

308409



UNIVERSIDAD LATINA, S. C. CAMPUS CENTRO

INCORPORADA A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

**“LA NECESIDAD DE REGLAMENTAR LA
PERIODICIDAD, PUBLICACION Y MODIFICACIONES
DE LA RESOLUCION DE MISCELANEA FISCAL”**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:
BENJAMIN SEGURA GARCIA

DIRECTOR DE TESIS: **LIC. DAVID HERNANDEZ LOPEZ**

MEXICO, D. F.

2005

0350604



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.

ESTE LIBRO NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

México, Distrito Federal, a 8 de Julio de 2005.

Lic. Arturo Belmont Martínez
Director de la Licenciatura en Derecho
Universidad Latina, S.C.
Campus Centro

David Hernández López, por este conducto le hago de su conocimiento que el alumno Benjamín Segura García con número de cuenta 95660099-2, ha concluido la asesoría a cargo del suscrito con el título "LA NECESIDAD DE REGLAMENTAR LA PERIODICIDAD, PUBLICACIÓN Y MODIFICACIONES DE LA RESOLUCIÓN DE MISCELÁNEA FISCAL", por lo que no existe inconveniente de mi parte para otorgar el primer voto aprobatorio del trabajo de investigación antes mencionado, toda vez que ha cumplido con los requisitos de fondo y forma para éste.



DAVID HERNÁNDEZ LÓPEZ

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el contenido de mi trabajo resepolonal.
NOMBRE: Benjamín Segura García
FECHA: 22-NOV-05
FIRMA: [Handwritten Signature]

México D.F. a 22 de agosto del 2005

LIC. ARTURO BELMONT MARTINEZ
DIRECTOR TECNICO DE LA LICENCIATURA
EN DERECHO
P R E S E N T E.

Por este medio me dirijo a usted para informarle que el alumno **BENJAMÍN SEGURA GARCÍA** con numero de cuenta **95660099-2**, concluyó satisfactoriamente la investigación del trabajo de tesis profesional, que se titula **“LA NECESIDAD DE REGLAMENTAR LA PERIODICIDAD, PUBLICACIÓN Y MODIFICACIONES DE LA RESOLUCIÓN DE MISCELÁNEA FISCAL”** la cual elaboró con el objeto de poder sustentar el examen profesional que la acredite como Licenciado en Derecho, misma que recibí con fecha 11 de agosto del 2005 para dictaminarla en 2º Revisión.

El tema aludido es de actualidad y trascendencia, puesto que en él se analizan las consecuencias jurídicas de la figura tratada en la tesis, por tal motivo el trabajo que presenta el sustentante reúne los requisitos de fondo y forma establecidos por la máxima casa de estudios, por lo tanto, no tengo objeción alguna en aprobar éste trabajo, ya que cubre las expectativas de una obra digna de una tesis profesional.

ATENTAMENTE



LIC. JESÚS MEDINA FRANCO
CATEDRATICO DE LA LICENCIATURA EN DERECHO

AGRADECIMIENTOS

A DIOS:

Por haberme permitido llegar hasta aquí y no dejarme claudicar; gracias te doy Señor por la vida que me has otorgado, así como por las bendiciones que he recibido de ti. Simplemente no hay palabras suficientes para decir **GRACIAS POR TODO.**

A MIS PADRES:

A ti Mamá, por haberme dado la vida y el cariño que solo una madre puede brindar a un hijo; por enseñarme a perdonar y haberme perdonado pero sobre todo por la hermosa oportunidad de tenerte a mi lado y dejarme aprender más de ti.

A ti Papá, que has sacrificado tu vida por mí, que siempre has creído en mí, no tengo palabras para expresar lo mucho que significas y representas para mí, tan solo espero poder llegar a ser siquiera la mitad de lo que tu eres como ser humano. Gracias en verdad por ser mi mayor ejemplo y por demostrarme como se debe comportar un ser humano.

A ustedes mis queridos padres, gracias por el amor, cuidado y fe que han tenido para mí.

Es de ustedes más que nadie este logro.

Los amo.

A MIS HERMANOS:

Gracias Bernardo por creer en mí y enseñarme que la distancia no es un impedimento para valorar o gozar de la familia. Es a ti quien debo el nunca haberme alejado de la familia. Dios bendiga el hogar que formaste con Rosa María.

