resulta conveniente analizar lo que nuestra Constitución Federal establece en la fracción IV de su artículo 74 al señalar que:

“Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados: IV.- Examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de Egresos de la Federación y el Departamento del Distrito Federal, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo..”.(se añade subrayado).

El artículo transcrito establece como una facultad exclusiva de la Cámara de Diputados, la de examinar, discutir y aprobar el presupuesto de egresos de la federación, pero para ello es indispensable que discuta primero el rubro de *contribuciones* con las que se pretenda cubrir esos egresos o gastos del Estado, es decir, resulta necesario que el Congreso de la Unión única y exclusivamente a través de la Cámara de Diputados discuta y establezca qué contribuciones (impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y aportaciones de seguridad social) se aprueben cómo aquellas que el Estado debe percibir en un año.

En ese orden de ideas, atendiendo a lo dispuesto por el citado artículo 74, fracción IV de nuestra Constitución Federal, le corresponde a la Cámara de Diputados discutir en primer término las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto de egresos, lo cual es una facultad exclusiva y anual, sin embargo como “para los miembros del Congreso de la Unión sería cansado y fastidioso que año con año tuvieran que leer las mismas leyes que aprobaron para el ejercicio que está por concluir, por lo que se ha seguido la costumbre de que en un solo ordenamiento conocido como Ley de Ingresos de la Federación, se hagan aparecer los renglones correspondientes a las

leyes fiscales que se desea mantener en vigor en el ejercicio fiscal siguiente, ahorrándose en esa forma el trabajo que significaría aprobar ley por ley.

Por lo tanto, si en la Ley de Ingresos se omite un renglón impositivo, digamos el de automóviles nuevos, automáticamente quedaría derogada la ley fiscal reglamentaria de este renglón¹⁶

Bajo esa tesis tenemos que la vigencia de las leyes tributarias es de un año, en tanto se examinan y aprueban cada uno de los renglones impositivos en ellas regulados a través de la denominada "Ley de ingresos de la Federación" cuya revisión y publicación es anual.

Hasta aquí se ha determinado la vigencia de la ley tributaria, pero respecto al inicio de la vigencia de ésta se destaca el hecho de que no resulta aplicable los sistemas que se analizaron en un apartado anterior, pues de conformidad con el artículo 7º del Código Fiscal de la Federación se dispone que:

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

¹⁶ Margain Manautou Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario*, Ob.Cit., Págs. 54-58.

En atención a lo expuesto por el numeral en cita los ordenamientos de carácter fiscal entrarán en vigor al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, siempre que éstas no establezcan una fecha posterior, de tal suerte que el sistema que para la vigencia de las leyes o reglamentos fiscales adopta el legislador no es el mismo que el incorporado para el Derecho Civil.

El sistema adoptado por el Derecho Civil es el llamado de "vigencia sucesiva" y el adoptado por el Derecho Fiscal es, en principio, el de "vigencia instantánea", puesto que como se aprecia de la transcripción al artículo 7° del Código Fiscal de la Federación, se desprende como regla general el que las leyes fiscales entraran en vigor al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, sin embargo, dispone como excepción el que entren en vigor en una fecha posterior, siempre que en dichas leyes así se establezca.

Ejemplo de un caso de excepción en la legislación fiscal vigente, en donde no se adoptó el sistema de vigencia instantánea, transcurriendo un período bastante amplio entre la publicación de la norma fiscal y su iniciación de la vigencia, tal es el de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978 y entró en vigor hasta el 1° de enero de 1980; o bien el Código Fiscal de la Federación que se publicó el 31 de diciembre de 1981 que en su artículo 1° transitorio dispuso que entraría en vigor a partir del primero de octubre de 1982.

1.1.1.4. OBJETO O FINALIDAD.

Como se ha visto, la ley es una norma jurídica que crea situaciones generales, impersonales y abstractas, con la única finalidad de mantener el orden y procurar la mejor convivencia dentro del Estado.

Es decir a través de la ley se prescriben de forma hipotética las conductas obligatorias que el gobernado debe seguir a fin de evitar, la mayoría de las veces, la sanción o consecuencia normativa desfavorable que dicha norma condiciona, es para lograr el orden y funcionamiento del Estado al cual pertenecen.

En la ley se contienen tanto derechos como obligaciones, encaminados a otorgar certeza y seguridad jurídica a los gobernados a quienes van dirigidos.

Puede concluirse que la ley tributaria está orientada a dar seguridad jurídica “en cuanto a las conductas que deben desplegar los sujetos obligados para evitar la consecuencia desfavorable que prescriba la norma. Dicha seguridad jurídica se obtiene si en la ley se contienen los elementos esenciales de la obligación, como son, en materia fiscal: los sujetos del impuesto, el objeto del mismo, la base gravable o la forma en que debe determinarse, la tasa del impuesto o la tarifa con la que debe calcularse, así como la época en la que el impuesto deberá pagarse”¹⁷

1.1.2 EL REGLAMENTO.

¹⁷ Calvo Nicolau Enrique, *Tratado del Impuesto Sobre la Renta, Ob.Cit.* pág 243.

Al respecto del reglamento cabe señalar que este es uno de los instrumentos jurídicos más importantes que, como fuente de Derecho Tributario, es emanado del Poder Ejecutivo, cuya elaboración corresponde en forma directa y única al Presidente de la República, para el mejor cumplimiento y aplicación de la ley.

Es decir, dentro de las facultades conferidas al Presidente de la República, encontramos una que al día de hoy reviste suma importancia, contenida en la fracción I, del artículo 89 de nuestra Constitución Política Federal, la facultad reglamentaria, implica para nuestro ordenamiento jurídico tributario, uno de los instrumentos jurídicos más importantes para facilitar la exacta observancia de las leyes a través de la actividad administrativa.

“En efecto, ha sido una inveterada costumbre del nuestro legislador el anunciar, en las leyes impositivas que imponen determinadas obligaciones a los contribuyentes, que será el reglamento el que las precise en cuanto a su número, alcance, extensión, etc.”¹⁸

Es el Reglamento el instrumento jurídico a través del cual se facilita la aplicación, en la esfera administrativa, de las diversas leyes fiscales, pues desarrolla las normas contenidas en éstas, determina cómo facilitar la aplicación de la ley.

Cada una de las leyes fiscales se desarrolla para su aplicación y ejecución en los reglamentos que las preceden en tanto las primeras

¹⁸ Margain Manautou Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario*, Ob.Cit. pág 39.

establecen qué figuras jurídicas regulan y los segundos nos dicen cómo facilitar la aplicación de esas figuras jurídicas.

1.1.2.1. CONCEPTO

De las diferentes definiciones que han sido aportadas por los tratadistas, se anotan las siguientes:

Al respecto el maestro Andrés Serra Rojas señala que “es el conjunto de normas administrativas subordinadas a la Ley, obligatorias, generales e impersonales, expedidas unilateral y espontáneamente por el Presidente de la República, en virtud de facultades que le han sido conferidas por la Constitución o que resulten implícitamente del ejercicio del Poder Ejecutivo.”¹⁹

Para el Lic. Sergio Francisco De la Garza, el reglamento es un acto jurídico formalmente administrativo, tiene su origen en el Presidente de la República, y materialmente legislativo, porque crea situaciones generales, abstractas e impersonales, por medio del cual se desarrollan y complementan en detalle las normas de una ley a efecto de hacer más eficaz y expedita su aplicación a los casos concretos determinando de modo general y abstracto los medios para ello”²⁰

¹⁹ Serra Rojas Andres, *Derecho Administrativo*, Ob. Cit. Pág. 197.

²⁰ De la Garza Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Ob. Cit. Págs 43- 44.

Para el maestro Gabino Fraga "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"²¹

Se concluye que el Reglamento es aquella disposición que crea situaciones generales, abstractas e impersonales, emitido por el Presidente de la República, en atención a la facultad constitucionalmente conferida, con la finalidad de desarrollar las leyes emitidas por el Congreso de la Unión.

Lo primero que debe destacarse del Reglamento es su naturaleza jurídica, es un acto formalmente administrativo y materialmente legislativo; formalmente administrativo en atención al órgano del cual emana, en tanto su emisión es una facultad constitucionalmente conferida al Titular del Poder Ejecutivo, sin embargo es un acto materialmente legislativo en cuanto goza de las características de ser general, impersonal y abstracto.

En este sentido se ha pronunciado la Suprema Corte de Justicia de la Nación al exponer que "... el reglamento es un acto formalmente administrativo y materialmente legislativo; participa de los atributos de la Ley, aunque sólo en cuanto ambos ordenamientos son de naturaleza impersonal, general y abstracta. Dos características separan la ley del reglamento en sentido estricto: este último emana del Ejecutivo, a quien incumbe proveer en

²¹ Gabino Fraga, *Derecho Administrativo*, 33ª Edición, Editorial Porrúa, México 1994, pág. 104.

la esfera administrativa a la exacta observancia de la Ley, y es una norma subalterna que tiene su medida y justificación en la Ley.”²²

Se destaca del Reglamento la subordinación que éste guarda respecto de la ley. Esta subordinación ha sido descrita por el maestro Felipe Tena Ramírez, quien señala que: “esta subordinación del reglamento a la ley, se debe a que el primero persigue la ejecución de la segunda, desarrollando y completando en detalle las normas contenidas en la ley. No puede, pues, el reglamento, ni exceder el alcance de la ley ni tampoco contrariarla, sino que debe respetarla en su letra y espíritu. El reglamento es a la ley lo que la ley a la Constitución, por cuanto la validez de aquél debe estimarse según su conformidad con la ley. El Reglamento es la Ley en el punto en que ésta ingresa en la zona de lo ejecutivo; es el eslabón entre la ley y su ejecución, que vincula el mandamiento abstracto con la realidad concreta”.²³

Asimismo y con base en lo expuesto por los citados Tratadistas puede concluirse que la facultad reglamentaria es dependiente de la ley, ya que la característica fundamental del reglamento es su subordinación a aquélla, es decir su posición es inferior en la jerarquía de las normas tributarias.

“Consecuentemente, los reglamentos de ejecución –como es el de la LISR- en tanto presupongan una ley anterior que regula la materia, no pueden contener sino aquellas normas que sean estrictamente necesarias para la ejecución de la ley a la cual se refieren. Por otra parte, por mayoría

²² Apéndice del Semanario Judicial de la Federación 1917-1988. Segunda parte. Segunda Sala. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Pág. 2559. Tesis de Jurisprudencia.

²³ Tena Ramírez, Felipe *Derecho Constitucional Mexicano*, Trigésima Segunda Edición, Editorial Porrúa México 1998. Pág. 468

de razón, se tiene que concluir que el reglamento, por naturaleza subordinado a la ley, en ningún caso puede prevalecer sobre ella.”²⁴

De igual forma se destacan los principios que rigen a los reglamentos: el de la reserva de la ley y el de preferencia de la ley.

Según el ***principio de la reserva de la ley***, el presidente, al ejercer la facultad reglamentaria, debe abstenerse de legislar, es decir, no puede crear normas jurídicas sobre materias que son de la exclusiva competencia del legislador, como son en materia tributaria, los hechos imponibles, sujetos, bases, tasas exenciones, sanciones, etc. La violación de este principio trae como consecuencia la inconstitucionalidad del reglamento y por consecuencia su impugnabilidad por medio del juicio de amparo.

El ***“principio de la preferencia de la ley”*** proclama que las disposiciones de un reglamento no pueden válidamente contrariar u oponerse a las disposiciones contenidas en la ley que se reglamentan.

Asimismo y respecto de los principios que rigen al Reglamento la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido a través de la Tesis de Jurisprudencia “FACULTAD REGLAMENTARIA DEL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA. PRINCIPIOS QUE LA RIGEN” titulada, que:

“...la facultad reglamentaria se halla regida por dos principios: el de reserva de ley y el de

²⁴ Calvo Nicolau Enrique. *Tratado del impuesto Sobre la Renta*” tomo I, Ob. Cit. Pág. 233

subordinación jerárquica a la misma. El principio de reserva de ley, que desde su aparición como reacción al poder ilimitado del monarca hasta su formulación en las Constituciones modernas, ha encontrado su justificación en la necesidades de preservar los bienes jurídicos de mayor valía de los gobernados (tradicionalmente libertad personal y propiedad), **prohíbe al reglamento abordar materias reservadas en exclusiva a las leyes del Congreso, como lo son las relativas a la definición de los tipo penales, las causas de expropiación y la determinación de los elementos de los tributos, mientras que el principio de subordinación jerárquica, exige que el reglamento esté precedido por una ley cuyas disposiciones desarrolle, complemente o pormenore y en las que encuentre su justificación y medida**".²⁵ (énfasis añadido).

1.1.2.2 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL

Relacionando los artículos 89, fracción I, y 92 constitucionales, tenemos que la facultad reglamentaria recae en el Presidente de la República, y en los Secretarios de Estado y Jefes de Departamento Administrativo, la de refrendar todos los reglamentos, decretos y órdenes del presidente, en los asuntos que sean de la competencia de su ramo.

²⁵ Tesis de jurisprudencia num. 2ª./J.29/99. Suprema Corte de Justicia de la Nación, Novena

Así ésta facultad se desprende de la interpretación a la fracción I del artículo 89 de nuestra Constitución Política Federal que dispone:

“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*”.

(Las cursivas son mías)

Pues si bien dicha redacción no es del todo precisa y clara, el Maestro Gabino Fraga señala:

“El sentido gramatical de la palabra “proveer” es el de poner los medios adecuados para un fin: en el caso, para facilitar la ejecución de las leyes.

Si se analizan las circunstancias prácticas en que las leyes deben ejecutarse, se observará que es necesario para que tengan una exacta observancia, entre otros actos, desarrollar sus preceptos para ajustarlos a las modalidades que tienen las relaciones a las cuales van a ser aplicados. Las disposiciones que detallan los elementos que la ley consigna deben tener el mismo carácter que ésta, pues la fracción se refiere no únicamente a un solo caso de observancia, sino a todos los casos que puedan presentarse, a

diferencia de la ejecución misma, que siempre significa la aplicación concreta de la ley a un caso especial.

En los términos anteriores, la interpretación gramatical de la disposición legal lleva a la conclusión de que en ella se otorga, conjuntamente con otras, la facultad de expedir disposiciones generales que sean el medio adecuado para poder dar exacta observancia a la ley.

Así, la Constitución no se ha formulado conociendo la clasificación teórica de los actos desde el punto de vista material y formal, de tal manera que al decir 'en la esfera administrativa', se indica que las disposiciones de carácter general que hayan de dictarse sean expedidas, no por el Poder Legislativo, sino por el Poder Ejecutivo, dentro de su esfera normal de acción, que no es otra que la esfera administrativa. La Constitución únicamente parte del concepto formal de las funciones, y desde ese punto de vista los reglamentos expedidos por el Ejecutivo tienen un carácter netamente administrativo.

Lo anteriormente expuesto viene a demostrar que la facultad reglamentaria constituye una facultada normal del Poder Ejecutivo que no deriva de ninguna delegación legislativa, sino que la tiene directamente por habérsela otorgado la Constitución."²⁶

Asimismo la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la Tesis de Jurisprudencia que se cita a continuación ha señalado que la

²⁶ CFR. Fraga Gabino, *Derecho Administrativo*, 33ª Edición, Editorial Porrúa, México 1994, pág. 110

facultad reglamentaria otorgada al Titular del Poder Ejecutivo tiene la finalidad de determinar de modo general y abstracto los medios que deberán emplearse para aplicar la ley a los casos concretos:

"REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS, FACULTAD DEL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA PARA EXPEDIRLOS. SU NATURALEZA. 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; y 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 complementando 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 son de naturaleza impersonal, general y abstracta. Dos características separan la ley del reglamento en sentido estricto: este último emana del Ejecutivo, a quien incumbe proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de la Ley, y es una norma subalterna que tiene su

medida y justificación en la Ley. Pero aun en lo que aparece común en los dos ordenamientos, que es su justificación en la Ley. Pero aun en lo que aparece común en los dos ordenamientos, que sean de carácter general y abstracto, separándose por la finalidad que en el área del reglamento se imprime 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.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1988. Segunda Parte. Segunda Sala. Pág. 2559. Tesis de Jurisprudencia”.

1.1.2.3 PROCESO DE FORMACIÓN

Al respecto del proceso de formación del Reglamento es conveniente señalar que al ser esta una facultad Constitucional del Presidente de la República puede entonces afirmarse que su formación queda a discreción de éste, es decir que su ejercicio es espontáneo y tiene lugar cuando el Titular del Poder Ejecutivo considere oportuno realizarlo. Sin embargo, se dan casos en donde la ley establece que la ejecución de alguno de los preceptos en ella contenidos se someterá a los reglamentos respectivos o bien que la propia ley disponga que el Ejecutivo expedirá el o los reglamentos de la misma.

Un claro ejemplo de lo anterior lo encontramos en las disposiciones transitorias del Decreto por el que se establecen, reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 30 de diciembre de 2002, en dónde en su artículo segundo transitorio el legislador estableció:

“El Ejecutivo Federal deberá emitir el Reglamento correspondiente a la ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, a más tardar dentro de los siete meses siguientes a la entrada en vigor del presente Decreto.”

El Decreto en comento entró en vigor, por disposición expresa del mismo el día 1° de enero del 2003, y se conminaba al titular del ejecutivo a la expedición de las normas reglamentarias de la nueva ley del Impuesto Sobre la Renta, siendo emitido y publicado el citado cuerpo reglamentario en el Diario Oficial de la Federación el día 17 de octubre del 2003.

En ese orden de ideas, considero oportuno puntualizar que el Congreso de la Unión no está facultado para conminar al Titular del Poder Ejecutivo al ejercicio de la facultad reglamentaria que le es conferida por mandato constitucional, pues como ya señaló, esta facultad es discrecional y su ejercicio es espontáneo y tiene lugar cuando el Titular del Poder Ejecutivo considere oportuno realizarlo.

1.1.2.4 VIGENCIA

Respecto de la vigencia de los reglamentos de las leyes fiscales, en el artículo 7º del Código Fiscal de la Federación, citado con anterioridad se expresa claramente que entraran en vigor al día siguiente de su publicación salvo que en la propia disposición se establezca una fecha posterior, lo que en el caso de los citados reglamentos ocurre con frecuencia en nuestra materia.

Ahora bien, respecto de la vigencia de éstos, es de señalarse que guarda especial atención puesto que queda supeditada a la vigencia de la ley, sin embargo hay ocasiones en que la ley sufre derogaciones o bien es abrogada sin que al afecto sea emitido el reglamento correspondiente que se adecue a tales situaciones lo que trae como consecuencia el que la vigencia para la aplicación de las normas en el contenidas se vea prorrogada hasta la emisión del normas reglamentarias que resulten adecuadas a las modificaciones o cambios hechos a la ley tributaria.

1.1.2.5 OBJETO O FINALIDAD

Como se ha venido observando el reglamento es la disposición legal que emana del Poder Ejecutivo que tiene por *objeto*:

- a) Facilitar, aclarar, precisar y detallar el alcance de una ley y su aplicación, en función de que los ordenamientos jurídicos emanados del Congreso de la Unión establecen los principios básicos a través de los cuales debe regularse una situación jurídica, sin que la ley descienda al detalle de su aplicación. Los constantes cambios en las

ciencias, en las técnicas, etcétera, harían casi imposible que un ordenamiento jurídico que descendiera al detalle de su aplicación pudiera estar al corriente en esos cambios, si se toma en cuenta que contamos con una abundante recopilación de disposiciones jurídicas emanadas del Congreso de la Unión

- b) Como ha quedado precisado no es función característica del Poder Legislativo enfrentar los problemas que origina la aplicación de una Ley, y por tanto quienes participan en su elaboración, como son los diputados y los senadores, no pueden estar capacitados en todas las ramas de la actividad económica como para establecer en una ley los lineamientos en cuanto al detalle para su correcta aplicación, control, administración, etc.; en cambio el Presidente de la República, titular del Poder Ejecutivo, sí está facultado y capacitado para emitir reglamentos que cuiden los aspectos de detalle sobre los principios generales que se contienen en una ley y desarrolle las normas que ésta contenga, pues para el ejercicio de su cargo cuenta con el auxilio de personal técnico de las diferentes Secretarías quienes, con la experiencia y conocimiento inmediato de los problemas, le sugieren la adopción de medidas reglamentarias adecuadas, toda vez que se encuentran al tanto de los cambios que ocurren en las ciencias y en las técnicas atinentes a su especialidad: por otra parte, nuestro régimen constitucional no tiene establecido un determinado período para emitir reglamentos, adicionarlos o modificarlos.

Asimismo encontramos que la facultad reglamentaria esta limitada al tenor de lo siguiente:

- (i) Está subordinada a la ley y, por lo tanto, deben respetar su letra y contenido, y

- (ii) No deben modificar las disposiciones que contenga la ley emanada del Congreso de la Unión; es decir, no puede rebasar el contenido de la ley creando situaciones que ésta no recoge, pues el reglamento no puede prever mandatos que rebasen el contenido natural de la ley, pues su función es desarrollar y particularizar las situaciones ya legalmente previstas. Sirve como fundamento a lo anterior lo dispuesto en el artículo 72, inciso f), de la Constitución Política, al señalar que en la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos se deben observar los mismos trámites que se establecen para su formación, trámites entre los que no se encuentra la modificación de las leyes por medio de reglamentos que emita el Presidente de la República.

1.1.3 JURISPRUDENCIA

Algunos tratadistas como el Lic. Sergio Francisco de la Garza, niegan la calidad de fuente formal de derecho tributario a la Jurisprudencia, pues ésta no crea normas de derecho, sin embargo debe considerarse a la Jurisprudencia como fuente indirecta y como lo señala el Lic. Raúl Rodríguez y Lobato, fuente real del derecho tributario pues si bien no es creadora de normas, no debe pasarse por alto el hecho de que es a través de ésta que se producen la mayoría de las reformas e innovaciones en las leyes fiscales.

Es decir, los cambios en las leyes obedecen a la interpretación que llevan a cabo de las mismas los Órganos Jurisdiccionales a través de las sentencias que emiten. Así aunque no se crean normas, sí se precisa el contenido y alcance de éstas, su aplicación constituye el medio idóneo para la solución de controversias ya que define la aplicación de la ley a los casos concretos.

Encontramos que "la jurisprudencia ha influido notablemente en las reformas a las leyes impositivas; casi siempre las innovaciones que se introducen a las leyes tributarias obedecen a resoluciones adversas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que han emitido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Tribunales Colegiados de Circuito o el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sobre problemas o situaciones que no ha sido el ánimo del legislador que el contribuyente deje de pagar, sino que esa posibilidad deriva de una laguna o un error de técnica legislativa en la ley tributaria."²⁷

De tal suerte que para el litigante y todo aquel estudioso de la materia tributaria resulta importantísimo el estudio de esta fuente del derecho ya que en muchas ocasiones las resoluciones emitidas por el poder judicial, a través de los órganos competentes, han motivado las reformas en las leyes, a fin de corregir los defectos de inconstitucionalidad que se han detectado, por eso se considera que en México la jurisprudencia tiene una enorme importancia, porque ha sido la que ha venido evolucionando y caracterizando la ley tributaria.

²⁷ Margain Manautou Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario*, Ob. Cit. Pág. 42.

1.1.3.1 CONCEPTO.

“La palabra jurisprudencia proviene del latín jurisprudencia y significa prudencia de lo justo. Ulpiano (DI, 1, 10, 2) define la jurisprudencia como la ciencia de lo justo y de lo injusto (justi atque injusti scientia), esta definición coincide con el sentido etimológico de la voz de el de prudencia de lo justo.

Como virtud intelectual, la prudencia es la virtud que discierne lo justo de lo injusto. Como virtud intelectual, la jurisprudencia implica que la inteligencia adquiera los criterios formados por los jurisperitos para distinguir lo justo de lo injusto (es decir que conozca las reglas jurídicas o normas) y, además, que la inteligencia aprenda el modo de combinar esas reglas, a fin de juzgar sobre cual es la solución justa en un caso determinado, es decir, que aprenda a razonar jurídicamente, que adquiera criterio jurídico”.²⁸

“Se entiende por tal, el criterio establecido y sostenido por los tribunales sobre la interpretación de una ley o la contradicción entre sentencias”.²⁹

Así la “jurisprudencia es la interpretación de la ley, firme reiterada y de observancia general obligatoria, que emana de las ejecutorias pronunciadas

²⁸ *Diccionarios Jurídicos Temáticos*, Segunda Serie, Volumen 2, Hugo Carrasco Iriarte, Editorial Oxford, 2ª. Edición. Pág. 559.

²⁹ Sánchez Hernández Mayolo, *Derecho Tributario*, Segunda Edición, Editorial Cárdenas, Segunda Edición, México 1988, pág. 48.

por la Suprema Corte de Justicia, funcionando en pleno o por salas, y por los Tribunales Colegiados de Circuito”.³⁰

1.1.3.2 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL

De conformidad con lo que señala nuestra Constitución Federal, en su artículo 94, párrafo octavo, “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 consiguiente la Ley de Amparo a través de sus artículos 192 a 196 determina los términos en que debe formularse, interrumpirse o modificarse la jurisprudencia.

Según se observa de los artículos 192 y 193 la Ley de Amparo y 260 del Código Fiscal de la Federación, puede emanar jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de los Tribunales Colegiados de Circuito y de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Se concluye así que los órganos jurisdiccionales competentes para emitirla son la Suprema Corte de Justicia de la Nación, alto tribunal del Poder

³⁰ *Diccionario Jurídico Mexicano*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Editorial Porrúa, Sexta Edición México 1993.

Judicial, cuya jurisprudencia es obligatoria para el resto de los Tribunales que conforman el Poder Judicial del fuero Federal como del fuero Local, así como los Tribunales Colegiados de Circuito. Inclusive el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa puede establecer Jurisprudencia, a través de su Sala Superior, la cual resulta obligatoria para las Salas Regionales que lo conforman.

1.1.3.3 PROCESO DE FORMACIÓN.

Jurisprudencia que emana de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.- Conforme a lo establecido en el artículo 192 de la Ley de Amparo, hay jurisprudencia cuando se dictan Cinco Sentencias no interrumpidas por otra en contrario, en el mismo sentido, sobre asuntos análogos y sin importar el tiempo y que hayan sido aprobadas por lo menos por ocho Ministros si se trata de jurisprudencia proveniente del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación o por Cuatro Ministros si se trata de jurisprudencia emanada de alguna de las Salas. La jurisprudencia que establezca la Suprema Corte de Justicia funcionando en Pleno sobre interpretación de la Constitución, leyes y reglamentos federales o locales y tratados internacionales celebrados pro el Estado Mexicano, es obligatoria tanto para ella como para las Salas que la componen, los Tribunales de Circuito, Juzgados de Distrito, Tribunales Militares y Judiciales del orden común de los Estados, Distrito Federal y Tribunales Administrativos y del Trabajo, locales o federales.

En cuanto a la jurisprudencia que emana de alguna de las Salas de la Suprema Corte de Justicia, será obligatoria para los tribunales mencionados

en el párrafo que antecede, excepto para la Suprema Corte de Justicia actuando en Pleno.

Jurisprudencia que emana de los Tribunales Colegidos de Circuito. En los términos del artículo 193 de la Ley de Amparo, se constituye jurisprudencia cuando se dicten cinco sentencias no interrumpidas por otra en contrario, en el mismo sentido, sobre asuntos análogos sin importar el tiempo, que hayan sido aprobadas por Unanimidad de votos de los Magistrados que los integren y que son en número de tres por cada Tribunal.

La Jurisprudencia proveniente de estos tribunales es obligatoria para los tribunales unitarios, así como para los Juzgados de Distrito, Tribunales militares y judiciales del fuero común de los Estados y del Distrito Federal, y los administrativos y del trabajo, locales o federales.

Jurisprudencia que emana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Para la emisión de la Jurisprudencia dictada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa debe señalarse lo que establece el artículo 260 del Código Fiscal de la Federación:

“Para fijar jurisprudencia, el Pleno de la Sala Superior deberá aprobar tres precedentes

en el mismo sentido, no interrumpidos por otro en contrario”

Asimismo constituyen jurisprudencia las resoluciones pronunciadas por la Sala Superior, aprobadas por lo menos por siete magistrados que diluciden las contradicciones de tesis sustentadas en las sentencias emitidas por las Secciones o por las Salas Regionales del Tribunal

También se fijará jurisprudencia por alguna Sección de la Sala Superior, siempre que se aprueben cinco precedentes no interrumpidos por otro en contrario.”

De conformidad con el artículo 259 del Código Fiscal de la Federación, los precedentes necesarios para la emisión de la jurisprudencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se constituyen con las tesis sustentadas en las sentencias o en las resoluciones de contradicción de sentencias, aprobadas en el pleno, por lo menos por ocho magistrados de la Sala Superior, y siempre que estas se publiquen en la Revista del citado Tribunal.

Asimismo constituyen precedente las tesis sustentadas en las sentencias de las Secciones de la Sala Superior, siempre que sean aprobadas cuando menos por cuatro de los magistrados integrantes de la

Sección de que se trate y que de igual manera se publiquen en la Revista del Tribunal.

1.2. LAS REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS.

En los puntos anteriores se han expuesto las características principales de algunas de las fuentes formales del derecho fiscal, así como su importancia y trascendencia dentro de nuestro marco legal tributario, analizándose en atención al principio de la jerarquía de normas.

Sin embargo existen otros cuerpos normativos que llaman especial atención por sus características y efectos, siendo estas las reglas generales administrativas que se contienen en la Resolución Miscelánea Fiscal.

En efecto, ha sido práctica de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la emisión y publicación generalmente anual de lo que ha denominado Resolución Miscelánea Fiscal, la cual se emite fundamentalmente en virtud de la facultad que le es conferida en el artículo 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación, siendo a través de ésta norma que la mencionada Secretaría da a conocer el grupo de diversas "Reglas de Carácter General" dictadas para el mejor cumplimiento de sus facultades básicas de recaudación de los impuestos, situación que ha sido cuestionada por los abogados postulantes y litigantes, en atención a que es frecuente encontrar con que estas reglas generales desatienden principios básicos que rigen nuestro sistema legal tributario.

Bajo ese orden de ideas surge la interrogante respecto de si estas reglas son también fuente del Derecho Fiscal, por lo que resulta necesario entrar a su análisis, desentrañando en principio su naturaleza y concepto.

1.2.1. CONCEPTO.

De la lectura que se haga al artículo 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación es facultad de las "Autoridades Fiscales", publicar anualmente disposiciones de carácter general; estas disposiciones deben ser agrupadas de manera que faciliten su conocimiento, así, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se encarga de emitir, publicando en el Diario Oficial de la Federación, lo que ha llamado "Resolución Miscelánea Fiscal", principalmente porque se trata de un paquete de reglas o disposiciones que regulan diversos conceptos de la legislación fiscal que en la mayoría de los casos complementan.

De tal suerte que se introducen como parte del vocabulario del Derecho Fiscal los conceptos de Miscelánea Fiscal y su contenido, es decir, las reglas generales administrativas de carácter general dictadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Por lo anterior se exponen los conceptos que en el ámbito jurídico administrativo y doctrinario se han aportado.

1.2.1.1. JURÍDICO.

El primer problema al que nos enfrentamos respecto del contenido de la llamada "Resolución Miscelánea Fiscal", es decir, en especie, las reglas generales administrativas, es la determinación de su concepto y ubicación dentro del marco legal tributario, en tanto, recientemente han sido objeto de discusión y análisis por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el Poder Judicial Federal e incluso por nuestro Máximo Tribunal Federal.

Los conceptos que se exponen a continuación son los emitidos por nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación, (SCJN) Tribunales Colegiados de Circuito (TCC) y Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA), al respecto de lo que son las reglas generales administrativas.

A) Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Bajo el rubro de "REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS. LAS DICTADAS EN EJERCICIO DE UNA FACULTAD CONFERIDA POR LA LEY A UNA SECRETARIA DE ESTADO, NO PUGNAN CON EL PRINCIPIO DE DISTRIBUCIÓN DE ATRIBUCIONES ENTRE LOS ORGANOS DEL PODER PÚBLICO" el pleno de nuestro Alto Tribunal a señalado que:

"...las reglas generales administrativas dictadas en ejercicio de una facultad conferida por una ley expedida por el Congreso de la Unión a una Secretaría de Estado constituyen una categoría de ordenamientos que no son de índole ni legislativa ni reglamentaria, sino

que se trata de cuerpos normativos sobre aspectos técnicos y operativos para materias específicas, cuya existencia obedece a los constantes avances de la tecnología y al acelerado crecimiento de la administración pública, por lo que su expedición no pugna con el principio de distribución de atribuciones entre los diferentes órganos del poder público...³¹ (Énfasis añadido)

Reiterando el concepto manifestado en la transcripción anterior, en la tesis identificada bajo el rubro de "REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS EXPEDIDAS POR LOS SECRETARIOS DE ESTADO EN USO DE UNA FACULTAD AUTORIZADA POR EL CONGRESO DE LA UNION. DIFERENCIAS CON LOS REGLAMENTOS, DECRETOS, ACUERDOS Y OPRDENES DICTADAS POR EL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA."

Queda claramente establecido que para la Suprema Corte de Justicia de la Nación, "las reglas generales administrativas,...son cuerpos normativos sobre aspectos técnicos y operativos para materias específicas, cuya existencia obedece a los constantes avances de la tecnología y al acelerado crecimiento de la administración pública."³²

Asimismo podemos concluir de la definición anterior establecida por el pleno de nuestro Máximo Tribunal Federal que la naturaleza **intrínseca** de

³¹ Tesis P. XIV/2002. Novena, Época. Pleno. SJF Y G., Tomo XV, Abril de 2002, Pág. 9. Materia Constitucional Administrativa.

las reglas generales administrativas emitidas por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público radica en que éstas son **cuerpos normativos** cuya índole no es ni legislativa ni tampoco reglamentaria, puesto que son normas que obedecen a cuestiones de **orden técnico y operativo**.

B) Tribunales Colegiados de Circuito.

Aún cuando no se ha aportado con claridad una definición para el contenido de la Resolución Miscelánea Fiscal federal expongo lo señalado por el Segundo Tribunal Colegiado del Quinto Circuito, en la Tesis de Jurisprudencia Núm. V2o. J/50 que es del tenor siguiente:

“De conformidad con el artículo 33, fracción I, inciso g) y último párrafo del Código Fiscal de la Federación, la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior publicada en el Diario Oficial de la Federación, tiene carácter obligatorio para los contribuyentes ya que es expedida en uso de las facultades que poseen las autoridades fiscales para reglamentar la aplicación de la ley en lo que ésta le confiere facultades, la cual constituye un agrupamiento de disposiciones de carácter general aplicables al comercio exterior, que por regla general se publica anualmente y regula diversas figuras jurídicas previstas en las leyes fiscales, cuya

³² Tesis P. XV/2002 Novena Época, Pleno, SJF y G., Tomo XV, Abril de 2002, , Pág.6,

publicación, además es indefectible, a fin de que sea del conocimiento de los contribuyentes, pudiendo en ocasiones publicarse aisladamente cuando sus efectos se limiten a períodos inferiores a un año...”³³ (Las negrillas y subrayado es añadido).

De la transcripción anterior se desprende que si bien no se expresa claramente una definición respecto de nuestro objeto de estudio sí se denota que para el citado Tribunal la característica de las reglas generales es que éstas son disposiciones generales y obligatorias que sirven para reglamentar la aplicación de la ley en lo que esta les concede facultades, es decir regulan diversas figuras jurídicas previstas en la norma tributaria.

C) Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, según se desprende de los precedentes y tesis que emite, no ha señalado con precisión y claridad un concepto de las reglas que de forma generalmente anual, dicta la citada Secretaría, no obstante se expone a continuación un fragmento del considerando segundo de la sentencia emitida en el Juicio Núm. 2259/99-02-02-8 en fecha 21 de febrero del 2000, por los Magistrados integrantes de la Segunda Sala Regional Norte-Centro del citado Tribunal en el cual señalaron:

Materia Administrativa.

³³ Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Época Novena, Tomo XII, Diciembre de 2000, Tesis de Jurisprudencia.

"[...]

Las mencionadas reglas aún cuando **disposiciones de carácter administrativo, son de aplicación general**, cuya emisión la hace la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por voluntad del propio legislador, por lo que, contrariamente a lo expuesto por el demandante, no pueden considerarse criterios que únicamente general derechos a su favor, **sino que se trata de un complemento de la disposición legal, que por tal circunstancia resulta de cumplimiento obligatorio.**³⁴

[...]" (Énfasis añadido)

Denotándose con meridiana claridad que si bien reiteran que se trata de disposiciones de carácter general, otorgan la característica de señalar que no se trata de criterios que únicamente generen derechos a favor de quienes van dirigidos sino que son disposiciones generales que **complementan la disposición legal** lo que les otorga además la característica de ser **obligatorias.**

Asimismo resulta interesante analizar lo que al respecto de las citadas reglas ha dicho recientemente la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJFA al señalar:

³⁴ Esta sentencia sustenta el Criterio Aislado que aparece publicado en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Año III, Cuarta Época, Núm. 24, Julio de 2000, pág. 53.

“Es de explorado derecho que **las resoluciones misceláneas fiscales contienen los criterios a que se refiere el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación, respecto a la aplicación de las disposiciones fiscales, por lo tanto, al ser publicadas en el Diario Oficial de la Federación, solamente deben contener reglas de aplicación de las mismas, sin que puedan exceder en cuanto a las obligaciones y cargas a los particulares, de las previstas en la ley.**”³⁵ (Énfasis añadido)

Determinando que las resoluciones misceláneas fiscales contienen **critérios para la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que puedan exceder en cuanto a las obligaciones y cargas a los particulares.**

1.2.1.2. ADMINISTRATIVO.

En el ámbito administrativo encontramos que no existe un concepto claramente establecido por la autoridad administrativa que emite la Resolución Miscelánea Fiscal, en atención a que al remitirnos a su considerando único, que emite anualmente, se expone lo que señala el artículo 33 fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación:

³⁵ Considerando Sexto de la sentencia que sustenta la Tesis Núm. V.P.2aS-203 que aparece

“Que de conformidad con el artículo 33 fracción I inciso g) del 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.” (el realzado es añadido)

Es decir, únicamente se retoma lo establecido por el legislador en el artículo ya indicado de dónde se puede destacar que se califica a la “Resolución Miscelánea Fiscal” como un ordenamiento en el que se agrupan disposiciones de carácter general aplicables a impuestos federales y derechos, en atención a que de forma aparte se publican aquellas disposiciones relacionada con el comercio exterior, sin otorgar ninguna calificación particular respecto de lo que son las reglas generales administrativas contenidas en la miscelánea fiscal.

No obstante se toma lo aseverado por la Administración Local Jurídica de Ingresos de Ciudad Obregón, Sonora, en la Revisión Fiscal Núm.

150/2000, y que aparece publicado en el Considerando Sexto, segundo y tercer párrafo, de la ejecutoria emitida por el Segundo Tribunal Colegiado del Quinto Circuito, respecto del concepto y naturaleza jurídica que guarda la Resolución Miscelánea Fiscal, siendo del orden siguiente:

“...la Resolución de Miscelánea se emite por el titular de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público o en su caso el presidente del Servicio de Administración Tributaria, para reglamentar la aplicación de la ley en lo que ésta le reserve facultades, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 33, fracción I, inciso g) y último párrafo, del Código Fiscal de la Federación.

...la Resolución Miscelánea fiscal se emite como un compendio reglamentario de las disposiciones de carácter general aplicables al comercio exterior, según se aprecia en sus propios considerandos que se publican anualmente y que comprenden todo tipo de reglamentaciones a las diversas figuras jurídicas previstas en las leyes fiscales específicamente...”

Calificando a la Resolución Miscelánea fiscal como una compendio que contiene “reglamentaciones” a las diversas figuras jurídicas previstas en las leyes fiscales.

1.2.1.3. DOCTRINARIO

Algunos autores han considerado a la Miscelánea Fiscal como:

“Un conjunto de reglas relacionadas con una serie de contribuciones que los contribuyentes deberán aplicar para lograr un mejor cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Los derechos y obligaciones que se contemplan en la miscelánea fiscal tienen una vigencia anual.”³⁶

Asimismo como “resoluciones que contienen **reglas generales en materia fiscal y aduanera, que constituyen verdaderas normas reglamentarias, con la finalidad de proveer en la esfera administrativa al cumplimiento de la ley,** en clara contravención al artículo 89, fracción I constitucional”³⁷

El Lic. Hugo Carrasco Iriarte en la serie de Diccionarios Jurídicos Temáticos Volumen 3, define a la Miscelánea Fiscal como el **“conjunto de reglas de carácter general y disposiciones que constantemente pronuncia la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el transcurso de cada ejercicio fiscal”**

³⁶ García López-Guerrero Luis, *Derecho de los Contribuyentes* Instituto Politécnico Nacional, Cámara de Diputados Del H. Congreso De La Unión, UNAM, Primera Reimpresión México 2000. Pág. 38.

³⁷ Rohde Ponce Andres, *Derecho Aduanero Mexicano*, Ediciones Fiscales ISEF, México 2001, Pág 166

“El Fisco Federal con el objeto de mejorar el cumplimiento de sus facultades fiscales y aclarar cada vez mejor las obligaciones fiscales de los contribuyentes anualmente publica una serie de **resoluciones que establecen disposiciones de carácter general** agrupadas para una mejor facilidad en su manejo y conocimiento, y por el tipo de leyes que abarca, **en una reglamentación conocida comúnmente como miscelánea fiscal.**”

Inclusive hay autores como **Augusto Fernández Sagardi**, que nos explica que:

“Existen otros **documentos que contienen criterios de las autoridades y que por sí estar publicados en el DOF son obligatorios para la autoridad y generan derechos para los particulares**, como son la RMF, (sic) la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior y la Resolución de Facilidades Administrativas en el Régimen Simplificado, que se publican cada año.

Estos **criterios** de la Autoridad no son ley, pero tiene una enorme aplicación práctica ya **que contienen la normatividad a que se sujetarán obligatoriamente las autoridades fiscales**. No son ley pero generan derechos a los particulares. Ejemplos clásicos de criterios de autoridades fiscales los tenemos en las Resoluciones Misceláneas, la Fiscal y la de Comercio Exterior, así como la de Facilidades Administrativas en el Régimen Simplificado, publicadas anualmente en el Diario Oficial de la Federación y que **son un conjunto de reglas que contienen los criterios de las**

autoridades fiscales respecto de diversas cuestiones referidas a las leyes tributarias y aduanera.³⁸

De las definiciones anteriormente expuestas se destaca lo siguiente:

A) La Suprema Corte de Justicia de la Nación, como máximo tribunal federal sostiene que las reglas generales administrativas agrupadas para su conocimiento a través de la llamada "Resolución Miscelánea Fiscal" son cuerpos normativos que no son de índole ni legislativa ni reglamentaria en tanto obedecen a cuestiones de orden técnico y operativo para la mejor aplicación de la ley.

Sin embargo la posición que guardan los Tribunales de rango inferior así como los autores expuestos en párrafos anteriores es que estas reglas además de ser de carácter general son verdaderos cuerpos normativos de índole reglamentaria y obligatoria. Tienen la característica de ser normas reglamentarias toda vez que se expiden con la finalidad de que se facilite el cumplimiento de las leyes fiscales y para el mejor cumplimiento de las facultades de las autoridades tributarias así como de las obligaciones a cargo de los contribuyentes.

B) Estos cuerpos normativos son de naturaleza administrativa, en atención a que son emitidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

³⁸ Fernández Sagardi Augusto *Comentarios y anotaciones al Código Fiscal de la Federación*, Editorial Sicco, México 2000. Pág. 119.

(órgano concentrado del Poder Ejecutivo) en virtud de una facultad que le fue conferida por mandato legal.

De las definiciones antes expuestas se colige que no existe uniformidad respecto a la naturaleza intrínseca de las reglas, pues la doctrina expresa que son verdaderos cuerpos normativos de carácter reglamentario y nuestra Suprema Corte de Justicia las ha definido como cuerpos normativos de carácter técnico y operativo distintos de las normas reglamentarias.

Cabe destacar que la definición aportada por nuestro Tribunal Supremo delimita el campo de acción de las mencionadas reglas ya que al señalar que éstas deben versar, **únicamente**, sobre aspectos técnicos y operativos, sin que puedan, bajo esa tesitura, invadir el campo de acción de la ley (cuerpo normativo de naturaleza legislativa), a quien, en nuestra materia, le corresponde definir el sujeto, el objeto, la base, la tasa y la tarifa del impuesto, ni tampoco la del reglamento (cuerpo normativo de naturaleza administrativa-legislativa), al que, como hemos visto, le corresponde proveer en la esfera administrativa la exacta observancia de la ley a la que complementa, es decir, esta calificación hecha por la Suprema Corte nos llevaría a delimitar el campo de acción de las citadas reglas.

Así, de la definición aportada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ésta se entiende bajo las siguientes características:

- Las reglas generales administrativas son cuerpos normativos.
- Estos cuerpos normativos se refieren a aspecto técnico-operativos.

- Obedecen al acelerado crecimiento de la administración pública.

De tal suerte que las reglas generales administrativas, son cuerpos normativos relativos al vocabulario, procedimientos y recursos de materias específicas que facilitan la aplicación de la ley, atendiendo al acelerado crecimiento de la administración pública y a los avances de la tecnología.

Lo anterior encuentra su sustento en la ejecutoria emitida por el pleno de la Suprema Corte de la Nación, misma que da origen a la tesis número P.XIII/2002, la cual en su considerando tercero señala:

"...el gran desarrollo de la actividad administrativa ha exigido el establecimiento de las estructuras necesarias para proporcionar un eficaz y eficiente funcionamiento del sector público, tendente (sic) a satisfacer las necesidades de la población, entre ellas, la expedición de leyes que confieren facultades normativas a los secretarios de Estado, y se está en presencia de una normatividad de este género, cuanto a través de un acto formalmente legislativo o reglamentario el Congreso de la Unión o el presidente de la República habilitan a un órgano de la administración para regular una materia concreta y específica, sea que ésta haya sido objeto de regulación con anterioridad o que no lo haya sido, de acuerdo con los

principios y lineamientos convenidos en la propia norma habilitante.

(...)

Lo anterior se justifica en la medida que el Poder Legislativo no suele ocuparse de los detalles técnico-operativos que surgen en el funcionamiento de la administración pública, de ahí que resulte apropiado que los secretarios de Estado como integrantes de la administración pública federal, conforme con lo dispuesto por el artículo 90 constitucional, cuenten con las atribuciones necesarias para dar agilidad, prontitud firmeza y precisión a los actos de aplicación de la ley específica que expida el Congreso de la Unión...se asigna directamente a un órgano de la administración pública federal una tarea operativa para facilitar la aplicación de una ley específica dentro de su campo de acción.

(...)

...‘las reglas generales administrativas’, emitidas por un secretario de Estado, constituyen cuerpos normativos de detalles técnicos y operativos para específicas, cuya existencia obedece a los avances de la tecnología y al acelerado crecimiento de la administración pública...’³⁹

Lo que queda claro de la anterior transcripción, es que las reglas generales administrativas son normas que versan sobre aspectos de índole técnica y operativa en tanto allanan y facilitan la aplicación de la ley, en materias específicas.