Mi mas sincero respeto, admiración y cariño para ti Marco Vinicio, eres tu para mí una columna que me ha sostenido a lo largo de este difícil camino; en realidad te digo que este triunfo es tuyo y que viviré eternamente agradecido y orgulloso de tener un hermano como tu.

A LA FAMILIA SEGURA CANO:

Gracias Tio Victor, Tia Rocío, Román y en especial a ti David por demostrarme lo importante que es procurar y querer a la familia, pero sobre todo gracias por hacerme sentir parte ella.

Que DIOS los bendiga por tanto amor y bondad que hay en ustedes.

A MIS ABUELOS:

A ti Ezequiel García y Leonor Rivera; por el cariño y amor que me dieron en vida y por el que me dan ahora desde el cielo, gracias por las enseñanzas de vida que dejaron. Gracias en especial a ti Mamá Leonor por haberme acercado a Dios.

A ti Luis Segura, aunque nunca te conocí hoy te admiro y te veo reflejado en tus hijos y a ti Ernestina Gómez por haberme inculcado el respeto y amor a mis papas y ser el pilar de la familia gracias a tu inmenso amor.

AL AMOR DE MI VIDA:

A ti María Itzel Martínez Ortiz que eres más que mi pareja o confidente, eres simplemente mi alma gemela. con la que quiero envejecer. Sin ti no hubiera tenido la fuerza para terminar de andar este camino.

Representas para mí el futuro y mi dichoso presente. que el día de hoy sea el primer escalón que subamos para alcanzar nuestros sueños no solo profesionales sino personales.

Gracias por tu infinita paciencia y amor para conmigo.

Te amo. siempre lo haré y solo pido a DIOS que nos permita esta juntos por siempre.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	I
-------------------	---

CAPÍTULO I

ASPECTOS HISTÓRICOS DE LAS CONTRIBUCIONES, LA NORMA TRIBUTARIA Y LOS PRINCIPIOS GENERALES EN EL SISTEMA FISCAL MEXICANO

1.1	Época Romana.....	1
1.2	Edad Media.....	3
1.3	México.....	4
1.3.1	Época Precolonial y la Colonia.....	4
1.3.2	México Independiente.....	12
1.3.3	México Revolucionario.....	18
1.3.4	México Moderno.....	19
1.4	La Norma Tributaria y sus Principios.....	20
1.4.1	La Ley, Decreto-Ley y Decreto Delegado.....	23
1.4.2	Reglamentos y Circulares.....	26
1.4.3	Jurisprudencia y Tratados Internacionales.....	27
1.5	Principios de las Contribuciones.....	29
1.5.1	Principio de Igualdad y Certidumbre Jurídica.....	31
1.5.2	Principio de Comodidad y Economía.....	35
1.5.3	Principio de Legalidad.....	37

CAPÍTULO II

DEFINICIÓN DE DERECHO, EL DERECHO FISCAL, LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO, COMPETENCIA Y POTESTAD TRIBUTARIA

2.1	Definición de Derecho y la Obligación del Gobernado con el Gobernante.....	39
2.2	Ubicación del Derecho Fiscal y su Definición.....	48
2.2.1	Derecho Financiero y Tributario.....	51
2.3	Momentos de la Actividad Financiera y sus fines.....	53
2.4	La Potestad Tributaria y sus límites.....	58
2.5	División de la Competencia Tributaria.....	60
2.5.1	Federación.....	61
2.5.2	Entidades Federativas.....	63
2.5.3	Municipios.....	64

CAPÍTULO III

RESOLUCIONES EN MATERIA FISCAL

3.1	Resoluciones en Materia Fiscal	65
3.2	La Miscelánea Fiscal como Resolución de la Autoridad Fiscal en el Sistema Mexicano	74
3.3	Análisis del artículo 33 inciso g) del Código Fiscal de la Federación	82

CAPÍTULO IV

LA OBSERVANCIA DE LOS PRINCIPIOS DE LAS CONTRIBUCIONES EN LAS RESOLUCIONES MISCELÁNEAS FISCALES

4.1	Observancia de la Igualdad, Certidumbre Jurídica y Legalidad.....	89
4.2	Observancia de la Comodidad y Economía.....	96