Asimismo la Suprema Corte de Justicia de la Nación señaló que si bien cierto las reglas generales administrativas son cuerpos de carácter técnico-operativo, esto debe entenderse o analizarse a la luz de dos características más, es decir, al acelerado crecimiento de la administración Pública y a los constantes avances de la tecnología.

De tal suerte que para abundar al tiempo que precisar la calificación hecha por la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto del objeto de estudio del presente trabajo apuntamos el significado de los vocablos “técnico” y “operativo” siendo del orden siguiente:

“TECNICO: Adj. Perteneciente o relativo a las aplicaciones de las ciencias y las artes. Dicho de una palabra o de una expresión empleada exclusivamente y con sentido distinto del vulgar, en el lenguaje propio de un arte, ciencia u oficio, etc. Persona que posee los conocimientos especiales de una ciencia o arte. Conjunto de procedimientos y recursos de que se sirve una ciencia o arte. Pericia o habilidad para usar los procedimientos y recursos.

³⁹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Instancia: Pleno, Novena

Habilidad para ejecutar cualquier cosa o para conseguir algo.”⁴⁰

“**OPERATIVO**: Adj. Dicho de una cosa. Que obra y hace su efecto. Preparado o listo para ser utilizado o entrar en acción. Dispositivo. Organización para cometer una acción.”⁴¹

Con relación a las definiciones antes expuestas de los adjetivos “técnico-operativo” tenemos que “técnico” se refiere tanto al vocabulario, como a los conocimientos o procedimientos propios de una ciencia o arte, en tanto “operativo” se refiere a una situación de acción.

Ahora bien, por administración pública tenemos que en el Diccionario Jurídico Mexicano se define como:

“Por administración pública se entiende generalmente aquella parte del Poder Ejecutivo a cuyo cargo está la responsabilidad de desarrollar la función administrativa. De esta manera la administración pública puede entenderse desde dos puntos de vista, uno orgánico, que se refiere al órgano o conjunto

Epoca, Tomo XV, Marzo de 2002, pág. 482.

⁴⁰ *Diccionario de la Lengua Española*, Real Academia Española. Vigésima Segunda Edición. Editorial Espasa, Madrid 1992, Tomo II. Pág. 2144.

⁴¹ *Ibidem*. Pág. 1624.

de órganos estatales que desarrollan la función administrativa y desde el punto de vista formal o material, según el cual debe entenderse como la actividad que desempeña ese órgano o conjunto de órganos. Con frecuencia suele identificarse a la función administrativa como la actividad de prestación de servicios públicos tendientes a satisfacer las necesidades de la colectividad.”⁴²

Continuando con nuestro análisis, se define a la tecnología, de conformidad con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española como:

“**Tecnología.** Conjunto de teorías y de técnicas que permiten el aprovechamiento práctico del conocimiento científico. Tratado de los términos técnicos. Lenguaje propio de una ciencia o arte. Conjunto de los instrumentos y procedimientos industriales de un determinado sector o producto.”⁴³

Una vez precisados los conceptos anteriores, se puede llegar a la conclusión de que las reglas generales administrativas son normas relativas

⁴² *Diccionario Jurídico Mexicano*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Decimatercera edición, México 1999, Editorial Porrúa, Pág. 107.

⁴³ *Diccionario de la Lengua Española*, Real Academia Española, Vigésima Segunda Edición. 2001, Tomo II.

al vocabulario y procedimientos de una materia específica regulada por la ley, que requiere de un conocimiento particular y que facilitan la aplicación de la ley básicamente en el campo de la administración pública en tanto deben servir para facilitar la actividad de prestación de servicios públicos tendientes a la satisfacción de las necesidades de la colectiva, en tanto se aprovechan los avances de la tecnología.

Es decir que la Resolución Miscelánea Fiscal debe contener normas que contengan facilidades para la aplicación de la ley fiscal en circunstancias tales como la utilización de internet en materia de recepción de pagos, presentación de formatos, etc., en beneficio de los contribuyentes.

C) No obstante lo anterior, en atención al contenido de las reglas generales administrativas que emite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, éstas son un instrumento normativo de carácter general y abstracto a través del cual la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establece los lineamientos para la aplicación de la legislación fiscal, son verdaderos cuerpos normativos de carácter reglamentario que indican al contribuyente cómo aplicar la hipótesis normativa prevista en la ley.

CAPITULO 2.

LAS REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS.

CAPITULO 2.

LAS REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS.

2.1. ANTECEDENTES.

A partir del 23 de febrero de 1981, apareció publicada en el Diario Oficial de la Federación, la primera Resolución Miscelánea Fiscal, denominada entonces: "Resolución que establece reglas generales administrativas y otras disposiciones de carácter fiscal para el año de 1981"

Dicho documento estableció en su único Considerando lo siguiente:

"...

Que es conveniente expedir a principios de cada año una resolución que establezca las disposiciones administrativas de carácter fiscal para el año de que se trate.

Que es una necesidad, independientemente de ser de gran utilidad, la expedición de estas reglas generales y disposiciones de carácter fiscal y es pertinente prever que las distintas unidades administrativas de la Secretaria puedan adicionarlas, modificarlas o suprimirlas, de

acuerdo a su respectiva competencia, en la medida que las circunstancias lo requieran...”

De la anterior transcripción tenemos que:

- a) Se destaca la conveniencia, así como la necesidad, de la emisión de una “resolución” que establezca disposiciones administrativas generales de carácter fiscal.
- b) Indica la utilidad de la expedición de éstas reglas.
- c) Señala que otras unidades dependientes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público puedan adicionarlas, modificarlas o suprimirlas de acuerdo con su respectiva competencia, en la medida que las circunstancias lo requieran. Es decir, se facultaba a las distintas unidades administrativas adscritas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que a su *discreción* adecuaran el contenido de las citadas reglas según las circunstancias del caso particular.

Así, con la publicación en el Diario Oficial de la Federación de esta resolución, se inició la práctica reiterada de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de la emisión y publicación de lo que hoy conocemos como “Resolución Miscelánea Fiscal”, en la que actualmente se publican alrededor de quinientas reglas de carácter general, además, de las reglas que se agrupan y publican en materia de comercio exterior.

Hasta este momento, era a través de la citada resolución, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 23 de febrero de 1981, que se estableció como una facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la emisión de disposiciones de carácter administrativo, pero general, que dieran agilidad en la aplicación de las leyes fiscales.

No obstante lo anterior, fue hasta el 31 de diciembre de 1981, fecha en que se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el nuevo Código Fiscal de la Federación, cuya disposición transitoria estableció que entraría en vigor hasta el día 1° de octubre de 1982, que se adicionó el artículo 33, en el que se otorgó, a través de la ley, la facultad a las autoridades fiscales de publicar anualmente las disposiciones administrativas generales de carácter fiscal; artículo que hasta el día de hoy se encuentra vigente con el mismo texto.

Así, desde 1982 se inició por disposición expresa de la ley, con vigencia anual, la expedición de resoluciones que contienen reglas generales, estableciendo disposiciones reglamentarias de las leyes fiscales y de la ley aduanera.

Es a partir de 1994 que las citadas reglas generales se expiden y se publican por separado: a) la Resolución Miscelánea Fiscal que contiene reglas generales en materia de impuestos federales y, b) la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior, relacionada con impuestos sobre el comercio exterior.

2.2. CLASIFICACIÓN.

En atención a la materia que regulan tenemos que las reglas generales administrativas pueden ser clasificadas en tributarias, de comercio exterior y financieras.

2.2.1 TRIBUTARIAS.

La clasificación de las reglas generales administrativas en tributarias atiende a la materia que regulan toda vez que se expiden como un modo de aplicación de las leyes fiscales relativas al impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, impuesto al activo, impuesto especial sobre producción y servicios, impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, derechos, contribuciones de mejoras e impuesto sobre automóviles nuevos.

En virtud de las situaciones jurídicas, generales, abstractas e impersonales que prevalecen en la ley, estas reglas desarrollan y complementan, además de los reglamentos, las situaciones que regula la ley, para obtener así una aplicación de la misma, más pronta, efectiva y práctica.

2.2.2 DE COMERCIO EXTERIOR.

A partir de 1994, se expiden y publican por separado las reglas generales administrativas que se refieren única y exclusivamente a los impuestos en comercio exterior, además de la materia aduanera.

Al igual que la Resolución Miscelánea Fiscal, contiene disposiciones reglamentarias; éstas se expiden por el Servicio de Administración Tributaria, órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Su vigencia es de igual forma anual y son reglas que resultan reglamentarias de la Ley Aduanera y de la Ley de Comercio Exterior.

2.2.3. FINANCIERAS.

Éstas detallan o complementan las leyes que regulan el sistema financiero mexicano, como lo son la Ley del Mercado de Valores, Ley de Instituciones de Crédito, Ley del Banco de México, Ley de Sociedades de Inversión, Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, Ley Federal de Instituciones y Fianzas, Ley General de Organizaciones y Actividades auxiliares del Crédito y Ley para regular las Agrupaciones Financieras y en algunos casos la Legislación Mercantil.

2.3 PROCESO DE CREACIÓN.

Respecto del proceso de creación de las reglas generales administrativas, es necesario establecer la autoridad administrativa competente para su emisión.

El principal fundamento para su elaboración se encuentra establecido en el inciso g) de la fracción I del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación que dispone:

"Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

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

[...]

g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a períodos inferiores a un año..."

(Énfasis añadido)

Es importante señalar que el artículo antes transcrito se encuentra inmerso en el Título III del citado ordenamiento tributario, en el que se establecen las facultades de las autoridades fiscales, no obstante se destaca que dicho numeral no precisa a qué "autoridades" se refiere.

Lo anterior se subraya si como autoridades fiscales, tenemos en primer lugar, a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y como órgano desconcentrado de dicha Secretaría al Servicio de Administración Tributaria, quien a su vez cuenta con diversas dependencias.

Ahora bien, al remitirnos a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 15 de mayo del 2003,

encontramos que ésta se expide, con fundamento, además del artículo 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación, en lo dispuesto por los artículos 16 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal; 14, fracción III, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 4°, fracción XVII, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, como base para fundar la competencia de las "autoridades fiscales" que emiten dichas reglas.

De tal suerte tenemos que el artículo 16 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal dispone:

"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 cualquiera 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, aquéllos conservan su calidad de 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 respectivo. A las Secretarías, Oficialía Mayor y a las 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.”

De conformidad con el artículo 16 de la Ley orgánica de la Administración Pública Federal antes transcrito estará a cargo de los titulares de las Secretarías de Estado:

- a) El trámite y resolución de los asuntos de su competencia.
- b) Delegar sus facultades, salvo aquellas que por disposición de la ley o reglamento interior deber ser exclusivas del Secretario.
- c) Adscribir orgánicamente las unidades administrativas establecidas en el reglamento mediante acuerdos y,
- d) Publicar en el Diario Oficial de la Federación estos acuerdos.

Por su parte el artículo 31 de la referida Ley, en el que se establecen las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, contiene 25 fracciones, de entre las cuales sólo las que se citan a continuación tiene

injerencia en el tema de que se trata, no obstante se considera que al citarse como fundamento para fijar la competencia del órgano que emite la Resolución Miscelánea Fiscal, se haga de forma indebida ya que se esta fundamentando en forma genérica y sin precisar la o las fracciones que resultan aplicables, a las atribuciones que le confiere la ley al órgano que emite dichas disposiciones generales.

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

"A la Secretaria 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...**XXXV**.- Los demás que le atribuyan expresamente las leyes y reglamentos."

De éste artículo se desprende básicamente la competencia y facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tratándose del estudio y formulación de proyectos de leyes y disposiciones fiscales, así como la recaudación de los ingresos del Estado, a través del cobro de las

diferentes contribuciones en los términos establecidos en las leyes fiscales aplicables, sin que se señale de forma expresa la facultad de la citada Secretaría para la emisión de "disposiciones de carácter general" tal y como lo dispone el inciso g) fracción I del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación.

Por su parte la fracción III del artículo 14 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria dispone como una facultad del Presidente de dicho Organismo desconcentrado la de:

"Art. 14.

...

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

..."

(Énfasis añadido)

Entendiéndose que el Presidente del Servicio de Administración Tributaria, está facultado para emitir disposiciones que permitan aplicar de forma eficiente las leyes, reglamentos, circulares etc., relativos a la materia fiscal y aduanera, por lo que se le otorga la potestad, a través de su Ley Orgánica para la emisión, en el ámbito administrativo, de aquellas disposiciones necesarias para una mejor aplicación de la ley, se puede

entonces señalar que se trata de disposiciones administrativas que surgen como un modo de aplicación para la legislación fiscal y aduanera federal.

Al respecto del artículo en cita, cabe destacar que mediante la publicación en el Diario Oficial de la Federación, del Decreto por el que se adicionan y derogan diversas disposiciones contenidas en la Ley del Servicio de Administración Tributaria, el día 12 de junio del 2003, se reformó el contenido del artículo 14 y en el artículo 7°, fracción XVI, se dispone lo siguiente:

"Art. 7°.

...

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

De dónde se desprende que se amplía el ámbito de aplicación de estas reglas generales administrativas, al establecer como facultad del Presidente del Servicio de Administración Tributaria la emisión de disposiciones de carácter general "necesarias para el ejercicio eficaz de sus facultades", aunado a que ya que no las restringe a la legislación fiscal y aduanera, sino que abarca todas las leyes, tratados y disposiciones de carácter fiscal.

Asimismo a través del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, en la fracción XVII del artículo 4, se ratifica la facultad conferida al Presidente del citado organismo, cuando dispone:

"El Presidente del Servicio de Administración Tributaria ejercerá las siguientes facultades:

I.-

II.-

(...)

XVII.- Aquellas que le confiere el Artículo 14 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria o cualquier otra disposición jurídica."

Resulta conveniente citar lo dispuesto en las fracciones XXXIV y XXXV del artículo 6° del Reglamento de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las cuales disponen:

"El Secretario tendrá las siguientes facultades no delegables:

XXXIV. Dictar las reglas de carácter general en las materias competencia de la Secretaría, y

XXXV. Las demás que con este carácter se establezcan por ley, por reglamento o le confiera el Presidente de la República.”

Se establece como una facultad **no delegable** del Secretario de Hacienda y Crédito Público, dictar las reglas generales en las materias de competencia de la secretaría, así como aquellas que se establezcan por ley, por reglamento o le confiera el Presidente de la República.

Derivado del análisis de la Ley Orgánica del Servicio de Administración Tributaria como del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se desprende una incongruencia en relación a la competencia de éstos órganos para emitir las reglas generales administrativas ya que se contraponen y de esto se deriva una incompetencia por parte del Presidente del Servicio de Administración Tributaria para su emisión.

Asimismo, respecto del tratamiento del órgano administrativo encargado de emitir las reglas generales administrativas no pasa inadvertido el hecho de que existen reglas que se emiten por mandato expreso de la ley, refiriéndose en todo caso de forma indistinta en los diferentes preceptos normativos a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (organismo centralizado de la Administración Pública Federal) o al Servicio de Administración Tributaria (organismo desconcentrado de la citada Secretaría de Hacienda)

Como ejemplos de lo anterior encontramos el artículo 86, fracción II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en dónde hace referencia a las reglas generales que deba expedir el Servicio de Administración Tributaria, por su parte el artículo 15, en su fracción X, inciso i), se refiere a las reglas generales que en caso expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Bajo esa tesis, se desprende que el legislador dispuso aunque no de forma uniforme el que la Autoridad Fiscal encargada de la emisión de nuestro objeto de estudio lo sea la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o el Servicio de Administración Tributaria.

Como se ha apuntado las disposiciones contenidas en las diversas leyes que componen el cuerpo normativo fiscal remiten para su cumplimiento a las reglas que al efecto emitan, bien sea la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o el Servicio de Administración Tributaria, situación que no define la imprecisión contenida en el artículo 35, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación.

Al respecto, resulta importante citar lo que el Código Fiscal a través del artículo 33, establece en su último párrafo:

"Art. 33.-

...

Cuando las Leyes, Reglamentos y demás disposiciones legales hagan referencia u otorguen atribuciones a la Secretaría de

Hacienda y Crédito Público o a cualquiera de sus Unidades Administrativas, se entenderán hechas al Servicio de Administración Tributaria, cuando se trate de atribuciones vinculadas con la materia objeto de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, su Reglamento interior o cualquier otra disposición jurídica que emane de ellos.”
(Subrayado añadido)

Lo dispuesto por el legislador en el párrafo que se cita, viene a otorgar ampliar las facultades al Servicio de Administración Tributaria.

2.4. VIGENCIA

Una característica importante respecto de nuestro objeto de estudio, es su vigencia. Tomando en consideración lo dispuesto por el artículo 33, en su fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación encontramos que, establecida como una facultad de las “autoridades fiscales”, éstas **procurarán**, la publicación anual de las disposiciones administrativas de carácter general para la mejor aplicación de la ley.

Bajo ese orden de ideas se puede concluir que la vigencia de la Resolución Miscelánea Fiscal es de un año, no obstante resulta interesante destacar lo siguiente:

Al establecer el legislador que la publicación de la Resolución Miscelánea Fiscal es anual, no especificó expresamente si dicha publicación debe coincidir con la vigencia de las leyes fiscales. Llama la atención lo anterior si consideramos que la Resolución Miscelánea Fiscal se publica generalmente en el mes de marzo, lo cual difiere con la vigencia de las leyes fiscales, que como se vio en el capítulo anterior,⁴⁴ coincide con el año de calendario.

Esta situación crea un estado de inseguridad e incertidumbre jurídica, pues si tomamos en consideración que la ley de ingresos en la cual se establecen el paquete de impuestos para el ejercicio fiscal siguiente, se publica en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre del año que corresponda y con ella las reformas a la legislación fiscal, y la publicación de la Resolución Miscelánea Fiscal se hace generalmente en el mes de marzo, ésta situación crea incertidumbre e inseguridad jurídica al destinatario final de tales disposiciones, el contribuyente, lejos de encontrar un instrumento ágil para el cumplimiento de la ley, bien sea para el ejercicio de un derecho o el cumplimiento de una obligación, no sólo tiene que conocer la ley y sus reformas, que entran en vigor, al día siguiente de su publicación, sino que además, verificar que la regla contenida en la Resolución Miscelánea Fiscal que se encarga de complementarla sea acorde a lo que esta dispone, o bien, esperar en su caso, la publicación tres meses después más de la entrada en vigor de las leyes fiscales, lo que trae como consecuencia que al entrar en vigor las reformas a las leyes fiscales, el contenido de las reglas generales resulten inaplicables ante la "nueva" ley.

En ese orden de ideas, tenemos que en ocasiones y ante la falta de la emisión del paquete de reglas para el siguiente año, el Fisco ha recurrido a la

⁴⁴ Véase pág, 14 y siguientes.

prórroga de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente adecuando las reglas existentes, abrogando o derogándolas.

Un ejemplo reciente de lo anterior lo encontramos en la Resolución Miscelánea Fiscal para el año de 2000, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 6 de marzo del 2000, pues su vigencia se prorrogó en dos ocasiones, el 2 de marzo del 2001 y el 5 de marzo del 2002, hasta el 30 de mayo del 2002, sufriendo varias reformas durante el tiempo que estuvo en vigor, lo que provocó confusión e inseguridad jurídica, ya que algunas reglas no se actualizaban en sus montos o fechas o habían quedado obsoletas.

Se manifiesta la problemática respecto de la vigencia de la Resolución Miscelánea Fiscal, ya que al establecer la norma legal la posibilidad de que este agrupamiento de reglas se emita anualmente, ésta situación trae como consecuencia el que haya incertidumbre respecto a su contenido, y al proceder de las autoridades y de los contribuyentes, puesto que al no emitirse al mismo tiempo que las reformas a la ley no es posible agotar el supuesto normativo, al estar incompleto.

No obstante que el artículo 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación disponga la anualidad en la vigencia de la Resolución Miscelánea Fiscal, queda claro que en ocasiones esta vigencia puede verse prorrogada de forma indeterminada.

Ahora bien, respecto del inicio de la vigencia de la resolución miscelánea fiscal, ésta se encuentra establecida en sus artículos transitorios, y generalmente en el primero de ellos se establece:

“...entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación...”

Se concluye como la misma resolución determina cuando comienza su vigencia, es decir, al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

2.5 OBJETO O FINALIDAD.

La principal característica de la Resolución Miscelánea Fiscal, es su objeto y finalidad, es decir, qué regula y para qué.

A través de la ley, en materia fiscal, se regula la relación jurídica tributaria entre el Estado y el contribuyente. Así en la ley fiscal se establecen el conjunto de derechos y obligaciones a favor y a cargo del contribuyente, así como las facultades y obligaciones de las Autoridades Fiscales.

Respecto del conjunto de obligaciones a cargo del contribuyente estas se clasifican, de conformidad con el maestro Raúl Rodríguez y Lobato, en:

- A) Obligación fiscal sustantiva.** “... consiste en el deber de entregar una cantidad de dinero al Estado en virtud de haberse causado un

tributo, cantidad que el Estado puede exigir coercitivamente en caso de falta de pago oportuno..."⁴⁵

B) Obligación fiscal formal. "...es una carga tanto del propio contribuyente como de terceras personas, concebida para hacer eficaz la obligación sustantiva..."⁴⁶

Ambos tipos de obligaciones son de naturaleza fiscal, es decir, ambas son obligaciones fiscales, pero podemos distinguirlas por su objeto. En las obligaciones derivadas de la causación de los tributos el objeto es siempre y exclusivamente un dar (la cantidad de dinero que se entrega al Estado). En el otro tipo de obligaciones el objeto puede ser un hacer, que se relacionan con la determinación de los créditos fiscales, las de no hacer con la prevención de la evasión fiscal y las de tolerar con la represión a la evasión fiscal.⁴⁷

Si la contribución es el objeto principal de la obligación sustantiva fiscal, al ser este la cantidad en dinero que se debe pagar al Estado, y sus elementos deben establecerse en la ley, por consiguiente la obligación sustantiva fiscal siempre debe estar establecida en la ley.

La obligación fiscal sustantiva queda a cargo en forma exclusiva de la ley, luego entonces las obligaciones de tipo formal, no sólo se comprenden en la ley sino también en el reglamento.

⁴⁵ Rodríguez Lobato Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª. Edición, Editorial Harla, México, 1986, pág. 109

⁴⁶ *Ibidem*

⁴⁷ *Ibidem*

La interrogante en todo caso, surge cuando hablamos de la Resolución Miscelánea Fiscal, ya que esta ¿tiene cómo objeto la regulación de obligaciones de tipo formal?

Al respecto tenemos como obligaciones de carácter formal, entre otras las siguientes:

- Según su contenido, llevar contabilidad, expedir comprobantes fiscales, es decir, facturas y comprobantes de ventas.
- De vigilancia tributaria, las que se traducen en la tolerancia de ciertas medidas de control y de colaboración en su ejecución, entre ellas, inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, visitas domiciliarias, etc.
- Deber de presentar declaraciones, avisos y expedir constancias de retención, así como el establecimiento del lugar y forma de presentación.
- Obligaciones de terceros, que comprenden las de proporcionar informes y datos estadísticos que requiera la ley o que soliciten las autoridades.⁴⁸

Como veremos a continuación la siguiente regla contiene una obligación de tipo formal ya que establece el lugar para la presentación de la documentación que los contribuyentes deben presentar.