CAPÍTULO V

LA IMPERIOSA NECESIDAD DE REGLAMENTAR LAS RESOLUCIONES MISCELÁNEAS FISCALES

5.1	Los problemas que genera la falta de reglamentación de las Resoluciones Misceláneas Fiscales.....	101
5.2	Creación de un Reglamento de las Resoluciones Misceláneas Fiscales y su contenido.....	109
5.2.1	Periodicidad definida y establecida.....	111
5.2.2	Publicación ordenada de las modificaciones a las Resoluciones Misceláneas Fiscales.....	113
5.2.3	Facultades restringidas a la Autoridad Fiscal.....	118

CONCLUSIONES.....	123
-------------------	-----

BIBLIOGRAFÍA.....	126
-------------------	-----

INTRODUCCIÓN

Es el cobro de impuestos y contribuciones la forma más efectiva que tiene un gobierno para hacerse de recursos para sufragar su funcionamiento, así como también, la de cubrir las necesidades primordiales del pueblo; a lo anteriormente expuesto se le conoce como “La Facultad Potestativa del Estado”, o bien, “El Poder de Imperio”; en resumidas cuentas, el Estado tiene la potestad de exigirles a sus habitantes que contribuyan a cubrir los gastos públicos que tiene la nación y de ahí se desprende que el Estado captará esos recursos mediante reglas o leyes que imponga; y el ciudadano se convierte en el obligado a sufragar dicha imposición en la forma que el sujeto activo (el Estado, mediante un órgano regulador) le predisponga. Para hacer valer las contribuciones que serán impuestas durante el año fiscal, el gobierno emite su propuesta de Ley de Ingresos, la cual será discutida tanto en la Cámara de Diputados, como en la de Senadores y si se encuentra aprobada será publicada posteriormente; todo este proceso se realiza del mes de septiembre a diciembre, aunque es posible que se extienda hasta el siguiente año.

A lo largo de la historia de México no ha sido raro que exista un mal manejo de los recursos, y mucho menos, que se elaboren normas fiscales imprudentes, mal hechas, confusas y hasta ilegales; además si a lo anterior le sumamos que dentro de la Cámara de Diputados hay una lucha de poderes e intereses partidistas estaremos frente a un cuerpo fiscal vigente carente de cordura y que sin duda no respeta los principios de las contribuciones como son el de **igualdad, certidumbre, comodidad, economía, equidad, publicidad y proporcionalidad**; estos principios plasman la más pura idea de que el pueblo debe participar económicamente junto con el Estado, pero éste último en su calidad de sujeto activo, debe ser equitativo al momento de imponer la norma, debe recaudar el tributo o crédito eficientemente y hacerlo proporcionalmente a sus gobernado, o sea, que pague más el que posee más y viceversa; que el contribuyente tenga la facilidad de pagar o contribuir rápida y de manera sencilla y sobre todo que la norma fiscal sea clara y entendible.

Es por lo anteriormente expuesto que nacen las Resoluciones Misceláneas Fiscales, surgiendo como un instrumento para perfeccionar el cuerpo fiscal vigente dándole las herramientas técnicas y operativas con las que el contribuyente podrá cumplir de una forma rápida, clara y sin complicaciones sus haberes fiscales; bueno esa fue la intención de la Miscelánea en un principio, ya que tanto el Ejecutivo Federal como el Secretario de Hacienda se dieron cuenta que con éste instrumento de la Política Fiscal se puede modificar el esquema tributario durante la vigencia del mismo; subsanando los errores de elaboración de la Cámara de Diputados, dándole cierta flexibilidad y manejo de la Política Fiscal en beneficio del país.

El problema con las Resoluciones Miscelánea Fiscal ha sido que no están reglamentadas, es decir, no existe en la actualidad un cuerpo legal que contenga las especificaciones de ésta, de cómo ha de ser empleada ni mucho menos que la limite en cuanto al número de publicaciones permitidas.

Atendiendo el problema planteado, encontramos también que el contribuyente se ve sumamente afectado con el manejo actual de la Miscelánea Fiscal ya que, en primera instancia, no le permite tener un control y manejo adecuado de sus finanzas, quedando a la deriva su planificación puesto que tendrá que estar atento durante toda la vigencia de la Miscelánea debido a que esta puede ser modificada, adicionada o bien, derogada en alguna de sus reglas lo que ocasionará que el posible beneficiado tenga que alterar sus declaraciones hacia el fisco. Pero no solo es un problema de constancia en las publicaciones, sino que es impredecible el manejo de las Resoluciones Miscelánea e incluso hay que estar bien enterados de la vigencia puesto que esta puede durar más de un año, es decir, si a la Autoridad Fiscal se le ocurre que una Miscelánea Fiscal ha dado buenos resultados, extiende su vigencia en la próxima, quedando el contribuyente paralizado puesto que ahora no sabrá que Miscelánea aplicar.