⁴⁸ CFR.: De la Garza Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, 15ª. Edición, México 1988, págs. 660 a 666

"Regla 1.3 La presentación de los documentos que en los términos de esta Resolución deba hacerse ante la Administración Local de Asistencia al Contribuyente o ante la Administración Local de Grandes Contribuyentes, según corresponda, se hará por conducto de los módulos de atención fiscal o de recepción de trámites fiscales ubicados dentro de la circunscripción territorial de la administración que corresponda de conformidad con el Reglamento Interior del SAT, cumpliendo las instrucciones de presentación que se señalen en los módulos.

Tratándose de las solicitudes de devolución, éstas se presentarán en los módulos de atención fiscal de las administraciones locales de asistencia al contribuyente o locales de grandes contribuyentes o en la Administración Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes, según corresponda."

Como otro ejemplo, tenemos que la regla 2.2.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el año de 2003, dispone aquellos casos en los que exime a los contribuyentes de la obligación de garantizar el monto de la devolución que soliciten.

ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA

"Regla 2.2.5. Para los efectos del artículo 22, cuarto párrafo del Código, las autoridades fiscales no requerirán que se garantice el monto de las devoluciones solicitadas, en los siguientes supuestos:

A. Personas físicas que soliciten la devolución de saldos a favor del ISR en la declaración del ejercicio, por un monto igual o inferior a los 28 mil pesos.

B. Personas físicas o morales que han estado inscritas en el RFC por 2 o más años y cumplan el requisito establecido en el rubro A de la reglas 2.1.12 de la presente Resolución.

Tratándose de escisión de sociedades, la escindida podrá tener por cumplido el requisito del período de inscripción a que se refiere este rubor, cuando a la fecha en que se solicite la devolución, el aviso de inscripción en el RFC de la sociedad escidente tenga 3 o más años de presentados.

C. Residentes en el extranjero, respecto de beneficios otorgados en los tratados internacionales."

Se aprecia de las reglas transcritas con antelación que éstas contienen obligaciones de carácter formal que se traducen en un hacer, no

hacer, o tolerar, y en su caso imponen cargas para el eficaz cumplimiento de la obligación sustantiva.

En esa tesitura, si las reglas generales administrativas que se agrupan en la Resolución Miscelánea Fiscal, contienen obligaciones fiscales de carácter formal, luego entonces se puede afirmar que el objeto de éstas es el agrupamiento de disposiciones que imponen obligaciones de carácter formal.

Bajo ese orden de ideas, si el contenido de la Resolución Miscelánea Fiscal es un conjunto de disposiciones cuyo contenido, son obligaciones de tipo formal, la finalidad de éstas es lograr que el contribuyente cumpla de forma adecuada y eficaz su obligación de contribuir al gasto público del Estado.

La Resolución Miscelánea Fiscal, constituye cambios de forma de las obligaciones fiscales, pues en ocasiones se establecen 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 contenidas en las leyes fiscales.

Al respecto de la finalidad que persiguen éstas reglas generales administrativas, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Tesis Aislada número P.XII/2002 ha señalado, en la parte que nos interesa lo siguiente:

"REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS. LA FACULTAD DEL CONGRESO DE LA UNIÓN PARA HABILITAR A LAS SECRETARÍA DE ESTADO A FIN DE EXPEDIRLAS, NO CONSTITUYE UNA DELEGACIÓN DE FACULTADES LEGISLATIVAS....el Poder Legislativo no suele ocuparse de esos detalles técnico-operativos que surgen en el funcionamiento de las administración pública; de ahí que resulte apropiado que los secretarios de Estado, como integrantes de la administración pública federal y conforme a lo dispuesto en el artículo 90 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuenten con las atribuciones necesarias para dar agilidad, prontitud, firmeza y precisión a los actos de aplicación de la ley específica que expida el Congreso de la Unión."⁴⁹

De conformidad con la tesis antes transcrita, queda claro que el objetivo de las reglas generales administrativas es dar agilidad, prontitud firmeza y precisión a los actos de aplicación de una ley específica, es decir se trata de una tarea operativa para facilitar la aplicación de la ley.

No obstante y como se observa de los ejemplos citados con anterioridad, las reglas generales administrativas contienen disposiciones que expresan los requisitos que el sujeto debe satisfacer para cumplir con sus obligaciones o alcanzar formalidades, los cuales la propia ley fiscal no

⁴⁹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo XV, Abril de 2002,

contempla expresamente, surgiendo así para el Fisco Federal, la posibilidad de moldear a su entero arbitrio éstas condiciones de acuerdo a sus necesidades y lograr fortalecer su objeto primordial, la recaudación.

2.6. TRASCENDENCIA JURÍDICA DE LAS REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS HACIA LOS CONTRIBUYENTES.

Respecto a los atributos de la resolución miscelánea fiscal como son: a) su proceso de creación, b) su vigencia, así como, c) su objeto o finalidad, sin lugar a equivocarme que su publicación en el DOF, que se expide generalmente de forma anual, provoca gran expectación e inquietud en todos aquellos profesionistas involucrados de forma directa e indirecta en la materia fiscal, básicamente porque es a través de éstas disposiciones o reglas generales que se presentan mecanismos que otorgan beneficios al contribuyente, no obstante también contiene otras que alteran el contenido de la norma tributaria.

Dentro del contenido de la Resolución Miscelánea Fiscal se encuentran aquellas reglas expedidas por mandato expreso de la ley, esto es, la propia norma prevé para su exacta observancia, que el contribuyente cumpla con los "requisitos" establecidos en las citadas reglas.

Asimismo tenemos aquellas reglas que expiden a "discreción" de la autoridad pero que también afectan el contenido de la norma tributaria o bien detallan la hipótesis normativa.

2.6.1 EFECTOS JURÍDICOS QUE PRODUCE.

La emisión y publicación en el Diario Oficial de la Federación de numerosas reglas trae como consecuencia efectos jurídicos trascendentes para los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, dentro de los que destaca la característica de su obligatoriedad, así como la incertidumbre legal que producen.

2.6.1.1 NATURALEZA OBLIGATORIA.

Otro de los efectos o atributos más importante y trascendente respecto de las reglas generales administrativas contenidas en la Resolución Miscelánea Fiscal, es la característica de su obligatoriedad, es decir, si éstas deben ser obedecidas por el contribuyente.

En principio cabe destacar dos cuestiones importantes al tratar el tema de la Resolución Miscelánea Fiscal:

1°.- Que la Resolución Miscelánea Fiscal es una disposición administrativa que se emite por una autoridad administrativa, como un compendio o agrupamiento de numerosas y diversas reglas generales administrativas.

2°.- Que las reglas generales administrativas que integran la Resolución Miscelánea Fiscal, son disposiciones generales, abstractas e impersonales.

De tal suerte, en la Resolución Miscelánea Fiscal se agrupan diversas reglas generales administrativas, algunas de éstas últimas se refieren a disposiciones que por mandato legal debe expedir la autoridad fiscal para el eficaz y debido cumplimiento de lo dispuesto en la norma fiscal que complementan, así como aquellas que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público expide a su libre discreción con el objeto de establecer facilidades para el cumplimiento de la disposición legal.

Es decir, el ya citado artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, en su fracción I, inciso g), establece como facultad otorgada por el legislador, a las autoridades fiscales, el que éstas proporcionen asistencia a los contribuyentes, a través de la emisión y publicación anual de disposiciones de carácter general, interpretándose esta facultad como una potestad otorgada al Fisco para el otorgamiento de facilidades en el cumplimiento de obligaciones a cargo de los contribuyentes.

Asimismo tenemos que las diversas disposiciones contenidas, entre otras, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, como en el Código Fiscal de la Federación, establecen que ciertas normas que forman parte de su contenido, para su cumplimiento y observancia, queden sujetas a la realización de los "requisitos" que en su caso debe establecer el Servicio de Administración Tributaria o bien la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ya que hacen referencia de forma indistinta a éstos organismos.

Bajo ese orden de ideas, tenemos, por un lado, que al Fisco Federal, se le otorga como una facultad en todo caso discrecional, para la emisión de

las citadas reglas generales, al tiempo que también se destaca que la emisión de éstas es una potestad de asistencia, es decir, para favorecer o ayudar al particular en el cumplimiento y ejercicios de sus obligaciones y derechos.

Lo anterior es así ya que el legislador utilizó el vocablo "procurar", el cual se encuentra definido en el Diccionario de Lengua Española como:

"(Del latín *procurare*). Hacer diligencias o esfuerzos para que suceda lo que se expresa. Conseguir o adquirir algo."⁵⁰

Y por otro lado, que por mandato legal expreso de una norma en particular y específica, el Fisco Federal se encuentra obligado a la expedición de tales reglas, para que se agote en todos sus extremos la hipótesis legal.

Es decir, existen dentro del compendio de leyes fiscales aquellas normas que vinculan y condicionan el debido ejercicio del derecho u obligación, que consignan, según sea el caso, al cumplimiento de los requisitos o disposiciones que se establezcan en las reglas generales administrativas que el Fisco debe expedir.

En la Resolución Miscelánea Fiscal, se agrupan las reglas generales que por mandato expreso de la ley fiscal debe expedir la Autoridad Fiscal, así

⁵⁰ *Diccionario de la Lengua Española*, Real Academia Española, Vigésima Primera Edición, Tomo II, Madrid 1992, Editorial Espasa, pág. 1672

como aquellas que se expiden con la única finalidad de facilitar su cumplimiento.

Por ejemplo, la fracción I, del artículo 31 de la Ley Impuesto del Sobre la Renta prevé los requisitos que deben cumplir los actos u operaciones que se realicen para ser consideradas como deducciones autorizadas al disponer que:

“Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, **que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria** y que se otorguen en los siguientes casos...” (énfasis añadido)

Tenemos que el legislador al señalar los requisitos de las deducciones autorizadas dispuso que cuando se pretenda deducir un donativo, además de que este no debe ser de carácter oneroso ni remunerativo, **debe satisfacer los requisitos previstos en las reglas generales administrativas**, dejando claro que en caso de no cumplirse con los requisitos previstos en las reglas generales administrativas, se entendería

como no agotados todos los extremos que prevé la norma para su cumplimiento.

Asimismo el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 31 de junio de 2004, que regula la figura de la compensación de cantidades a favor disponía:

"Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios, con la salvedad a que se refiere el párrafo siguiente.

(...)

Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar el pago, podrán compensar dichos saldos en los casos y cumpliendo los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca mediante reglas de carácter general. Independientemente de lo anterior, tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros en los términos de este Código, aquéllos **podrán compensar cualquier impuesto federal a su favor contra el impuesto sobre la renta del ejercicio a su cargo y el impuesto al valor agregado del ejercicio a su cargo, excepto el**

causado por operaciones de comercio exterior, siempre que cumplan con los requisitos establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general." (énfasis añadido)

Es decir, el artículo 23, vigente hasta el 31 de junio del año 2004, antes transcrito regula la figura de la compensación, como una forma de extinción de la obligación fiscal sustantiva, ante varios supuestos:

- a) Cuando las cantidades que el contribuyente tenga a su favor contra las que tenga obligación de pagar provengan de un mismo impuesto.
- b) Cuando las cantidades no derivan de la misma contribución, el contribuyente puede compensar los saldos en los caso y con los requisitos que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de reglas de carácter general.
- c) Tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros, podrán compensar cualquier impuesto federal contra el Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, excepto cuando se trate de impuestos derivados del comercio exterior, cuando cumplan los requisitos que se establezcan a través de reglas de carácter general.

Se desprende entonces que respecto de cantidades que deriven de contribuciones diferentes, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la que determina, mediante reglas de carácter general, los requisitos para su procedencia.⁵¹

Por otro lado tenemos aquellas reglas que de manera discrecional, son expedidas por el Servicio de Administración Tributaria, para detallar el contenido de la norma tributaria y que en muchas ocasiones hacen las veces de verdaderos cuerpos reglamentarios.

Como ejemplo de lo anterior encontramos que el artículo 9° del Código Fiscal de la Federación dispone:

“Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.

⁵¹ Se cita como ejemplo este artículo que regula una de las figuras extintivas de la obligación principal de la relación tributaria, que hasta el primer semestre del año 2004, se encontraba vigente, sin embargo considero afortunada la reforma que sufrió, toda vez que ya no se remite a las reglas generales administrativas dictadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aún cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción.

II. Las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

Tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acreditará ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes."

El numeral que antecede establece los supuestos de residencia en territorio nacional, no obstante, mediante la regla 2.1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2002, publicada en el Diario Oficial de la Federación en fecha 30 de mayo de 2002 se dispone por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuándo debe considerarse que una persona moral ha establecido la administración principal de su negocio:

“Regla 2.1.5. Para los efectos del artículo 9° del Código Fiscal de la Federación se entiende que una persona moral ha establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva cuando se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:

- A. Se llevan a cabo las asambleas de accionistas o las sesiones del consejo de administración en México.
- B. Las personas que toman día a día las decisiones de control, dirección o administración de la persona moral sean residentes para efectos fiscales en México o tengan sus oficinas en el país.
- C. Se cuente con una oficina en el país en donde se lleve a cabo la administración o control de la persona moral.
- D. Se conserve su contabilidad en el país.”

Así, para el caso del artículo 9° del Código Fiscal de la Federación citado con anterioridad, si bien es cierto, que el legislador no hace una remisión expresa a las reglas generales administrativas, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, emitió la regla anterior para detallar la norma tributaria, estableciendo en qué casos o bajo que supuestos se considera

que una persona moral ha establecido la administración principal de sus negocios en nuestro país.

Si bien es cierto que en la Resolución Miscelánea Fiscal, se agrupan diversas reglas en atención a la ley que complementan, éstas se pueden clasificar en dos grupos. Por un lado tenemos aquellas que se encuentran **vinculadas** a la norma legal, toda vez que la disposición legal vincula, cómo ya se indicó, la obligación o derecho en ella establecido al cumplimiento de la regla general administrativa y por otro lado aquellas que son **autónomas** o discrecionales ya que éstas surgen a discreción del Fisco Federal para facilitar el cumplimiento de la norma y sin disposición expresa de la ley.

Luego entonces, puede pensarse que dentro del grupo de reglas generales de la Resolución Miscelánea Fiscal, existen aquéllas que sí son obligatorias toda vez que el supuesto previsto en la ley no se agota sino hasta el cumplimiento que se da a lo establecido a través de la regla general administrativa.

Ahora bien, para aquellas otras reglas que no se encuentran vinculadas de forma expresa a una ley, pero cuya finalidad es ayudar a su debido cumplimiento, no tienen fuerza legal para ser obedecidas.

De la lectura que se haga al multimencionado artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, específicamente a su fracción I, inciso g), no se desprende de forma expresa o tácita, la obligatoriedad respecto de las reglas generales administrativas contenidas en la Resolución Miscelánea Fiscal.

Al respecto de la característica y efecto de obligatoriedad de las reglas generales administrativas, el Segundo Tribunal Colegiado del Quinto Circuito, al emitir la Tesis número V2o.J/50 señala:

"...

De conformidad con el artículo 33, fracción I, inciso g) y último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, **la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior publicada en el Diario Oficial de la Federación, tiene carácter obligatorio para los contribuyentes, ya que es expedida en uso de las facultades que poseen las autoridades fiscales para reglamentar la aplicación de la ley en lo que está les reserve facultades...**"⁵²

(Énfasis añadido)

En el mismo sentido se ha pronunciado el Tercer Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito al señalar que:

"La regla 3.26.19 de la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior para 1999, expedida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es de observancia obligatoria, en virtud de que fue expedida con base en la autorización expresa que hizo el Poder Legislativo a favor de la autoridad hacendaria en el artículo 33,

fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación, para lograr con ello su cabal cumplimiento, pues no obstante que dicho ordenamiento no constituye una ley formal y materialmente creada, al ser emitida en aras de la referida facultad forma parte integrante de las disposiciones legales que complementa...⁵³

(Énfasis añadido)

De la Tesis de Jurisprudencia transcrita en primer lugar, se desprende que ésta se refiere a la Resolución Miscelánea Fiscal como el grupo o conjunto de disposiciones generales que se emiten en virtud de lo que establece el multicitado artículo 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación, refiriéndose a la Resolución Miscelánea Fiscal como un ordenamiento de carácter obligatorio, al ser una facultad que poseen las autoridades fiscales para reglamentar la ley, sin embargo, llama especial atención cuando en dicha jurisprudencia se señala: "...para reglamentar la aplicación de la ley, en lo que ésta les reserve facultades...", entonces quiere decir que, las reglas generales administrativas sólo serán obligatorias cuando se emitan por disposición expresa de un mandato legal.

La segunda de las tesis transcritas, al referirse a la Resolución Miscelánea Fiscal, le otorga la característica de ser obligatoria ya que fue expedida por autorización expresa del Poder Legislativo al Fisco Federal, en aras de lograr el mejor cumplimiento de las leyes, ya que esta facultad debe

⁵² Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época, tomo XII, Diciembre de 2000. Tesis de Jurisprudencia Núm. V2o. J/50, pág. 1244.

⁵³ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena época. Tomo XVI, octubre 2002. pág. 1445.

entenderse como parte integrante de las disposiciones legales que finalmente complementan.

El Tribunal Colegiado al emitir ésta tesis aislada destaca que la Resolución Miscelánea Fiscal, es un ordenamiento que complementa las disposiciones legales de carácter fiscal, cuya obligatoriedad nace de la autorización expresa que hizo el legislador para su emisión, además de que no obstante dicho ordenamiento no constituye una ley formal y materialmente creada, forma parte integrante de las disposiciones legales que complementan.

De igual forma, las Tesis que se citan a continuación, emitidas por el Décimo Tribunal del Sexto Circuito, del Poder Judicial de la Federación, por un lado y por otro por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa han señalado que:

"...la regla 273 de la resolución que establece para mil novecientos noventa y cinco reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior, publicada en el Diario Oficial de la Federación de treinta y uno de marzo de mil novecientos noventa y cinco, forma parte de ese precepto, dado que señala los requisitos que los contribuyentes deben cumplir dentro del ámbito administrativo para satisfacer la obligación de proporcionar la información correspondiente y,

en consecuencia su observancia sí es vinculatoria, en virtud de que el propio legislador le confirió obligatoriedad a las disposiciones de carácter general que la Secretaria de Hacienda y Crédito Público debe emitir..." ⁵⁴(subrayado añadido)

"...Si bien, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación, la Secretaria de Hacienda y Crédito Público dará a conocer criterios que no crearán obligaciones a los contribuyentes, en el caso del artículo 36 de la Ley Aduanera, este precepto establece que quienes importen mercancías, están obligados a presentar ante la aduana, un pedimento el cual deberá estar acompañado de la factura comercial que reúna los requisitos que se establecerán mediante reglas que para tal efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por lo tanto, **la regla 3.5.1 de la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior**, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 16 de marzo de 1998, que señala dichos requisitos, **reviste el carácter de obligatoria pues el propio legislador quien establece la facultad**

⁵⁴ Semanario Judicial de la Federación Novena Epoca. Décimo TCC del sexto circuito, noviembre 1999, pág. 1017.

de precisar los requisitos a que nos hemos referido.”⁵⁵ (énfasis añadido)

Resulta oportuno puntualizar, al tenor de las diversas tesis que hasta aquí se han expuesto, que se refieren en algunos casos a la Resolución Miscelánea Fiscal en su conjunto y en otros se refieren a su contenido, es decir, a la regla general administrativa.

Se precisa lo anterior, porque no debe entenderse que la Resolución Miscelánea Fiscal es en su totalidad obligatoria, como algunos de los Tribunales han manifestado. Para arribar a esta conclusión, es necesario dejar en claro que la Resolución Miscelánea Fiscal como agrupamiento de diversas reglas generales, es una disposición de carácter administrativo que se emite con fundamento y por virtud de lo expuesto en el artículo 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación, artículo que se encuentra contenido en el Título III del citado ordenamiento y que se refiere a las facultades de las autoridades fiscales.

Es decir, se otorga a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la facultad de emitir y publicar anualmente disposiciones de carácter general, las que para su mejor conocimiento se agrupan en lo que se ha denominado Resolución Miscelánea Fiscal, sin que se desprenda de texto del artículo en comento la obligatoriedad en el cumplimiento de estas disposiciones. Sin embargo y como ya se indicó, en este agrupamiento de reglas podemos encontrar dos grandes grupos a saber.

⁵⁵ Criterio aislado, publicado en la Revista del Tribunal Fiscal, Año III, Cuarta Epoca, Núm. 24, Julio 2000, pag. 253.

En efecto existen reglas vinculadas cuando su emisión ésta condicionada a la disposición expresa de la ley, es decir, la norma señala expresamente que su cumplimiento o ejecución queda supeditada al cumplimiento de tales reglas, e independientes cuando se emiten por la Autoridad Fiscal, sin que la norma tributaria consigne su emisión.

Bajo ese orden de ideas, tenemos que en algunas ocasiones las leyes tributarias establecen que para agotar la hipótesis normativa en ella previstas, se deben cumplir, además de los requisitos que establezcan, los requisitos que al efecto dispongan las reglas generales administrativas que debe emitir la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de ahí, que se considere en un estricto sentido y bajo el principio de derecho que señala que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite, que tales reglas forman parte del cuerpo normativo y adquieren su obligatoriedad, al ser la ley quien así lo dispone por voluntad del propio legislador.

En esa tesitura tenemos que la autoridad se encuentra facultada para emitir y ejecutar las reglas generales administrativas, cuando así se establece por disposición expresa de la ley, sin embargo, su validez queda altamente cuestionada, en tanto, considero que éstas reglas, únicamente deben facilitar el cumplimiento de la norma sin excederla o contrariarla, ni muchos menos imponiendo obligaciones diversas a las contenidas en la ley.

Al tenor de lo anterior se desprende que el contribuyente tiene que accionar los mecanismos de defensa que considere a efecto de cuestionar

la legalidad o constitucionalidad de dichas reglas, según lo considere, situación que será analizada en el capítulo siguiente de este trabajo.⁵⁶

2.6.1.2 INCERTIDUMBRE JURÍDICA.

Retomando la característica que tiene ciertas reglas generales administrativas de encontrarse vinculadas con la ley, tenemos que ésta vinculación suele ser tan estrecha que lleva a cambios de forma y de fondo en las leyes fiscales.

Según se desprende de lo señalado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación éstas reglas sólo son los medios para la mejor aplicación de la ley, dentro del ámbito de su aplicación en la administración pública, sin embargo, se insiste en 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 vinculadas, 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 multitudes resoluciones, se provoca un estado de incertidumbre en los sujetos a los que van dirigidas, obligándolas 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 o sufrir diversas modificaciones en el transcurso de su existencia, situaciones que no

⁵⁶ Ver pág. 102 y sigs.

deberían 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 de vinculación que sujeta a las reglas generales administrativas contenidas en la Resolución Miscelánea Fiscal A la ley, en la vida tributaria de todos aquellos sujetos a los que va dirigida, y se cree un estado de certidumbre jurídica para los contribuyentes.

CAPITULO 3.

¿CONSTITUCIONALIDAD O LEGALIDAD DE LA MISCELÁNEA FISCAL?

CAPITULO 3.

¿CONSTITUCIONALIDAD O LEGALIDAD DE LA MISCELÁNEA FISCAL?

3.1. MARCO JURÍDICO CONSTITUCIONAL DEL DERECHO FISCAL.

La norma fundamental en el sistema jurídico mexicano es la Constitución Federal, es la Ley Suprema de la Nación y debe ser obedecida sin obstáculos ni observaciones, estando por encima de los preceptos de cualquier ley en el país.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, determina la estructura del Estado, la forma de gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos, así como los derechos y deberes de los ciudadanos.

La jerarquía de leyes en México comienza con la Constitución Federal a la cual se subordinan las demás leyes. Todas las normas que de ella derivan no deben de rebasar el marco de acción de la Constitución, respetando los principios en ella establecidos.

La Constitución Federal es la "...norma que rige y determina las fuentes del ordenamiento jurídico, ya que condiciona toda la creación positiva

del Derecho porque no pueden formar parte del ordenamiento jurídico las normas que la contradigan formal o materialmente, es decir, opera como una condición de índole negativa en tanto que excluye la posibilidad formal de que constituyan parte del ordenamiento jurídico normas que vayan en su contra y, por otro lado, actúa como una condición positiva, en tanto que establece una disciplina constitucional para las fuentes, al determinar cuáles son los actos normativos y cuál la jerarquía entre ellos, además de regular el proceso de creación de éstas normas atribuyendo los correspondientes poderes a determinados órganos, así como el valor jerárquico de las mencionadas normas en el ordenamiento jurídico.

Por lo tanto, la Constitución determina los órganos que han de crear las normas, su jerarquía, y en algunos casos, como sucede con la reserva de ley, de jurisdicción o de reglamento, determina también el contenido material de las mismas, de ahí la importancia de la Constitución como norma ordenadora del sistema de fuentes jurídicas y de la supremacía constitucional, como garantía que limita a la creación normativa con el fin de que perdure el respecto a la Constitución.”⁵⁷

En materia Fiscal la Constitución establece las normas que especifican quiénes ejercen la potestad tributaria, en que forma y dentro de que límites temporales y espaciales. Así, la potestad tributaria se subordina a las normas constitucionales, normas de grado superior a las normas legales que prevén las relaciones tributarias.

⁵⁷ Paredes Montiel Marat y Rodríguez Lobato Raúl, *El principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria*, Editorial Porrúa México 2001, Pág.09.

En ese orden de ideas, la potestad tributaria, es la facultad del Estado de crear unilateralmente tributos cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia, se ejerce y se agota a través del proceso legislativo cuyo producto último es la ley, en la cual, como se explicó en el capítulo primero, apartado 1.1.2., se establecen en forma general, abstracta y obligatoria las situaciones jurídicas o de hecho que al realizarse, generan un vínculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal.

El hecho de que toda contribución debe estar establecida en la ley, se entiende en tanto que los caracteres esenciales del impuesto, como lo son: el sujeto, el objeto, la base, la tasa, la tarifa así como la forma y contenido de la obligación tributaria están consignados en la ley, sin dejar espacios que den lugar a la arbitrariedad de la Autoridad Hacendaria.

Lo antes expuesto se desprende de nuestra Constitución Federal, que en su artículo 31, fracción IV, dispone:

“Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

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

Es decir, se establece la obligación para los mexicanos, de contribuir a los gastos públicos de la Federación, así como del Estado o Municipio en que habiten, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Así, la potestad tributaria queda supeditada a los siguientes requisitos:

- a) La contribución se debe destinar a los gastos públicos, de la Federación como de las Entidades Federativas o Municipios.
- b) Deben ser establecidos de manera proporcional y equitativa y;
- c) Su fundamento debe ser la Ley.

3.2. ANÁLISIS JUDICIAL Y ADMINISTRATIVO DE LAS REGLAS GENERALES.

Dentro de la esfera judicial y administrativa las reglas generales administrativas han sido materia de estudio para identificar su naturaleza y características.

Es así, como a través de las tesis aisladas y jurisprudencia respectivamente, los Tribunales Judiciales y Administrativos han señalado las características y naturaleza jurídica de las reglas en comento.

Se exponen a continuación los criterios que han emitido, el Poder Judicial de la Federación, a través de los Tribunales Colegiados de Circuito, y el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a través de las tesis que se citan y analizan en seguida.

3.2.1. TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.

A través de los criterios, tesis aisladas y jurisprudencia, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa determina las características de las reglas generales administrativas, dilucidando tanto su naturaleza jurídica, así como su obligatoriedad en su cumplimiento.

De tal suerte, tal y como se analizará a lo largo de este apartado, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se ha pronunciado respecto de éstas dos cuestiones.

¿LA RESOLUCION MISCELANEA FISCAL ES UNA CIRCULAR?

Uno de los problemas, con los que se ha enfrentado el citado Tribunal Administrativo, es la determinación de la naturaleza jurídica de la denominada "Resolución Miscelánea Fiscal", razón por la cual, ha emitido diversas Tesis en las que expone el criterio que toma respecto a nuestro objeto de estudio.

Así, en la tesis identificada bajo el rubro de: "MULTA POR OMISIÓN DE DATOS EN EL PEDIMENTO. ES IMPROCEDENTE LA. POR NO ESTAR INTEGRO EN LEY EL TIPO INFRACITOR QUE LA GENERA." La Tercera Sala Regional Metropolitana del citado Tribunal señala que:

"...

De conformidad con el principio de legalidad contenido en los artículos 14 y 16 Constitucionales, todo acto de privación o molestia a los gobernados debe emanar de una ley formal y materialmente legislativa, de ahí que en materia tributaria este principio se resume en el aforismo jurídico, adoptado por analogía del derecho penal, *nullum tributum sine lege*, que en sentido amplio protege al sujeto pasivo de la relación tributaria de todo acto de la autoridad hacendaria que afecte a su esfera jurídica, derivado de la obligación tributaria directa o accesoria, que no este previsto y regulado de manera exhaustiva en precepto legal alguno; por tal motivo, si la infracción que se atribuye al demandante de nulidad es la prevista en la fracción III del artículo 184 de la Ley Aduanera vigente, a partir del año de 1996, por haber omitido datos en el pedimento aduanero que alteran la información estadística, **la multa que se le determina es improcedente, en virtud de que el tipo legal de la infracción que se le atribuye no esta íntegramente regulado por la ley**

general abstracta e impersonal emanada del poder que legalmente se encuentra facultado para ello, sino que uno de sus elementos, como lo es la determinación de los casos en que se altera la información estadística procede de la circular Resolución Miscelánea de Comercio Exterior, publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 16 de marzo de 1998, lo cual se aparta de los principios que informan la garantía de legalidad, al no provenir de la regla de carácter general del legislador sino de la autoridad administrativa a través de una circular que en nuestro marco jurídico sólo genera derecho y no obligaciones para los particulares, una vez publicada en el Diario Oficial de la Federación, según lo dispuesto en el artículo 35 del Código Tributario Federal."

(16) (énfasis añadido)

Juicio No. 1841/99-07-03-4.- Sentencia de 20 de enero del 2000, aprobada por unanimidad de votos. Magistrado Instructor: Juan Manuel Teran Contreras.- Secretario: Lic. Gerardo Flores Báez.⁵⁸

Es decir, la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa arriba a las siguientes conclusiones:

⁵⁸ Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Año II, Núm. 23, Junio 2000, pág. 254.

- a) Existen casos en los que las situaciones jurídicas o de hecho contenidas en las leyes no se encuentran íntegramente reguladas, puesto que la hipótesis legal prevista se ve agotada hasta la aplicación de lo dispuesto en la regla general administrativa que al efecto emita la Secretaría de Hacienda, lo cual transgrede el principio de legalidad, ya que se trata de una norma que no proviene del legislador sino por el contrario de una autoridad administrativa.
- b) Califica a la Resolución Miscelánea Fiscal como una circular, que en nuestro marco jurídico y atendiendo a lo dispuesto por el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación, sólo genera derechos una vez que se publica en el Diario Oficial de la Federación.

Es decir, señala que si la Resolución Miscelánea Fiscal es una circular, el conjunto de reglas generales administrativas que la integran, únicamente deben generar derechos para los contribuyentes.

Respecto a lo antes expuesto, en otra tesis que se transcribe a continuación, la Segunda Sala Regional del Norte Centro del citado Tribunal señala:

"REGLAS DE RESOLUCION MISCELANEA DE COMERCIO EXTERIOR. CUANDO NO CONTRAVIENEN LO DISPUESTO EN EL ARTICULO 35 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.-Si bien, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público dará a conocer los criterios

que no crearán obligaciones a los contribuyentes, en el caso del artículo 36 de la Ley Aduanera, este precepto establece que quienes importen mercancías están obligados a presentar ante la aduana, un pedimento el cual deberá estar acompañado de la factura comercial que reúna los requisitos que se establecerán mediante reglas que para tal efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por lo tanto la regla 3.5.1 de la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior publicada en el Diario Oficial de la Federación el 16 de marzo del 1998, que señala dichos requisitos reviste el carácter de obligatoria, pues es el propio legislador quien establece la facultad de precisar los requisitos a que nos hemos referido. (14) (Énfasis añadido)⁵⁹

Es decir, si bien es cierto que para el citado Tribunal, el criterio respecto de la naturaleza jurídica de la Resolución Miscelánea Fiscal, es que se trata de una circular, la cual, en atención a lo dispuesto por el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación no genera obligaciones para los particulares, sino sólo derechos, también lo es que, establece que cuando se trata de una regla dictada en ejercicio de la facultad que le confiere el legislador a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ésta reviste el carácter de obligatoria.

⁵⁹ Revista del Tribunal Fiscal Federal, Año III, Cuarta época, No.24, julio del 2000, p. 253, criterio aislado.

Resulta interesante destacar de las tesis citadas con anterioridad, que si bien es cierto en la primera de ellas la Tercera Sala Regional Metropolitana del mencionado Tribunal se pronuncia por determinar que la Resolución Miscelánea Fiscal es una circular que en nuestro marco jurídico sólo genera derechos y no así obligaciones, en la segunda de las citadas tesis, emitida por el la Segunda Sala Regional del Norte-Centro del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, otorga la característica de obligatoriedad a la regla analizada, dado que ésta se emitió por disposición expresa del precepto normativo, es decir, concluye que cuando se establezca en la ley la circunstancia de que su debido cumplimiento queda condicionado a los requisitos que debe precisar la Secretaría de Hacienda mediante reglas de carácter general, ésta última reviste la característica de ser obligatoria para el particular.

Ahora bien, al respecto del pronunciamiento del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de que la Resolución Miscelánea Fiscal es una circular de conformidad con lo que establece el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación, resulta conveniente citar lo que dicho numeral dispone:

“Artículo 35.- Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se

publiquen en el Diario Oficial de la Federación” (énfasis añadido)

De la transcripción anterior, encontramos que el citado artículo se refiere a los **criterios** que puede emitir la autoridad fiscal, respecto de las disposiciones fiscales, para atención o cumplimiento de los subordinados jerárquicamente, no obstante el Tribunal Fiscal, en el Considerando Segundo de la sentencia que da sustento a la Tesis denominada “REGLAS DE RESOLUCION MISCELANEA DE COMERCIO EXTERIOR. CUANDO NO CONTRAVIENEN LO DISPUESTO EN EL ARTICULO 35 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION”, citada en párrafo anteriores, emitida por la Segunda Sala Regional del Norte Centro, ésta señaló respecto del artículo 35 del Código Fiscal de la Federación que:

“(…) el precepto transcrito previene que 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, supuesto en el cual no se encuentran las reglas generales a que alude el artículo 36 de la Ley Aduanera, pues **el precepto en análisis alude a la falta de obligatoriedad de los criterios que deben seguir las dependencias de la Administración Pública Federal, en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, comúnmente conocidos como ‘normatividad’, que contiene la interpretación particular que las autoridades superiores hacen de la Administración Pública Federal, mientras que como se ha indicado las mencionadas reglas aun cuando disposiciones de carácter administrativo, son de aplicación general, cuya emisión**

lo hace la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por voluntad del propio legislador, por lo que, contrariamente a lo expuesto por el demandante, no pueden considerarse criterios que únicamente generan derechos a su favor, sino que se trata de un complemento de la disposición legal, que por tal circunstancias resulta de cumplimiento obligatorio.⁶⁰ (Énfasis añadido)

Se observa de la transcripción anterior cómo la Segunda Sala Regional del Norte Centro del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa determina que las reglas generales administrativas son disposiciones de carácter administrativo, de aplicación general cuya emisión obedece a la voluntad del legislador para que su emisión se realice por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tratándose de una disposición **complementaria** de la ley, lo que trae como consecuencia que sean obligatorias.

Continuando con el análisis de algunas de las tesis emitidas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, tenemos que en la tesis emitida por la Segunda Sección de la Sala Superior del citado Tribunal, la cual es de del tenor siguiente:

“COMPENSACIONES DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN PAGOS PROVISIONALES MENSUALES. REGLAS PARA SU PROCEDENCIA” Si bien el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, establece que en materia de compensaciones de impuestos los

⁶⁰ Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Año III, Cuarta Época, Julio 2000. pág. 253 y sigs.

contribuyentes tiene la opción de efectuarla sin autorización cuando se trata de la misma contribución, en el supuesto de que se pretenda compensar gravámenes distintos, se debe atender a las reglas generales que al efecto determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Así pues, para el caso específico de compensaciones de saldos a favor derivados de pagos provisionales de impuesto al valor agregado contra saldos a cargo de pagos provisionales relativos a impuesto sobre la renta, la Regla 2.2.7 de la Resolución Miscelánea de 1997 establece que la compensación debe realizarse a partir de la declaración del mes siguiente al que corresponda la declaración en que se determinó el saldo a favor del impuesto al valor agregado, de donde se colige que las compensaciones relativas no pueden efectuarse el mismo mes, sin embargo, si con posterioridad a dicho término el contribuyente presenta declaración complementaria efectuando la compensación relativa, la misma es procedente con base en lo establecido por la Regla citada."

Ahora bien, y respecto del análisis que el Tribunal realizó para emitir la tesis antes transcrita, considero interesante exponer a continuación los

razonamientos vertidos en el Considerando Cuarto de la Sentencia dictada en sesión de fecha 31 de agosto de 1999, por la Segunda Sección de la Sala Superior del citado Tribunal Fiscal, en la que señala que:

"(...) si bien es cierto que el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación menciona que **las circulares no pueden generar obligaciones, sino solamente derechos**, en el caso, el dispositivo invocado no puede servir de base para anular el acto combatido, porque el Legislador específicamente determinó, en el artículo 23, que para algunos casos determinados de compensaciones se deben cumplir las reglas que, al efecto, señale la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

De este modo, **si bien, en reiteradas ocasiones este Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido que las circulares, incluida la denominada 'Resolución Miscelánea Fiscal', en algunas de sus reglas, no pueden generar obligaciones para los contribuyentes, ello ha sido cuando, en el ámbito de la estricta legalidad, no existe precepto que expresamente faculte a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para emitir reglas generales.**

En esas condiciones, la facultades que el segundo párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación otorga a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para establecer reglas generales para compensar saldos a favor, no debe interpretarse en el sentido de que se le esté dotando de una facultad legislativa, como lo sugiere la accionante, en tanto que, la emisión de éstas reglas (en el caso específico de la compensación) por parte de la autoridad, obedeció a la voluntad del congreso de la Unión (sic) al conferir dicha atribución a la Dependencia en comento.

Consecuentemente, si para el caso de las compensaciones de contribuciones derivadas de gravámenes diferentes existe una habilitación del Legislador Federal para que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público delimite los requisitos y la mecánica para efectuarlas, ello implica que estamos en presencia del artículo 36 del Código Fiscal de la Federación.

El artículo 36 comentado debe interpretarse en el sentido de que **la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no puede, por sí misma, en uso de su arbitrio, determinar reglas o mecanismos que demarquen algún tipo de obligación para los contribuyentes, no obstante, sí esas reglas y mecanismos lo emite en acatamiento a una facultad que el Legislador específica y directamente le confiere, entonces no es factible catalogar a la regla dictada como una circular que no genera obligaciones.**

Esto es así, en virtud de que **la circular obedece al ejercicio de facultades llevadas a cabo muto propio por la autoridad, de ahí que no puedan derivar obligaciones, sino sólo derechos, lo cual es distinto a cuando ese ejercicio deriva de la legitimación y justificación que el Congreso de la Unión al emitir el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, expresamente otorga a la autoridad esa prerrogativa.**

(...)⁶¹ (Énfasis añadido)

Se aprecia como la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, la cual emitió el razonamiento antes transcrito, distingue, lo cual considero que acertadamente, entre los criterios a que se refiere el artículo 35 del citado Código Tributario y las

⁶¹ *Idem. Pág. 160 y sigs.*

reglas generales administrativas contenidas en la Resolución Miscelánea Fiscal.

Sin embargo el mismo Tribunal en las Tesis que se transcribieron en párrafos anteriores ha concluido que la Resolución Miscelánea Fiscal es una circular, pues su fundamento es el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación, lo que en todo caso nos llevaría a concluir que las reglas generales que forman parte del contenido de la Resolución Miscelánea Fiscal, sólo deben de generar derechos a los contribuyentes.

No obstante, al mismo tiempo manifiesta que existe una excepción a lo anterior, cuando dichas reglas se emiten por disposición expresa de la ley, ya que al encontrarse vinculadas a esta, revisten el carácter de obligatorias, pues debe entenderse que forma parte del precepto normativo en virtud de una habilitación que hizo el propio legislador a la autoridad fiscal.

De tal suerte que para el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa la Resolución Miscelánea Fiscal es una circular que contiene los criterios a que se refiere el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación y que solamente generan derechos para los contribuyentes cuando se publican en el Diario Oficial de la Federación, no obstante y con una excepción a esta situación legal tenemos aquellas reglas que son obligatorias, independientemente de si generan una obligación o un derecho para el contribuyente, pues su emisión se hace en atención a una atribución que le fue impuesta por el propio legislador a través de la ley a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Al respecto considero que la Resolución Miscelánea Fiscal no debe considerarse como una circular ya que como se ha expuesto, el citado artículo 35 del Código Fiscal de la Federación se refiere a los criterios emitidos por las autoridades fiscales facultadas para ello, en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, que deben ser atendidos por las dependencias de la propia autoridad fiscal y de los que sólo derivaran derechos en beneficio de los contribuyentes, siempre que se publiquen en el Diario Oficial de la Federación, disposición que no resulta aplicable para el caso de la Resolución Miscelánea Fiscal, toda vez que ésta **no es una circular**, sino un compendio de disposiciones administrativas de carácter general.

En efecto, la **circular** en nuestro derecho se define en los siguientes términos:

“ Son comunicaciones o avisos expedidos por los superiores jerárquicos en la esfera administrativa, dando instrucciones a los inferiores sobre el régimen interior de las oficinas, o sobre su funcionamiento en relación con el público, o para aclarar a los inferiores la inteligencia de disposiciones legales ya existentes; pero no para establecer derechos o imponer restricciones a ellos”⁶²

⁶² Semanario Judicial de la Federación, VI Epoca, Vol. XXXII, Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1968, 2ª.Sala pag. 70

De conformidad con la definición antes expuesta, queda claro que la circular es una comunicación administrativa entre un superior jerárquico y su inferior, a través del cual se emiten instrucciones o bien aclaraciones respecto a la aplicación de una disposición legal, sin que por ello nazcan obligaciones o derechos hacia los particulares a quienes no van dirigidas.

En ese orden de ideas, considero que la Resolución Miscelánea Fiscal no puede considerarse una circular puesto que como hemos visto en el análisis ésta resolución se emite con fundamento, principalmente, en el artículo 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación, sin considerar ninguna otra disposición del citado ordenamiento tributario como en el caso particular lo es su artículo 35.

Asimismo y atendiendo a las características de las reglas que integran a la Resolución Miscelánea Fiscal, encontramos que se compone de aquellas que no sólo generan derechos o beneficios a los contribuyentes, sino que además de aquellas que imponen cargas a los particulares, lo que nos lleva a determinar que es claro que la Resolución Miscelánea Fiscal no reviste de ninguna manera las características de la circular.

¿LA RESOLUCIÓN MISCÉLANEA FISCAL ES OBLIGATORIA PARA LOS PARTICULARES?

Hasta aquí, se han expuesto algunas de las tesis, así como un sustrato de las sentencias que les dan sustento, para determinar el criterio abordado por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, respecto

de la naturaleza jurídica de las reglas generales administrativas contenidas en la denominada Resolución Miscelánea Fiscal, en dónde, al mismo tiempo, encontramos muy ligada la característica de la obligatoriedad de las mismas.

Lo anterior es así, ya que para determinar la obligatoriedad en el cumplimiento de las reglas generales administrativas de las que se compone la Resolución Miscelánea Fiscal, las diversas Salas que integran al Tribunal Fiscal, primero han tenido que determinar la naturaleza jurídica de esta última, concluyendo algunas de estas Salas que se trata de una "circular", la que en principio solo debe generar derechos y no así obligaciones., no obstante, al analizar diversas de las reglas generales administrativas, se ha encontrado con aquellas que se emiten en cumplimiento de la ley fiscal, en consecuencia, y tal y como se aprecia en las Tesis analizadas en el apartado anterior, les ha otorgado la característica de ser obligatorias en su cumplimiento, ya que éste tipo de reglas (a las que he denominado vinculadas), se emiten en acatamiento a una facultad que el legislador específica y directamente le confiere a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Bajo ese orden de ideas y continuando con el análisis a las Tesis emitidas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, respecto a la obligatoriedad de la Resolución Miscelánea Fiscal y sus Reglas Generales Administrativas, a continuación se cita la tesis cuyo rubro y texto son del orden siguiente:

**"RESOLUCION MISCELANEA DE COMERCIO EXTERIOR
PARA 1999. ES DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA PARA**

LOS CONTRIBUYENTES, POR ESTAR EXPEDIDA EN USO DE FACULTADES REGLAMENTARIAS CONFERIDAS AL PODER EJECUTIVO, Y COMPARTIR LOS ATRIBUTOS DE LA LEY. De conformidad con lo establecido por el artículo 89, fracción I de nuestra Carga Magna, el Presidente de la República como Titular del Poder Ejecutivo Federal, cuenta, entre otras, con la facultad reglamentaria para expedir disposiciones generales y abstractas que tienen por objeto la ejecución de la ley; de ahí que, los actos emitidos en uso de esas facultades reglamentarias, deban considerarse formalmente administrativos y materialmente legislativos, es decir, que participan de los atributos de la Ley, y comparten además su obligatoriedad. En consecuencia, si la **Resolución Miscelánea de Comercio para 1999, es una disposición de carácter general y abstracto, emitida por el Poder Ejecutivo para reglamentar la correcta aplicación y observancia, entre otros, de la Ley Aduanera, tiene carácter obligatorio para los contribuyentes.**"

Juicio No. 4625/00-06-03-2.- Resuelto por la Tercera Sala Regional Hidalgo México, el 4 de junio de 2001, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Rosa María Corripio

Moreno.- Secretaria: Lic. María de Lourdes Acosta Alvarado.⁶³

Resulta interesante la tesis arriba transcrita ya que se aprecia como la Tercera Sala Regional Hidalgo México del citado Tribunal concluye que la Resolución Miscelánea Fiscal es una disposición de carácter general y abstracto lo que constituye que goce de las características de la ley en su aspecto material, y asimismo le otorga la característica de ser un acto formalmente administrativo en tanto se expide por el Poder Ejecutivo con la finalidad de ejecutar la ley, es decir, equipara a la Resolución Miscelánea Fiscal a un reglamento y en consecuencia le otorga obligatoriedad.

En relación con la tesis antes transcrita, y como lo he venido haciendo a lo largo de este apartado, en el Considerando Cuarto de la sentencia que le da origen a la Tesis transcrita en párrafos anteriores, la Tercera Sala Regional Hidalgo México del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa considera que:

“(…) el artículo 89, fracción I de nuestra Carta Magna, concede al Presidente de la República como Titular del Poder Ejecutivo Federal, entre otras facultades, la de proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de la ley, o sea, la facultad reglamentaria para expedir disposiciones generales y abstractas que tienen por objeto la ejecución de la ley, desarrollando y complementando en detalle las normas contenidas en los ordenamientos jurídicos expedidos por el Poder Legislativo.

⁶³ Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Quinta Epoca, Año II, Núm. 22, Octubre 2002, pág. 325.

Ahora bien, las disposiciones generales y abstractas que el Poder Ejecutivo emita en el ejercicio de sus facultades reglamentarias, son actos formalmente administrativos y materialmente legislativos, que participan de los atributos de la ley, aunque sólo en cuanto ambos ordenamientos son de naturaleza impersonal, general y abstracta; y son a saber las siguientes características en sentido estricto, las que separan a la ley de las disposiciones generales; éstas emanan del Ejecutivo, a quien corresponde como ya se dijo, proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de la ley, es decir es una norma subalterna que tiene su medida y justificación en la ley, pero aun en lo que parece común en los dos, es que el carácter general y abstracto, se distinguen por la finalidad que en el área de dichas disposiciones se impone a dicha característica, ya que determinan de modo general abstracto los medios que deberán emplearse para aplicar la ley en casos concretos.

De lo anterior se colige, que las normas reglamentarias se aplican por facultades explícitas o implícitas que se precisan en la ley, siendo únicamente esa área donde pueden y deben expedirse para que provean a la exacta observancia de la ley, y que por ello comparten además su obligatoriedad es decir, las citadas normas desenvuelven su obligatoriedad a partir del principio definido por la ley, y por lo tanto no pueden ir más allá de ella, ni extenderla a supuestos distintos, ni mucho menos contradecirla.

En las relacionadas circunstancias, la facultad reglamentaria no puede ser utilizada como instrumento para llenar lagunas de la ley, ni para reformarla, ni tampoco, para remediar el olvido o la omisión; por lo tanto, si las normas reglamentarias deben contraerse a indicar los medios para cumplir la ley, no estará entonces permitido que a través de dicha facultad, una disposición de tal naturaleza otorgue

mayores alcances o imponga diversos limitantes que la propia norma que la reglamenta.

Sentado lo anterior, **si la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior, es una disposición de carácter general y abstracto, emitida por el Poder Ejecutivo para reglamentar la correcta aplicación y observancia, entre otros, de la Ley Aduanera; contrario a las afirmaciones del accionante, si tiene carácter obligatorio para los contribuyentes, puesto que está expedida en uso de las facultades reglamentarias conferidas al Poder Ejecutivo.**

Sin embargo, si dicha disposición se extiende a supuestos distintos de los previstos por el legislador, no puede servir de fundamento para los actos de autoridad, pues en tal caso, se estaría transgrediendo el artículo 16 Constitucional, por la indebida fundamentación en que incurriría la autoridad administrativa en la emisión de sus actos." (Énfasis añadido)

Considero sumamente relevante lo expuesto por la Tercera Sala Regional Hidalgo México del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ya que a diferencia de las consideraciones vertidas por otras de las Salas integrantes del mencionado Tribunal, la Sala en comento, al otorgar la característica de obligatoriedad a la Resolución Miscelánea Fiscal la equipara a un reglamento, en tanto, según expresa, ésta es expedida en uso de la facultad reglamentaria otorgada en el artículo 89, fracción I de nuestra Constitución Federal al Poder Ejecutivo.

Al respecto, difiero de la postura expresada por la Tercera Sala Regional Hidalgo México del Tribunal Fiscal, en tanto no se puede considerar

a la Resolución Miscelánea Fiscal como obligatoria en su totalidad, pues aún cuando lo cierto es que la mayoría de las reglas generales administrativas que integran la Resolución Miscelánea Fiscal son verdaderas disposiciones reglamentarias en tanto son un modo de aplicación de la ley, es decir, establecen cómo aplicar la ley, como ya lo expuse en el capítulo dos de este trabajo, en el apartado 2.6.1.1,⁶⁴ la Resolución Miscelánea Fiscal debe entenderse como una disposición administrativa que se emite con fundamento en lo dispuesto por el artículo 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación, la que debe contener reglas que faciliten al contribuyente el cumplimiento de las diversas disposiciones fiscales.

En ese orden de ideas, la Resolución Miscelánea Fiscal, en su conjunto no es obligatoria para los contribuyentes, sin embargo, algunas de las reglas generales administrativas que en ella se contienen lo serán en la medida en que se encuentran vinculadas a una disposición legal.

Dicho en otra forma, como regla general, la Resolución Miscelánea Fiscal no es obligatoria y como excepción encontramos que las reglas generales administrativas vinculadas si lo son en la medida en que la ley fiscal remite para su observancia al ejercicio de éstas últimas.

¿LAS REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS, FUNDAN Y MOTIVAN UN ACTO?

⁶⁴ Ver pág. 84 y sigs.

Hasta aquí, hemos visto como el criterio del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se ve inclinado a determinar que las reglas generales administrativas, gozan de las características que reviste un reglamento, en tanto son generales, impersonales y abstractas, de ahí que llegue inclusive a sostener que se trata de disposiciones materialmente legislativas.

En ese orden de ideas, surge la inquietud de cuestionarnos si la autoridad administrativa, puede aplicar éstas reglas, y determinar que éstas sirvan de fundamento para su actuación.

Al respecto de lo anterior, en la tesis emitida por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa del orden siguiente:

"INDEBIDA FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.-EXISTE, SI LA AUTORIDAD SE APOYA EN UNA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA NO VIGENTE" De conformidad con lo dispuesto en los artículos 38, fracciones III y IV y 16 Constitucional, para fundar y motivar un acto es necesario citar las disposiciones jurídicas aplicables al caso concreto y encuadrar la conducta del particular a las hipótesis normativas que delimitan los preceptos aplicables. Por su parte, el artículo 36 Bis del Código Fiscal de la Federación, establece que las resoluciones administrativas dictadas en materia de impuestos que son

favorables al particular o determinan un régimen fiscal, surten sus efectos en el ejercicio fiscal en el que se otorga o en el ejercicio inmediato anterior cuando se hubiere solicitado la resolución, y ésta se otorgue en los 3 meses siguientes al cierre del mismo. En esas condiciones, si en el trimestre correspondiente a septiembre-noviembre de 1998, un contribuyente, al amparo de la Regla 3.32.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 1998, solicita se tenga por cumplido el requisito previsto en el rubro C. de dicha Regla, y la autoridad niega tener por cumplido el requisito señalado, con apoyo en una regla diferente como lo es la 3.32.11, que estableció una tasa preferencial a los contribuyentes del impuesto sobre la renta que colocaron títulos en el extranjero a través de mercados reconocidos, expedida en 1997, con vigor hasta el 31 de marzo de 1998, deberá decretarse que existe una indebida fundamentación y motivación del acto, dado que se está extendiendo esta última Regla a ejercicios que no tienen vigencia y no en las disposiciones jurídicas aplicables al caso en concreto, por lo que lo procedente es declarar la nulidad de la resolución emitida ilegalmente.⁶⁵

⁶⁵ Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Quinta Época. Año I. Núm. 9 Septiembre de 2001 Pág. 109.

Se aprecia como el Tribunal Fiscal determina que existe una indebida fundamentación y motivación de un acto de autoridad cuando este encuentra su apoyo en una regla contenida en una Resolución Miscelánea Fiscal no vigente.

La indebida fundamentación se hace consistir en el hecho de que se aplicó una disposición que no se encontraba vigente al momento de que ocurrió el hecho generador, lo cual resulta relevante en tanto se otorga a las reglas generales administrativas el carácter de disposiciones legales fundadoras y motivadores de un acto de conformidad con lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional.

A continuación se cita otra tesis, emitida por la Primera Sala Regional Noreste del citado Tribunal, en la que señala:

"COMPROBANTES FISCALES, REQUISITOS DE LOS. EL ARTÍCULO 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LOS ESTABLECE, NO REGULA EL RELATIVO A CONTENER IMPRESA LA CEDULA DE IDENTIFICACION FISCAL.- El artículo 29-a del Código Fiscal de la Federación, establece que deben de cumplir los comprobante fiscales, sin que su contenido incluya el relativo a llevar impresa la cédula de identificación fiscal; por lo tanto, deviene de ilegal la resolución que sancione a un particular sustentándose en un acta de verificación de expedición de

comprobantes fiscales, en la que se hizo constar que el contribuyentes visitado incurrió en irregularidad al expedir un comprobante fiscal omitiendo el requisito relativo a contener impresa la cédula de identificación fiscal, pues no obstante que el cumplimiento de tal requisito se establece en la Regla 2.4.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para el año de 1997, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 21 de marzo de 1997, no hay que olvidar que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 35 del 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; por lo tanto, **si la autoridad fundó su resolución en la Regla 2.4.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para el año de 1997, para considerar que el contribuyente verificado cometió la infracción prevista en el artículo 83, fracción VII del Código Fiscal de la Federación, por no contener los comprobantes fiscales que expide en forma expresa la cédula de identificación fiscal, dicha determinación de la autoridad vulnera en perjuicio del demandante el contenido del artículo 38,**

fracción III del Código Fiscal de la Federación que obliga a las autoridades fiscales a fundar y motivar debidamente sus resoluciones, dado que tal obligación fiscal no se encuentra prevista en ley, en este caso en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación. Sin que sea obstáculo para arribar a la anterior determinación, el argumento de defensa expuesto por la representación de las autoridades demandadas, en el sentido de que el artículo 29, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación establece que los comprobantes fiscales deberán cumplir con los requisitos que al efecto se establezcan mediante reglas de carácter general; dada la equivocada apreciación que de su contenido realiza, ya que la remisión que dicha disposición hace a reglas de carácter general, se refiere tan solo a que mediante ella las Secretaría de Hacienda y Crédito Público dará a conocer los requisitos que deberán cumplir los establecimientos para la impresión de los comprobantes, no así los que deben reunir estos últimos." ⁶⁶

De la tesis arriba transcrita se desprende como el Tribunal concluye, en señalar que existe una indebida fundamentación y motivación de un acto de autoridad, cuando este se apoye en una regla general administrativa, toda

⁶⁶ Revista del Tribunal Fiscal, Cuarta Época, Año II, Núm. 23, Junio 2000, Pág. 185

vez que se transgrede la garantía de legalidad, al apartarse de la misma, en tanto se pretende fundar un acto en una disposición que no es una ley.

Cuando la autoridad fiscal se apoya en un reglas general administrativas, debe entenderse que estas no pueden fundar un acto de autoridad en tanto no se trata de disposiciones legales, tanto en su aspecto material como formal, sin embargo, al ser emitidas como un complemento de la ley, es decir, se refieren a las llamadas vinculadas, deben aplicarse, únicamente en complemento a la ley.

3.2.2 PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN.

A continuación se exponen algunas de las Tesis Aisladas y Jurisprudencia emitidas por los Tribunales Colegiados de Circuito, integrantes del Poder Judicial de la Federación al respecto de las Resolución Miscelánea Fiscal y las disposiciones que la integran: las reglas generales administrativas.

Comenzare por exponer las tesis relativas a la determinación de la naturaleza jurídica de las citadas reglas, para continuar con la exposición de aquellas que se refieren a la naturaleza obligatoria de las multimencionadas reglas generales administrativas contenidas en la Resolución Miscelánea Fiscal.

¿LA RESOLUCION MISCELANEA FISCAL ES UNA CIRCULAR?

En el apartado anterior, me avoco al estudio de las tesis y argumentos vertidos por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, respecto de la naturaleza jurídica de la Resolución Miscelánea Fiscal, en dónde aprecia como el citado Tribunal, llega a la conclusión que debe entenderse a ésta como un circular que contiene los criterios a que se refiere el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación, aunque no pasa inadvertido que no todas las reglas que se contienen en la Resolución Miscelánea Fiscal, deben entenderse a la luz del citado artículo 35 del Ordenamiento Tributario Federal.

Ahora bien, al respecto de lo anterior, los Tribunales Colegiados de Circuito, en la Tesis de Jurisprudencia que se cita a continuación han desentrañado la anterior interpretación hecha por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, exponiendo que:

"MISCELÁNEA FISCAL Y CIRCULARES QUE ESTABLECEN CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN DE DISPOSICIONES FISCALES, SUS DIFERENCIAS. De conformidad con el artículo 33, fracción I, inciso g) y último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, **la Resolución Miscelánea Fiscal** de Comercio Exterior publicada en el Diario Oficial de la Federación, tiene carácter obligatorio para los contribuyentes, ya que **es expedida en uso de las facultades que poseen las autoridades fiscales para reglamentar la aplicación de la ley en lo que ésta les reserve facultades, la**

cual constituye un agrupamiento de disposiciones de carácter general aplicables al comercio exterior, que por regla general se publica anualmente y regula diversas figuras jurídicas previstas en las leyes fiscales; cuya publicación, además es indefectible, a fin de que sea del conocimiento de los contribuyentes, pudiendo en ocasiones publicarse aisladamente cuando sus efectos se limiten a periodos inferiores a un año. En cambio, de acuerdo al numeral 35 de la legislación en cita, los criterios que formulan los funcionarios fiscales facultados, constituyen simples juicios de interpretación de las leyes fiscales hacia el interior del Servicio de Administración Tributaria, que deben seguir las diversas dependencias en cuanto a la aplicación necesaria hacia el interior de las dependencias, su contenido no necesariamente refleja su interpretación exacta, dado que se basa en el análisis de determinado precepto legal, cuyo alcance corresponde dilucidar en definitiva a los órganos jurisdiccionales atendiendo al caso concreto, de ahí que el propio precepto que los regula señale la prohibición de que éstos generen obligaciones para los particulares, los cuales sí pueden generar derechos en su favor, cuando se

publican en el Diario Oficial de la Federación.” (Énfasis añadido)⁶⁷

De la citada tesis, podemos destacar lo siguiente:

1.- Distingue a la Resolución Miscelánea Fiscal de las Circulares señalando que la primera se trata de un agrupamiento de disposiciones de carácter general que regula diversas figuras jurídicas en materia fiscal y de comercio exterior.

2.- Las reglas generales administrativas tienen carácter obligatorio para los contribuyentes.

3.- Son expedidas en uso de las facultades que poseen las autoridades fiscales.

4.- Sirven para reglamentar la aplicación de la ley en lo que esta les reserve facultades ya que regulan diversas figuras jurídicas previstas en las leyes fiscales.

Al respecto, resulta conveniente citar los razonamientos expuestos por el Tribunal Colegiado que emitió la anterior Jurisprudencia, los cuales se encuentran contenidos en el Considerando Sexto de la sentencia emitida en la Revisión Fiscal número 150/2000, y en donde substancialmente se señala que:

⁶⁷ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Epoca. Tomo XII, Diciembre de 2000. Tesis de Jurisprudencia V20. J/50, Pág. 1244.

"(...) la Resolución Miscelánea se emite por el Titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o en su caso el presidente del Servicio de Administración Tributaria, para reglamentar la aplicación de la ley en lo que ésta les reserve facultades, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 33, fracción I, inciso g) y último párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Que la Resolución Miscelánea Fiscal se emite como un compendio reglamentario de las disposiciones de carácter general...que comprende todo tipo de reglamentaciones a las diversas figuras jurídicas previstas en las leyes fiscales.

La materia tributaria no puede ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente un acto normativo primario que contenga la norma esencial que marca un límite para las normas secundarias, de ahí que puedan existir remisiones a las leyes secundarias siempre que hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley y que constituyan un complemento de la regulación que sea indispensable para el cumplimiento de la finalidad recaudatoria.

Asimismo no existe violación a lo establecido por el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación, toda vez que la Resolución Miscelánea se emite por el titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o en su caso el presidente (sic) del Servicio de Administración Tributaria, para reglamentar la aplicación de la ley en lo que ésta les reserve facultades, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 33, fracción I, inciso g) y últimos párrafos, la que se emite como un compendio reglamentario de las disposiciones de carácter general ... que comprende todo tipo de reglamentaciones a

las diversas figuras previstas en las leyes fiscales específicamente; de lo que se concluye que no guarda relación con el citado numeral.

La Resolución Miscelánea constituye un agrupamiento de disposiciones de carácter general ... que por regla general se publican anualmente y que regulan diversas figuras jurídicas previstas en las leyes fiscales, las cuales poseen carácter obligatorio para los contribuyentes, pues fueron expedidas en uso de las facultades que otorga a las autoridades fiscales el citado precepto 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación; cuya publicación además es indefectible para las autoridades fiscales, a fin de que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes, pudiendo en ocasiones publicarse aisladamente cuando sus efectos se limiten a períodos inferiores a un año. Tan es así que en la propia Resolución Miscelánea se cita como fundamento entre otros numerales, el mencionado precepto 33, fracción I, inciso g), sin que se cite el artículo 35 de la invocada legislación.”⁶⁸

Así, de la lectura a la transcripción anterior, el Tribunal Colegiado de Circuito distingue, considero que acertadamente, entre la figura jurídica de la circular, prevista en el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación, de la Resolución Miscelánea Fiscal, cuyo fundamento es precisamente el artículo 33, fracción I, inciso g) de dicho ordenamiento tributario.

Asimismo concluyen que las reglas generales administrativas son disposiciones reglamentarias de la ley en lo que esta les reserve facultades,

⁶⁸ *CFR*. Sentencia emitida en la Revisión Fiscal número 150/2000, que da sustento a la jurisprudencia Número V20.J/50., visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo XII, Diciembre de 2000. Pág. 1244.

al respecto se entiende que se refiere a aquellas reglas que he denominado vinculadas.⁶⁹

¿LA RESOLUCIÓN MISCÉLANEA FISCAL ES OBLIGATORIA PARA LOS PARTICULARES?

Ahora bien, respecto de la obligatoriedad de la Resolución Miscelánea Fiscal, el Poder Judicial de la Federación, a través de los Tribunales Colegiados de Circuito, en la tesis que se cita a continuación y que se transcribe a continuación, han señalado que:

"RESOLUCION MISCELANEA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2000, EXPEDIDA POR LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PÚBLICO. LA REGLA 3.7.1. ES DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA DENTRO DEL AMBITO ADMINISTRATIVO. La regla 3.7.1. contenida en la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior para 2000, expedida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es de observancia obligatoria, en virtud de que el propio legislador le confirió ese alcance a las disposiciones de carácter y aplicación general, pero dentro del ámbito administrativo, que la referida Secretaría de Estado debe emitir y publicar, en términos de los artículos 89 del Reglamento de la Ley Aduanera y del 33, fracción I, inciso

⁶⁹ Véase apartado 2.6.1.1., Pág. 91.

g), del Código Fiscal de la Federación, **pues a pesar de que las mismas no tienen el carácter de ley, es indiscutible que forman parte integral de los preceptos 50, 61, fracción VI, de la Ley Aduanera y 89 del reglamento de dicha ley, dado que para efectos de lo dispuesto en ellos, señala cuáles son las mercancías que constituyen el equipaje de los pasajeros internacionales. (XIV.2o.57 A)”⁷⁰**
(Énfasis añadido)

De tal suerte que el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito, al emitir la tesis jurisprudencial que se citó con anterioridad, concluye que la Resolución Miscelánea Fiscal es de carácter obligatorio en tanto se emite por disposición expresa de ley, es decir, por voluntad del legislador, pues señala que aún y cuando estas disposiciones contenidas en dicha Resolución no gozan de las características de la ley, sí forman parte de ésta.

Hasta aquí se puede apreciar como, tanto el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa como los Tribunales Colegiados de Circuito coinciden en determinar que las reglas generales administrativas son verdaderos cuerpos reglamentarios de la ley y revisten la característica de obligatoriedad en tanto son expedidos por una remisión expresa de ley a la que sirven de complemento.

⁷⁰ Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo. XV. 2o. Tribunal Colegiado del Decimocuarto Circuito, Mayo 2002, p. 1274

Continuando con el análisis de las Tesis emitidas por los Tribunales Colegidos de Circuito, en la Tesis que se cita a continuación han señalado que:

"RESOLUCION MISCELÁNEA FISCAL PARA 2000. LA REGLA 5.2.2. CONTRADICE Y SUPERA LO ESTABLECIDO POR LOS ARTÍCULOS 22 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y 6°. DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.-La regla 5.2.2 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000, si bien tiene por objeto facilitar la exacta observancia de las leyes fiscales expedidas por el Poder Legislativo, no puede ir más allá de los limites de esas leyes, en observancia del principio de la preferencia o primacía de la ley, reconocido y recogido en el artículo 72, inciso F), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; de ahí que las leyes fiscales no pueden ser modificadas por una norma de carácter general emitida por órgano diverso al Legislativo, ya que en la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos deben observarse los mismos trámites establecidos para su formación. Por consiguiente, si la regla de carácter general 5.2.2. no tiene las características de una ley formalmente emitida por el Poder Legislativo, resulta de ello que al establecer que tratándose de las personas que tributen conforme al régimen establecido en la sección

III, capítulo VI, título IV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (personas físicas, régimen de pequeños contribuyentes), contradice y supera lo dispuesto por los artículos 22 del Código Fiscal de la Federación y 6°. De la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en tanto que estos numerales no limitan en forma alguna el derecho que tienen los contribuyentes de obtener la devolución del saldo a favor que resulte en sus declaraciones”.⁷¹

(Énfasis añadido)

De la cual se destaca que la finalidad de las reglas generales administrativas es facilitar la exacta observancia de las leyes fiscales expedidas por el Poder Legislativo, es decir, tienen como finalidad **reglamentar las leyes fiscales**, razonamiento bajo el cual se entiende que están sujetas al principio de supremacía de la ley, ya que no deben ir más allá de lo establecido en la ley.

3.3. MATERIA DE CONSTITUCIONALIDAD

Ahora bien, para analizar la constitucionalidad de las reglas generales administrativas no perdamos de vista que “...la Constitución configura y ordena los poderes del Estado creado por la misma, por otra parte establece

⁷¹ Semanario Judicial de la Federación, Novena Epoca, Tomo XVI, Tercer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito, noviembre de 2002, pág. 1079

límites a éstos poderes y el ámbito de los derechos fundamentales, pues la constitución vincula por igual a gobernantes y gobernados.⁷²

En ese orden de ideas, el término constitucionalidad, “es usado en una doble acepción, una técnica, referido concretamente a actos de los poderes de un estado, que deben estar de acuerdo o encontrar su fundamento tanto en la constitución general, como en la particular de la entidad (art. 105); en caso de conflicto entre esos poderes respecto de esa materia, quien debe resolver, y lo hace en única instancia, es el pleno de la suprema corte de justicia. En léxico jurídico general, se usa el término para aludir a la conformidad con la constitución general de cualquier acto, emane o no de una autoridad.”⁷³

Así, en relación con el objeto de estudio del presente trabajo, resulta sumamente controvertida la emisión, naturaleza y características de las reglas generales administrativas en cuanto a su constitucionalidad dentro de nuestro marco jurídico, situación respecto de la cual nuestro Alto Tribunal se ha pronunciado al respecto.

En lo tocante a la constitucionalidad de las reglas generales administrativas, agrupadas para su mejor conocimiento en lo que se ha denominado Resolución Miscelánea Fiscal, se considera que deben ser analizadas a la luz de los siguientes aspectos:

⁷² Paredes Montiel Marat y Rodríguez Lobato Raúl, *El principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria*, Editorial Porrúa, México 2001, pag. 09

⁷³ Arteaga Nava Elisur y otra, *Diccionarios Jurídicos Temáticos* Volumen 2, , Derecho Constitucional, Editorial Oxford, pág. 15

- a) En cuanto al órgano que las emite, por mandato de la ley. (principio de división de poderes).

- b) En cuanto a su verdadero alcance y contenido (facultad reglamentaria).

Es decir, sí es constitucionalmente permitido que el Congreso de la Unión autorice a un órgano perteneciente a la administración pública centralizada del Poder Ejecutivo, la emisión de estas normas de naturaleza inferior, pero que como hemos visto, son verdaderas normas de carácter reglamentario, lo que se traduce en que se permita a dicho órgano legislar en materia tributaria, atentando en contra de lo dispuesto por el artículo 49 de la Constitución Federal, en relación con el artículo 89, fracción I de la Constitución Federal, toda vez que se contraviene con la facultad reglamentaria, reservada como una facultad exclusiva del Titular del Poder Ejecutivo.

A lo cual, en la tesis de Jurisprudencia que cita a continuación nuestro Alto Tribunal ha señalado que:

"DIVISIÓN DE PODERES. LA FACULTAD CONFERIDA EN UNA LEY UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA PARA EMITIR DISPOSICIONES DE OBSERVANCIA GENERAL, NO CONLLEVA UNA VIOLACIÓN A ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. De la interpretación histórica, causal y teleológica de lo dispuesto en el artículo 49 de la constitución Política de los

Estados Unidos Mexicanos, se advierte que con el establecimiento del principio de división de poderes se buscó, por un lado, dividir el ejercicio del poder y el desarrollo de las facultades estatales entre diversos órganos, especialmente a los que encarnan el Poder Legislativo y el Poder Judicial, la potestad necesaria para emitir, respectivamente, los actos materialmente legislativos y jurisdiccionales de mayor jerarquía en el orden jurídico nacional, de donde se sigue que la prohibición contenida en el referido numeral, relativa a que el Poder Legislativo no puede depositarse en un individuo, conlleva que en ningún caso, salvo lo previsto en los artículos 29 y 131 de la propia Norma Fundamental, un órgano del Estado diverso al Congreso de la Unión o a las Legislaturas Locales, podrá ejercer las atribuciones que constitucionalmente les son reservadas a éstos, es decir, la emisión de los actos formalmente legislativos, por ser constitucionalmente la fuente primordial de regulación respecto de las materias que tienen una especial trascendencia a la esfera jurídica de los gobernados, deben aprobarse generalmente por el órgano de representación popular. En tal virtud, si al realizarse la distribución de facultades entre los tres poderes, el Constituyente y el Poder Revisor de la Constitución no reservaron al Poder Legislativo la emisión de la totalidad de

los actos de autoridad materialmente legislativos, y al presidente de la República le otorgaron en la propia Constitución la facultad para emitir disposiciones de observancia general sujetas al principio de preferencia de la ley con el fin de que tal potestad pudiera ejercerse sin necesidad de que el propio Legislativo le confiera tal atribución, debe concluirse que no existe disposición constitucional alguna que impida al Congreso de la Unión otorgar a las autoridades que orgánicamente se ubican en los Poderes Ejecutivo o Judicial, la facultad necesarias para emitir disposiciones de observancia general sujetas al principio de preferencia o primacía de la ley, derivado de lo previsto en el artículo 72, inciso H9, constitucional, lo que conlleva que la regulación contenida en estas normas de rango inferior, no puede derogar, limitar o excluir lo dispuesto en los actos formalmente legislativos, los que tienen una fuerza derogatoria y activa sobre aquellas, pues pueden derogarlas, o por el contrario, elevarlas de rango convirtiéndolas en ley, prestándoles con ello su propia fuerza superior.⁷⁴

(Énfasis añadido)

⁷⁴ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo XVI, noviembre de 2002, pág. 209 Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Tesis de Jurisprudencia número 2 A/J 143/2002.

En la jurisprudencia arriba citada la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación arriba a la conclusión de que si bien es cierto el artículo 49 constitucional prohíbe que el Poder Legislativo se deposite en una sola persona, salvo lo previsto en los artículos 29 y 131 de la misma, también lo es que el Constituyente no reservó la emisión de la totalidad de los actos de autoridad materialmente legislativos al Poder Legislativo, tan es así que le otorgaron al Presidente de la República la facultad para emitir disposiciones de carácter general sujetas al principio de preferencia de la ley, en consecuencia concluye que no existe disposición constitucional que impida al Congreso de la Unión (Poder Legislativo) otorgar a las autoridades administrativas (Poder Ejecutivo o Judicial) la facultad necesaria para emitir disposiciones de observancia general sujetas al principio de preferencia o primacía de la ley.

Para arribar a la conclusión de que no existe violación al mencionado principio de violación de poderes, consagrado en el artículo 49 Constitucional, al permitir el Congreso de la Unión, la emisión de disposiciones de carácter general a un órgano perteneciente al Poder Ejecutivo, en la ejecutoria que da sustento a la tesis citada en párrafos anteriores, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señaló lo que se transcribe a continuación y que es del tenor siguiente:

“(...)debe estimarse que el Constituyente de 1917 al establecer el principio de división de poderes buscó, por un lado, dividir el ejercicio del poder y el desarrollo de las facultades estatales entre diversos órganos o entes que constitucionalmente se encuentran a un mismo nivel, con el fin de lograr los contrapesos necesarios que permitan un equilibrio de fuerzas y un control recíproco; y, por otro lado, atribuir a los respectivos poderes, especialmente al Legislativo y al Judicial, la

potestad necesaria para emitir los actos que por su contenido y su jerarquía debían corresponderles.

Así, tratándose de la potestad legislativa, el objeto de la división de poderes fue conferir al órgano o ente colegiado que se integra por los representantes electos democráticamente por los gobernados, la emisión de las disposiciones ordinarias de observancia general de mayor jerarquía, es decir, los actos formalmente legislativos o leyes, dado que éstas, por ser constitucionalmente la fuente fundamental de regulación respecto de las materias que tienen una especial trascendencia a la esfera jurídica de los gobernados, deben aprobarse por el órgano de representación popular.

En ese sentido, si la división de poderes se realizó estableciendo tres diversos órganos o entes autónomos, otorgándose a cada uno de ellos, indistintamente, facultades materialmente legislativas, jurisdiccionales o administrativas, no existe razón para sostener que fue intención del Constituyente el que, salvo disposición en contrario prevista en la propia Constitución, cada uno de esos órganos debe limitarse a ejercer facultades que por su esencia les corresponden.

Es decir, si al realizarse la división de poderes el Constituyente en ninguna disposición reservó al Poder Legislativo la emisión de los actos de autoridad materialmente legislativos, al Poder Ejecutivo los actos de autoridad materialmente administrativos y al Poder Judicial los actos de autoridad materialmente judiciales o jurisdiccionales, no existe sustento alguno para sostener que se reúnen dos o más de esos poderes en uno de los órganos creados, por el hecho de que en un acto formalmente legislativo se confiera a una autoridad administrativa o judicial la facultad de emitir disposiciones de observancia general, pues ello no implica, ni siquiera

transitoriamente, el que dos poderes se reúnan en una misma persona o corporación, como lo ha reiterado la jurisprudencia de este Alto Tribunal.

En efecto, para que un poder asuma las funciones de otro se requiere que alguna de las atribuciones que constitucionalmente le están reservadas a éste sean ejercidas por aquél, en esta hipótesis aunque sea transitoriamente, sí se estará depositando un poder en otro.

Dicho en otras palabras, si la división de poderes no se fijó, atendiendo como criterio absoluto a la esencia de los actos de autoridad, no existe fundamento constitucional para concluir que, salvo el caso en que la Constitución les autorice expresamente una atribución ajena a su propia naturaleza, los tres poderes solamente pueden realizar las funciones que teóricamente por su esencia les corresponden, pues el referido principio, lo que fundamentalmente implica, es que en aras de respetar la autonomía de los tres poderes, ninguno de ellos puede realizar actos que constitucionalmente están reservados a un diverso poder, y en el caso de facultades u obligaciones de cada uno de éstos, que se relacionan con otro poder, las mismas deben estar señaladas en la propia Constitución.⁷⁵

La Suprema Corte de Justicia de la Nación al analizar el citado principio de División de Poderes concluye que dicho principio no debe entenderse en un sentido absoluto y estricto.

Asimismo, se destaca que la Suprema Corte de Justicia, a través de la Segunda Sala que la integra, determina que:

- a) No existe disposición constitucional alguna que impida al Congreso de la Unión otorgar a las autoridades que orgánicamente se ubican en el Poder Ejecutivo o Judicial, la facultad para emitir las disposiciones de observancia general (reglas generales administrativas), lo cual implica que con esta afirmación se entienda aplicado el principio general de derecho que reza que todo lo que no esta prohibido esta permitido.
- b) Estas disposiciones de observancia general, son normas de rango inferior dentro de nuestro sistema de jerarquía de normas. Principio de supremacía de la ley.
- c) Estas disposiciones no pueden derogar, limitar o excluir lo dispuesto en los actos formalmente legislativos (ley), lo cual implica que están sujetas al principio de supremacía y preferencia de la ley.
- d) En tanto es una ley quien prevé su emisión, está tiene una fuerza obligatoria y activa sobre dichas reglas, razón por la cual puede la ley elevarlas de rango convirtiéndolas en ley, prestándoles con ellos su fuerza superior

Nuestro Alto Tribunal retira la interpretación al multimencionado principio de división de poderes en la Tesis cuyo rubro es: "DIVISIÓN DE PODERES, INTERPRETACIÓN CAUSA Y TELEOLÓGICA DE LA PROHIBICIÓN CONTENIDA EN EL TEXTO DEL ARTÍCULO 49 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANO, RELATIVA A QUE EL PODER LEGISLATIVO NO

⁷⁵ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Tomo: XVI, Noviembre de 2002 Página: 209 Amparo en Revisión 1162/96 Xocongo Mercantil, S. A. de C.V.

PUEDE DEPOSITARSE EN UN INDIVIDUO”, en la que substancialmente señaló que:

“...las causas y los fines que ha tenido el Poder Revisor de la Constitución para realizar diversas adiciones al artículo 49 de la Constitución General de la República, y a otros preceptos de ésta, son reveladores de que en ella no se ha tenido la intención de impedir que las autoridades administrativas emitan disposiciones de observancia general sujetas al principio de supremacía de la ley, ni existe dispositivo constitucional que impida a las autoridades que integran los Poderes Ejecutivo o Judicial el establecimiento de normas jerárquicamente inferiores a las leyes emitidas por el Poder Legislativo...”⁷⁶

De tal suerte que de las tesis antes citadas, se denota claramente como nuestro Máximo Tribunal se inclinó por determinar la validez constitucional de las reglas generales administrativas expedidas en aras de una facultad que le es conferida a un órgano administrativo perteneciente al Poder Ejecutivo, por disposición expresa del Congreso de la Unión, sin que esta circunstancia conlleve a una violación al principio de división de poderes, pues este precepto si bien es cierto prohíbe que el Poder Legislativo se deposite en una sola persona, no se desprende que impida ni

⁷⁶ Tesis Núm. 2.A. CXX/2001, Pág. 225, Tomo XIV, Agosto 2001, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

expresa ni tácitamente el hecho de que se permita la emisión de normas de rango inferior, que en el caso de nuestro objeto de estudio se ha observado, son verdaderos cuerpos de índole reglamentaria, toda vez que en tanto el Congreso de la Unión cumpla con su función legislativa de emitir las normas de rango superior que regulen la conducta de los gobernados, ningún precepto constitucional, prohíbe que dicho Congreso autorice o faculte a otro órgano distinto la emisión de normas de rango inferior.

Continuando con el análisis de la constitucionalidad de las reglas generales administrativas, en cuanto a su fundamento y validez para su emisión en la Tesis de Jurisprudencia emitida por contradicción de tesis, por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, esta señala que no se contraviene la facultad reglamentaria, exclusiva del Titular del Poder Ejecutivo, reiterándose que tampoco existe una violación a la división de poderes, pues dicha jurisprudencia señala que:

"COMISION NACIONAL DE SEGUROS Y FIANZAS. EL ARTICULO 108, FRACCION IV DE LA LEY GENERAL DE INSTITUCIONES Y SOCIEDADES MUTUALISTAS DE SEGUROS, QUE LA FACULTA PARA EXPEDIR REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS, NO VIOLA LOS ARTICULOS 49 Y 89, FRACCION I, DE LA CONSTITUCION FEDERAL. Las reglas generales administrativas dictadas en ejercicio de una facultad conferida a una Secretaría de Estado, o a un órgano desconcentrado por una ley expedida por el Congreso de la Unión, corresponden a la categoría de ordenamientos

que no son legislativos ni de índole reglamentaria, sino que se refieren a aspectos técnicos y operativos en materias específicas, cuya existencia obedece a los constantes avances de la tecnología y al acelerado crecimiento de la administración pública. En congruencia con lo antes expuesto, la fracción IV, del artículo 108 de la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, que establece que la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas **está facultada para expedir reglas de esa naturaleza, no pugna con la facultad reglamentaria del presidente de la república ni con el sistema de división de poderes previstos, respectivamente, en los artículos 89, fracción I y 49 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos** pues en cuanto a la primera la mencionada atribución no entraña una delegación de facultades ni constituye una expansión en el ejercicio de la facultad reglamentaria, sino que se trata de la asignación directa de una atribución para allanar la aplicación técnico-operativa de la ley dentro de su ámbito específico y en cuanto al segundo, no implica la delegación de facultad legislativa alguna a favor de la citada comisión, ni esta ejerce atribuciones reservadas constitucionalmente al poder legislativo.”⁷⁷

⁷⁷ Tesis de Jurisprudencia Núm. 2 A/J/7/200, Semanario Judicial de la Federación y su

Contradicción de tesis 135/2002-SS.- Entre las sustentadas por el Décimo Tercer Tribunal Colegiado y el Noveno Tribunal colegiado, ambos en Materia Administrativa del Primer Circuito. 31 de enero de 2003. Cinco votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Fernando Mendoza Rodríguez. Tesis de Jurisprudencia 7/2003. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del siete de febrero de dos mil tres.

La Tesis de Jurisprudencia arriba transcrita, es resultado de la **contradicción de tesis** que sustentaron el Décimo Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al negar el amparo y protección de la Justicia solicitado y el Noveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al conceder dicho amparo.

A continuación se exponen los razonamientos substanciales que emitieron los citados colegiados:

A) Décimo Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Negó el amparo y protección de la justicia federal, al determinar que las reglas generales administrativas dictada en ejercicio de una facultad conferida por una ley del Congreso de la Unión, a una de las Secretarías de Estado a que alude el artículo 90 constitucional, corresponden a la categoría de ordenamientos que no son legislativos ni de índole

reglamentaria, sino que son cuerpos normativos sobre aspectos técnicos y operativos en materias específicas, cuya existencia obedece a los constantes avances de la tecnología y al acelerado crecimiento de la administración pública; de suerte que su expedición no pugna con el principio constitucional de distribución de atribuciones entre los diferentes órganos del poder público, ni tampoco con la facultad reglamentaria del presidente de la República.

El citado Tribunal también señaló que cuando el Congreso de la Unión expide un ley en el ámbito de su competencia, facultando a alguno de los secretarios de Estado u otro órgano del Estado para emitir reglas técnicas y operativos en el área materia que le marca determinada ley, de ninguna manera entraña una delegación de facultades, sino que se trata de una asignación directa de una atribución para allanar la aplicación técnico-operativa de la ley dentro de su ámbito específico.

Continúa argumentando que el otorgamiento de atribuciones por la Constitución a los diferentes órganos gubernativos no puede extenderse analógicamente a otros supuestos que los expresamente previstos en la norma constitucional, por lo que en sana lógica las reglas técnicas y operativas caen fuera del ámbito exclusivo del titular del Poder Ejecutivo, gravitando dentro de la potestad legislativa del Congreso de la Unión para autorizar su expedición mediante una ley a alguna o varias de las secretarías de Estado y departamentos administrativos, cuya distribución de competencias figura tanto en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal como en las demás leyes que le incumben al Congreso de la Unión.

Asimismo y respecto de la división de poderes, contenida fundamentalmente en el artículo 49 Constitucional, dicho Tribunal Colegiado señaló que éste principio implica la distribución de atribuciones más o menos homogéneas entre los agrupamientos genéricamente enunciados como "Poder Legislativo", Poder Ejecutivo" y "Poder Judicial", que actúan de manera separada e independiente, pero guardando entre sí la unidad ontológica que exige el Estado democrático de derecho.

De tal suerte que al Congreso de la Unión le incumbe la facultad de expedir leyes bajo las características de generalidad, abstracción e impersonalidad, en lo que se refiere a las materias prescritas en el artículo 73 constitucional, con objetivos esenciales al desarrollo y progreso del país, y por lo que concierne a la función administrativa del Estado, se desprende que el artículo 80 constitucional finca en el presidente de la República la titularidad de la administración pública federal, cuyo funcionamiento es tan amplio y complejo que su desarrollo requiere del auxilio de gran número de órganos secundarios y diversas dependencias, tal como lo prevé el artículo 90 constitucional. Con el objeto de dar coherencia y lograr el cumplimiento de la función administrativa encomendada al Ejecutivo, la Constitución estructura en dos vertientes la administración pública federal, a saber, la centralizada y la paraestatal.

La administración pública centralizada se presenta como un andamiaje de órganos en niveles diversos, dependientes unos de otros en una relación de jerarquía precedida por el jefe supremo, que en el nivel federal corresponde al presidente de la República, en tanto que la administración pública paraestatal y concretamente los organismos descentralizados, se encuentran desvinculados en diverso grado de la administración central, que

desempeñan determinadas tareas administrativas por motivos de servicio, colaboración o por región.

Ahora bien, el gran desarrollo de la actividad administrativa ha exigido el establecimiento de las estructuras necesarias para proporcionar un eficaz y eficiente funcionamiento del sector público, tendiente a satisfacer las necesidades de la población, entre ellas, la expedición de leyes que confieren facultades normativas a los secretarios de Estado, y se está en presencia de una normatividad de este género, cuando a través de un acto formalmente legislativo o reglamentario el Congreso de la Unión o el presidente de la República habilitan a un órgano de la administración para regular una materia concreta y específica, sea que ésta haya sido objeto de regulación con anterioridad o que no lo haya sido, de acuerdo con los principios y lineamientos convenidos en la propia norma habilitante. Por ello, para la satisfacción de las necesidades que reclama su actuar, las normas que rigen al Poder Ejecutivo deben revestir la particularidad de ser instrumentos ágiles y fácilmente adaptables a las circunstancias y naturaleza de los servicios que han de regular.

Lo anterior se justifica en la medida en que el Poder Legislativo no suele ocuparse de los detalles técnico-operativos que surgen en el funcionamiento de la administración pública, de ahí que resulte apropiado que los integrantes de la administración pública federal, conforme lo dispuesto por el artículo 90 constitucional, cuenten con las atribuciones necesarias para dar agilidad, prontitud, firmeza y precisión a los actos de aplicación de la ley específica que expida el Congreso de la Unión. Por tanto, las autorizaciones legales conferidas para dictar reglas técnico-operativas de observancia general en su ramo no constituyen actos delegatorios de facultades del Congreso de la Unión, puesto que, como ya se apuntó en

párrafos anteriores, ese cuerpo legislador no se despoja a sí mismo de una facultad propia, sino que asigna directamente a un órgano de la administración pública federal una tarea operativa para facilitar la aplicación de una ley específica dentro de su campo de acción.⁷⁸

B) Por otra lado, el Noveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, sostuvo que un precepto secundario no puede otorgar a una secretaría de estado la facultad de emitir disposiciones de carácter general que impongan obligaciones a los gobernados, pues dicha facultad está reservada al Poder Legislativo, en forma genérica, y al titular del Poder Ejecutivo, de manera derivada, a través de la facultad reglamentaria, señalar lo contrario, se traduce como un exceso en los lineamientos constitucionales, pues el sistema previsto por los artículos 49 y 89 de nuestra Carga Magna no pueden alterarse en los términos de las leyes que disponen contrariarlo.

En virtud del diverso principio de reserva de ley en materia de derechos y obligaciones de las personas, sólo el Poder Legislativo podrá emitir disposiciones de carácter general para regularlos, pues una circular no puede servir como fundamento para imponer obligaciones o restringir derecho del gobernado, ya que esta no fue creada bajo la técnica legislativa ni por el órgano idóneo, lo que provoca la violación a las garantías consagradas en los artículos 14 y 16 Constitucionales.⁷⁹

⁷⁸ *CFR*. Con el considerando Tercero de la ejecutoria dictada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia, al resolver la contradicción de tesis número 135/2002-SS, que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia, Tomo XVII, Marzo de 2003, Pág. 791 y sigs.

⁷⁹ *CFR*. Con el considerando Cuarto. de la ejecutoria dictada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia, al resolver la contradicción de tesis número 135/2002-SS, que

Al resolver la citada contradicción tesis la **Segunda Sala de la Suprema Corte de la Nación** substancialmente determinó que:

“...la tesis que debe prevalecer es la sustentada por el Décimo Tercer Tribunal Colegiado de Circuito en materia administrativa en tanto las circulares emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas constituyen cuerpos normativos de detalles técnicos y operativos para materias específicas, cuya existencia, como ya se mencionó, obedece a los avances de la tecnología y al acelerado crecimiento de la administración pública.

De ahí, con exclusión de las facultades conferidas al presidente de la República en el artículo 92 Constitucional, puede el Congreso de la Unión expedir leyes donde autorice a los secretarios de Estado o a un órgano desconcentrado para dictar reglas técnico-operativas dentro del ámbito de su competencia y, por tanto, la forma y materia de los decretos, de los reglamentos, de los acuerdos y de las órdenes, tienen un contenido específico, y mientras el Congreso de la Unión no interfiera en la formación de estos actos que corresponden al presidente de la República, puede aquél conferir directamente a los secretarios de Estado y a órganos desconcentrados la atribución de expedir reglas técnico-operativas dentro del campo de una ley específica.

Ahora bien, cabe aclarar que cuando el Congreso de la Unión expide una ley en el ámbito de su competencia facultando a alguna

secretaría de Estado o a un órgano desconcentrado para emitir circulares en el área material que le marca determinada ley, de ninguna manera entraña una delegación de facultades, sino que se trata de la asignación directa de una atribución para allanar la aplicación técnico-operativa de la ley dentro de su ámbito específico, para lo cual el Congreso de la Unión está totalmente facultado, según se desprende artículo 73 de la Constitución.⁸⁰

De las tesis hasta aquí expuestas es claro que la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene que ningún precepto constitucional impide el que el Congreso de la Unión expida leyes en las que otorgue la autorización o atribución para que los Secretarios de Estado dicten reglas técnico operativas de carácter general dentro del campo de una ley específica.

Bajo esa tesis, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, considera que el hecho de que el Congreso de la Unión asigne a las secretarías de estado la facultad de emitir estas reglas, no contraviene nuestra Carta Magna, en tanto esta situación no entraña una delegación de facultades, lo que implica que el órgano que delega su facultad se despoje de ésta para otorgarla a otro, que en principio no le corresponde, sin embargo, esta circunstancia, para el caso de las reglas generales administrativas no es así, ya que a través de la ley se asigna de forma directa a un órgano de la administración pública la tarea de emitir disposiciones que en el campo técnico operativo, allanen la aplicación de la ley en una materia específica.

⁸⁰ *CFR*. Con el considerando quinto, de la ejecutoria dictada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia, al resolver la contradicción de tesis número 135/2002-SS, que

Dicho de otra manera, el órgano que permite la emisión de las reglas generales administrativas no se despoja de una facultad propia, siendo esta una conducta insalvable del acto delegatorio, porque lo que se hace es que a través de la emisión de estas reglas se asigna una tarea operativa para la aplicación de la ley.

Esto se corrobora, inclusive, con la tesis que se transcribe a continuación y en la que el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación señaló que:

"REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS. LA FACULTAD DEL CONGRESO DE LA UNIÓN PARA HABILITAR A LAS SECRETARÍAS DEL ESTADO A FIN DE EXPEDIRLAS, NO CONSTITUYE UNA DELEGACIÓN DE FACULTADES LEGISLATIVAS. El hecho de que el Congreso de la Unión autorice a las secretarías de Estado a emitir *reglas técnico-operativas de observancia general en su ramo*, no entraña una delegación de facultades, pues aquel órgano legislativo no se despoja de una facultad propia, lo que constituye una condición insalvable de todo acto delegatorio, sino que asigna directamente a un órgano de la administración pública federal, una tarea operativa para facilitar la aplicación de una ley específica dentro de su campo de acción. Lo anterior se justifica en la medida en que el Poder Legislativo no suele

aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Segunda Sala de

ocuparse de esos detalles técnico-operativos que surgen en el funcionamiento de la administración pública; de ahí que resulte apropiado que los secretarios de Estado, como integrantes de la administración pública federal y conforme a lo dispuesto en el artículo 90 de la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos, cuenten con las atribuciones necesarias para dar *agilidad, prontitud, firmeza y precisión a los actos de aplicación de la ley específica que expida el Congreso de la Unión.*" ⁸¹(Énfasis añadido)

De lo hasta aquí expuesto, se colige que:

- La emisión de estas reglas generales administrativas por una secretaría de estado no contraviene ningún precepto constitucional,
- Estas reglas no son de carácter reglamentario, lo que conlleva a determinar que no contravienen el artículo 89, fracción I de nuestra Constitución.
- Son reglas de carácter técnico-operativo que facilitan la aplicación de la ley.

la Suprema Corte de Justicia, Tomo XVII, Marzo de 2003, Pág. 791 y sigs.

⁸¹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, Tomo XV, Abril de 2002, Tesis P.XII/2002, Pág. 8, Tesis Constitucional Administrativa.

Luego entonces, atendiendo los lineamientos establecidos por nuestro Alto Tribunal, al señalar la naturaleza jurídica y características de las reglas generales administrativas, encontramos que se permite la emisión de éstas por una autoridad administrativa, en tanto le es conferida esta autorización por el propio legislador, sin embargo limita el campo de acción de las mismas, al señalar que versaran sobre cuestiones de carácter técnico-operativo, lo que nos lleva además a concluir que todas aquellas reglas que no cumplan con esta condición sí estarían contraviniendo la facultad reglamentaria conferida en forma exclusiva al Titular del Poder Ejecutivo, es decir, al Presidente de la República.

3.4. MATERIA DE LEGALIDAD

En el punto anterior del presente trabajo se analizó la constitucionalidad de las reglas generales administrativas al tenor de las diversas tesis que ha emitido el Poder Judicial, principalmente la Suprema Corte de Justicia de la Nación, quien por las razones expuestas ha considerado constitucional la emisión de dichas reglas; por lo cual y partiendo de dicha circunstancia, las multimencionadas deben ser analizadas a la luz de la legalidad.

Bajo esa tesitura resulta importante partir de lo que en nuestro derecho positivo se entiende por legalidad, para lo cual, se transcribe lo expuesto por el maestro Rafael I. Martínez Morales, el cual señala que la legalidad es:

“Requisito constitucional de todo acto administrativo. Toda la actividad del estado, ya sea función administrativa, jurisdiccional o legislativa, debe ajustarse a la ley. Así, los actos de los órganos del Poder Ejecutivo han de ser producidos conforme a disposiciones previamente emitidas por el legislador.

Si, en términos generales, el particular puede hacer todo lo que la ley no le prohíba, la administración pública solamente puede hacer lo que la ley le permita en forma expresa.

Según otro enfoque, el principio de legalidad se refiere a que los actos administrativos se reputan válidos o legitimados; correspondiendo en todo caso, al gobernado o a los medios de control demostrar lo contrario.”⁸²

En ese orden de ideas tenemos que las reglas generales administrativas al ser emitidas por disposición expresa de la ley, deben de analizarse al amparo de su estricto apego a la misma.

Si bien es cierto a través de la ley se faculta a la autoridad administrativa a emitir las reglas generales administrativas no debe rebasar o extender su contenido.

⁸² *Diccionarios Jurídicos Temáticos, Derecho Administrativo*, Martínez Morales Rafael I., 2da. Edición, Editorial Oxford, Volumen 3, pág. 158.

Asimismo es importante exponer que “el principio de legalidad en las contribuciones va orientado hacia las siguientes cuestiones: que todas las contribuciones deben hallarse establecidas previamente en un ley; que las autoridades fiscales no pueden realizar ningún acto de naturaleza tributaria, sin que encuentren facultadas expresamente en una ley previamente creada y aplicable a los casos que en la misma se señalen; y, por otra parte, que los causantes solamente deberán cumplir las obligaciones establecidas en las leyes fiscales, siempre y cuando realicen el hecho generador de la obligación.”⁸³

Asimismo el Poder Judicial de la Federación, en la tesis que se transcribe a continuación expone la interpretación que debe darse al principio de legalidad en materia tributaria y que consagra nuestra constitución federal:

"IMPUESTOS. PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA. CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.-

El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se

⁸³ García López Guerrero Luis, *Derechos de los Contribuyentes* Instituto Politécnico Nacional, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, UNAM, Primera Reimpresión, México 2000, págs. 21-22

refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, **examinando atentamente este principio de legalidad**, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar del impuesto deba emanar del aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactotas ni para el cobro de impuestos previsibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos público del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones

generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, se cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles. ⁸⁴ (Énfasis añadido)

De la tesis arriba transcrita se desprende que en materia tributaria sólo a través de la ley se debe establecer la forma y contenido del impuesto, lo que se traduce en el hecho de los elementos de éste como lo son el sujeto, el objeto, la base, la tasa y la tarifa sean establecidos en una ley en sentido material y formal.

Al respecto de la constitucionalidad o legalidad de las reglas generales administrativas, debo precisar que si la Resolución Miscelánea Fiscal, se emite con fundamento en lo dispuesto por el artículo 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación, dicho artículo se encuentra contenido en

⁸⁴ Apéndice de 1995, Pleno, 7ª Época, Tomo I, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis

el título III del citado ordenamiento tributario, en el que se encuentran contenidas las facultades de las autoridades fiscales, sin embargo en relación con la expresión y contenido de este artículo se desprende que se refiere a una serie de obligaciones que las “autoridades fiscales” deben realizar para “mejor cumplimiento de sus facultades”, entre las que encontramos, según se desprende de la fracción I, del ya mencionado ordenamiento, la de “proporcionar asistencia gratuita a los contribuyentes”, para lo cual deben llevar a cabo una serie de actos, de entre los que destaca la emisión y publicación de disposiciones de carácter general.

De tal suerte que, atendiendo a la naturaleza del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, debe entenderse que si el legislador autorizó a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para la emisión de disposiciones de carácter general, las cuales se conocen como reglas generales administrativas que se agrupan en lo que se ha denominado “Resolución Miscelánea Fiscal”, éstas deben en consecuencia ser emitidas en aras de facilitar al contribuyente la aplicación de la ley, es decir, éstas disposiciones o reglas generales, deben favorecer o ayudar al contribuyente para el mejor cumplimiento de la ley, entendiéndose bajo la premisa de que deben ser emitidas en beneficio del contribuyente, para allanar la aplicación de la ley fiscal.

Sin embargo, se comenzó a cuestionar la constitucionalidad de las reglas generales administrativas emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ya que con éstas, los reglamentos a las leyes fiscales cada vez tienen menos aplicabilidad, siendo frecuente la utilización de las reglas generales administrativas, como disposiciones reglamentarias.

En efecto, como se ha visto a lo largo de la realización de este trabajo, la gran mayoría de las reglas generales administrativas que integran la Resolución Miscelánea Fiscal son verdaderas normas reglamentarias, pues como inclusive, varios Tribunales Federales así como el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa han coincidido, estas reglas vienen a desarrollar la ley, característica primordial del reglamento, lo que trae como consecuencia que si éstas reglas son reglamentarias de las leyes, su emisión por parte de una autoridad administrativa que si bien es cierto pertenece al Poder Ejecutivo, no es el titular del mismo, sean inconstitucionales, pues es el Titular del Poder Ejecutivo, es decir, el Presidente de la República quien constitucionalmente tiene la facultad de proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de la ley (artículo 89, fracción I, constitucional).

Llama la atención la conclusión a la que arribó la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través del Pleno como de la Segunda Sala que la integran, al señalar que no se controvierte con la facultad reglamentaria conferida únicamente al Presidente de la República, porque las reglas generales administrativas no son cuerpos reglamentarios sino más bien reglas de carácter técnico-operativo que facilitan la aplicación de la ley, considerando además válido que el Poder Legislativo asigne esta tarea al Poder Ejecutivo, a través de una Secretaría de Estado.

Luego entonces si las reglas generales administrativas son disposiciones que versan sobre cuestiones de carácter técnico operativo para allanar o facilitar la aplicación de la ley en el campo administrativo, lo cierto es que todas aquellas disposiciones que no cumplan con estas características señaladas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sí deben considerarse inconstitucionales, puesto que se insiste, la facultad

reglamentaria le es conferida por mandato constitucional, únicamente al Presidente de la República del Titular del Poder Ejecutivo, y no así a las diversas dependencias que lo conforman.

Lo anterior es así, ya que sí la Resolución Miscelánea Fiscal es emitida por un órgano desconcentrado de una Secretaría de Estado de la Administración Pública Federal, es decir, por el Presidente del Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y esta contiene disposiciones reglamentarias, se contraviene el artículo 89, fracción I de nuestra Constitución, pues se insiste en que la facultad de “proveer en la esfera administrativa la exacta observancia de la ley”, es exclusiva del Titular del Poder Ejecutivo y no se debe considerar extensiva a los demás órganos que integran dicho Poder.

Al tenor de lo antes expuesto referente a la constitucionalidad de las reglas generales administrativas considero que si bien es cierto nuestro sistema constitucional no admite un sistema rígido de división de poderes, al ser éste flexible, también lo es que no debe desatenderse al respecto el principio de facultades expresas o de legalidad; es decir, que sólo cuando el mismo texto constitucional, que establece las atribuciones de los tres órganos primarios del Estado, otorga facultades que materialmente le corresponden a otro poder, se estará en el caso de considerar legítimo el ejercicio de esta última facultad, en tanto, solo la norma suprema puede autorizar a un órgano del Estado para que expida normas generales que vinculen a los particulares, esto es, para realizar una función materialmente legislativa, y si tal autorización no existe, como lo es el caso, a favor de la administración pública federal, entonces cualquier acto administrativo

expedido por ella que tenga contenido legislativo o reglamentario es inconstitucional.

Así, la facultad reglamentaria constituye desde un punto de vista material, una función legislativa que, de manera excepcional, se ha conferido al presidente de la república, esto es, desde un punto de vista formal, su emisión se otorgó a un poder distinto del Legislativo, y si el contenido de la gran mayoría de las reglas generales administrativas como se ha analizado a lo largo del desarrollo del presente trabajo, son de naturaleza reglamentaria, implica que se contravenga con esta facultad, en tanto, como se advierte, esta facultad le es conferida de forma exclusiva al Titular del Poder Ejecutivo, en tanto la Constitución configura y ordena los poderes del Estado creado por la misma, por otra parte establece límites a éstos poderes, es la norma que rige y determina las fuentes del ordenamiento jurídico, ya que condiciona toda la creación positiva del Derecho porque no pueden formar parte del ordenamiento jurídico las normas que la contradigan formal o materialmente.

Sin embargo, también es cierto que no existe impedimento constitucional respecto de la asignación de la atribución o facultad a un órgano centralizado de la administración pública, de la emisión reglas que permitan y faciliten la aplicación de la ley, en aspectos de orden técnico y operativo, es decir, sin que impongan de ninguna manera cargas a los particulares, pues esta tarea solo corresponde al Poder Legislativo a través de la Ley, ni tampoco desarrollen la ley, tarea que le es conferida de manera exclusiva por mandato constitucional al Presidente de la República como Titular del Poder Ejecutivo.

Es decir, puede el Titular de una Secretaría de Estado, órgano de la Administración Pública Federal emitir resoluciones generales, pues lo cierto es que no hay impedimento constitucional para que el legislador asigne a un órgano perteneciente a la administración pública la emisión de reglas administrativas, que dentro de su campo, es decir, la administración pública, puedan servir de herramientas para que se allane y facilite al gobernado el cumplimiento de la ley, sin que la modifiquen, alteren o bien impongan obligaciones que puedan inclusive ir más allá de lo previsto en ésta última.

Circunstancia que no deben olvidar los órganos de la Administración Pública, en el caso que nos ocupa, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pues se insiste, éstas reglas administrativas de ninguna forma deben imponer obligaciones, ya que como se vio en el primer capítulo de este trabajo esta característica sólo es exclusiva de la ley y en menor jerarquía el reglamento, el cual no debe olvidarse esta sujeto a los principios de supremacía y reserva de la ley.

Así, si el legislador autoriza de manera expresa a la Autoridad Fiscal la emisión de disposiciones administrativas, dicha autoridad no debe apartarse de la naturaleza jurídica y finalidad que como se concluye éstas reglas persiguen.

CONCLUSIONES.

CONCLUSIONES

PRIMERA: La Resolución Miscelánea Fiscal es una disposición administrativa que contiene diversas y numerosas reglas generales, que se emite por el Presidente del Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con fundamento en el artículo 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación, cuya finalidad es la de facilitar y allanar la aplicación en beneficio de los contribuyentes.

SEGUNDA: El contenido de la Resolución Miscelánea Fiscal lo son las reglas generales administrativas, las cuales son disposiciones de carácter general abstracto e impersonal, ya que se encuentran dirigidas a todos los gobernados (generalidad), abarcan todos los posibles casos concretos que encuadren en el supuesto (abstracción), de lo que se concluye que no tienen un destinatario fijo o personal (impersonal).

TERCERA: Para la Suprema Corte de Justicia de la Nación, las reglas generales administrativas son cuerpos normativos sobre aspectos técnicos y operativos para materias específicas, cuya existencia obedece a los constantes avances de la tecnología y al acelerado crecimiento de la administración pública.

CUARTA: Para el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa las reglas generales administrativas son criterios para la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que puedan exceder en cuanto a la creación de nuevas obligaciones y cargas a los particulares.

QUINTA: De conformidad con lo expuesto por los Tribunales Colegiados de Circuito la Resolución Miscelánea Fiscal es expedida en uso de las facultades que poseen las autoridades fiscales para reglamentar la aplicación de la ley en lo que ésta le confiere facultades, la cual constituye un agrupamiento de disposiciones de carácter general, que por regla general se publica anualmente y regula diversas figuras jurídicas previstas en las leyes fiscales, cuya publicación, además es indefectible, a fin de que sea del conocimiento de los contribuyentes.

SEXTA: Existen dos tipos de reglas generales administrativas, aquellas que se encuentran **vinculadas** a la norma legal, toda vez que la disposición legal une, la obligación o derecho en ella establecido al cumplimiento de la regla general administrativa y por otro lado aquellas que son **autónomas** o discrecionales ya que éstas surgen a voluntad del Fisco Federal para facilitar el cumplimiento de la norma y sin disposición expresa de la ley.

SEPTIMA: Se advierte que existen normas que condicionan su aplicación a los requisitos que disponga la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas generales administrativas, lo que se traduce en que estas disposiciones de carácter general, lo que están haciendo e integrar el derecho positivo dentro del marco de la misma ley en sentido formal y material, que le sirve de sustento.

OCTAVA: No debe entenderse que la Resolución Miscelánea Fiscal es en su totalidad obligatoria, como algunos de los Tribunales han manifestado ya que la Resolución Miscelánea Fiscal como agrupamiento de diversas reglas generales, es una disposición de carácter administrativo que

se emite con fundamento y por virtud de lo expuesto en el artículo 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación, artículo que se encuentra contenido en el Título III del citado ordenamiento y que se refiere a las facultades de las autoridades fiscales. Es decir, se otorga a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la facultad de emitir y publicar anualmente disposiciones de carácter general, las que para su mejor conocimiento se agrupan en lo que se ha denominado Resolución Miscelánea Fiscal, sin que se desprenda de texto del artículo en comento la obligatoriedad en el cumplimiento de estas disposiciones.

NOVENA: En un estricto sentido y bajo el principio de derecho que señala que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite, las reglas vinculadas forman parte del cuerpo normativo y adquieren su obligatoriedad, al ser la ley quien así lo dispone por voluntad del propio legislador, es decir, la autoridad se encuentra facultada para emitir y ejecutar las reglas generales administrativas, cuando así se establece por disposición expresa de la ley, sin embargo, su validez queda altamente cuestionada.

DECIMA: La autoridad se encuentra facultada por la ley para emitir y ejecutar las reglas generales administrativas, cuando así se establece por disposición expresa de la ley, sin embargo, su validez queda altamente cuestionada, en tanto, considero que éstas reglas, únicamente deben facilitar en beneficio del contribuyente el cumplimiento de la norma sin excederla o contrariarla, ni muchos menos imponiendo obligaciones diversas a las contenidas en la ley.

DECIMA SEGUNDA: La finalidad de las reglas generales administrativas es facilitar la exacta observancia de las leyes fiscales

expedidas por el Poder Legislativo, en beneficio de los contribuyentes, es decir, tienen como finalidad permitir un debido cumplimiento de las leyes fiscales, no obstante es frecuente encontrarnos que la Autoridad Fiscal, contrario a la verdadera finalidad que debe perseguirse con la emisión de estas reglas, excede esta facultad imponiendo nuevas obligaciones o cargas a los contribuyentes.

DECIMA PRIMERA: No obstante que la verdadera finalidad de estas reglas, como ya se indicó es la de facilitar al contribuyente el cumplimiento de la ley, estas van allá de esta, por lo que el contribuyente tiene que accionar los mecanismos de defensa que considere a efecto de cuestionar la legalidad o constitucionalidad de dichas reglas, según lo considere,

DECIMA TERCERA: La Suprema Corte de Justicia de la Nación, como alto Tribunal, ha considerado que la emisión de estas reglas generales administrativas no contraviene los preceptos de la Constitución Federal en tanto son una categoría de ordenamientos que no son legislativos ni reglamentarios sino que se refieren a aspectos técnicos y operativos, entendiéndose los primeros como el conjunto de términos propios de una materia, rama o disciplina, en este caso a la materia fiscal; y el segundo, como todos aquellos elementos que sirven para preparar su pronta ejecución, para emplear y aplicar la ley, es decir, un modo de aplicación de la ley en estos dos aspectos mencionados.

DECIMA CUARTA: Una gran cantidad de reglas generales administrativas, como se ha analizado a lo largo del desarrollo del presente trabajo, son verdaderos cuerpos reglamentarios, lo que implica que se contravenga con la facultad reglamentaria, en tanto, como se advierte, esta facultad conferida de forma exclusiva al Ejecutivo no deriva de ninguna

delegación de facultades, sino que encuentra su fundamento directamente en la Constitución (artículo 89, fracción I).

DECIMA QUINTA: No hay impedimento constitucional para que el legislador asigne a un órgano perteneciente a la administración pública la emisión de reglas administrativas, que dentro de su campo, es decir, la administración pública, puedan servir de herramientas para que se allane y facilite al gobernado el cumplimiento de la ley, sin que la modifiquen, alteren o bien impongan obligaciones que puedan inclusive ir más allá de lo previsto en ésta última.

BIBLIOGRAFIA :

A) LIBROS

Arteaga Nava Elizur y otro, Derecho Constitucional, Primera Edición, Editorial Harla.

Acosta Romero Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo Primer Curso, Décimo Cuarta Edición actualizada, Editorial Porrúa, México 1999.

Arrijo Vizcaíno Adolfo, Derecho Fiscal Editorial Themis, 12ª. Edición 1997.

Carbonell Miguel y Pedraza de la Llave Susana Talia, Elementos de Técnica Legislativa, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México 2000.

Cardenaz Elizondo Francisco, Introducción al Estudio del Derecho Fiscal, Editorial Porrúa, 2da. Edición. México 1997.

Calvo Nicolau Enrique, Tratado del Impuesto Sobre la Renta Tomo I, Editorial Themis, 1ª Edición 1995.

De la Garza Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Décima Quinta Edición, Editorial Porrúa, México 1988.

Fernández Sagardi Augusto, Comentarios y anotaciones al Código Fiscal de la Federación, Editorial Sicco, México 2000.

Fraga Gabino, Derecho Administrativo. 33ª Edición, Editorial Porrúa, México 1994.

García Maynez Eduardo, Introducción al estudio del Derecho, Cuadragésimo séptima Edición, Editorial Porrúa, México 1995.

García López-Guerrero Luis, Derecho de los Contribuyentes, Instituto Politécnico Nacional, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, UNAM, Primera Reimpresión, México 2000.

Gamas Torruco José Derecho Constitucional Mexicano, Editorial Porrúa, UNAM, México 2001.

Gregorio Sánchez León, Derecho Fiscal Mexicano, Séptima Edición Cardenas Editori 1986.

Gutiérrez y González Ernesto, Derecho Administrativo y Derecho Administrativo al Estilo Mexicano, Editorial Porrúa, México 1993.

Mayolo Sánchez Hernández, Derecho Tributario, Segunda Edición, Cárdenas Editori 1988.

Rohde Ponce Andrés, Derecho Aduanero, Ediciones Fiscales ISEF, México 2001.

Rodríguez y Lobato Raúl, Derecho Fiscal, Segunda Edición, Editorial Harla, México 1998.

Paredes Montiel Marat y Rodríguez Lobato Raúl, El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria, Editorial Porrúa, México 2001.

Tena Ramírez Felipe, Derecho Constitucional Mexicano, Trigésima Segunda Edición, Editorial Porrúa México 1998.

Margain Monatau Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Decimoquinta Edición actualizada, Editorial Porrúa, México 2000.

Moreno Daniel, Derecho Constitucional Mexicano, 12ª Edición, Editorial Porrúa, México 1993.

Sánchez Gómez Narciso Primer Curso de Derecho Administrativo, Editorial Porrúa. México 1998.

Serra Rojas Andrés, Derecho Administrativo Primer Curso, Vigésima segunda Edición, Editorial Porrúa, México 1999.

B) DICCIONARIOS:

Diccionarios Jurídicos Temáticos, Derecho Administrativo, Martínez Morales Rafael I., 2ª. Edición Volumen 3.

Diccionarios Jurídicos Temáticos, Segunda Serie, Volumen 2, Carrasco Iriarte Hugo, Editorial Oxford, 2ª Edición.

Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Editorial Porrúa, Sexta Edición, México 1993.

Diccionario de la Lengua Española, Tomo. II, Real Academia Española, Vigésima Segunda Edición, Editorial Espasa, Madrid 1992.

Arteaga Nava Elisur y otra, Diccionarios Jurídicos Temáticos, Volumen 2, Derecho Constitucional, Editorial Oxford.

C) TESIS Y JURISPRUDENCIA.

Poder Judicial de la Federación.

Tesis de jurisprudencia núm. 2 A./J.29/99, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo IX, Abril 1999.

Tesis de jurisprudencia núm. V2o. J/50, Tribunales Colegiados de Circuito, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, Diciembre de 2000.

Tesis de jurisprudencia núm. 2. A J/143/2002, Segunda Sala, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIV, Noviembre de 2002

Tesis de jurisprudencia núm. 2. A J/7/2002, Segunda Sala, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVII, Febrero de 2003.

IUS 2004, Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Jurisprudencia y Tesis Aisladas.

Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

CD. Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa 2004

D) LEGISLACION.

Ley del Impuesto Sobre la Renta 2003.

Código Fiscal de la Federación vigente en 2003.

Código Fiscal de la Federación vigente en 2004.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Resolución Miscelánea Fiscal para 2003.