Tenemos que puntualizar que el contribuyente ha creado una predisposición hacia la Autoridad Fiscal y hacia las normas fiscales, anteponiendo la duda, desconfianza y sobre todo incertidumbre de si es justa, equitativa o bien, legal el

emplear las normas o en este caso las Resoluciones Miscelánea Fiscal, lo que se traduce en una constante evasión de contribuciones y en la búsqueda de no pagar lo debido, es decir, el obligado de las contribuciones trata de defraudar al Fisco puesto que siente que este lo defrauda a él. Esto es común y hasta cierto punto lógico, ya que a nadie nos gusta pagar, pero lo que no se puede permitir es el pensar que un instrumento que está diseñado para facilitar, agilizar y clarificar los impuestos, contribuciones y aportaciones, las complique más y que sea una carga o loza que no podemos derribar.

En el presente trabajo de investigación encontraremos una propuesta que ataca de fondo los problemas antes mencionados y que brindará, no sólo al contribuyente, claridad y confianza para hacer uso de la Resolución Miscelánea Fiscal, permitiendo una organización tanto a los pequeños contribuyentes, ya sean personas físicas o morales, sino a los grandes contribuyentes para que realicen de forma oportuna con certeza y agilidad los pagos debidos por concepto de contribuciones en general; asimismo estaremos otorgándole a la Autoridad Fiscal un cuerpo de normas las cuales definirán con exactitud los tiempos, modos y alcances en relación a la Miscelánea y así ellos podrán desempeñar una mejor función al tener tiempos establecidos, los cuales serán bastos, lo que generará en una mejor toma de decisiones, resoluciones más claras y benéficas, así como un manejo correcto y estricto, pero no inflexible de la Política Fiscal del país mediante la Miscelánea Fiscal.

CAPÍTULO I

ASPECTOS HISTÓRICOS DE LAS CONTRIBUCIONES, LA NORMA TRIBUTARIA Y LOS PRINCIPIOS GENERALES EN EL SISTEMA FISCAL MEXICANO

1.1 ÉPOCA ROMANA

Decisivamente el punto de partida del análisis de las contribuciones, la manera de crearlas y aplicarlas es en la época romana; atendiendo que nuestro derecho vigente pertenece a la familia neorománica, por lo tanto nuestro sistema hacendario encuentra sus principios estructurales en la roma del Imperio, pasando por la forma frívola y rígida de cumplir las obligaciones del pueblo para con el Estado de la República.

Para este estudio nos hemos permitido mencionar parte de la obra del maestro Morís Carlos Ponce de León García, que en su obra titulada “Elementos Personales del Derecho Tributario Administrativo”, plasma de manera excepcional la importancia de estudiar las fuentes históricas con mayor cuidado, pues de ellas se vislumbra un conocimiento fascinante y retrae conceptos y principios de incalculable valor para ser aplicados a nuestra época, sobre todo a nuestro sistema administrativo en materia tributaria. Es así como el maestro opina que “precisamente en roma es donde surgen los términos tales como aerarium, tributum, fiscus, etc., que desde luego son la terminología fiscal empleada en la legislación nacional y las opiniones doctrinarias contemporáneas”.¹

Durante el desarrollo de la cultura romana, no sólo se sentaron las bases para el derecho tributario sino para el derecho en sí. “Es también evidente que durante la vigencia en el imperio, no fue de la imposición más justa, sin embargo sí la más acertada”.² En estas frases nos deja entrever que en Roma surgen las bases del derecho pero que al mismo tiempo su aplicación es considerada por injusta, mas sin embargo aplicada de una manera acertada, lo cual se traduce en que hay ocasiones que el derecho

¹ Ponce, de León García Morís, Carlos Elementos Personales del Derecho Tributario Administrativo, Edt. Trillas, 4ª Ed, México 1999, Pág. 62.

² Idem, ob. cit.

es injusto, pero el gobierno debe de aplicarlo tal cual y si excepción, pues si no es aplicado y es remendado como lo es en la actualidad con tanta frecuencia; nunca se tendrá la certeza de que el sistema de leyes que se había implementado podría haber dado resultado; he aquí un ejemplo claro de lo que debe suceder al sistema tributario no solo de México, sino de muchas partes del mundo.

Como es nuestra nación y su Resolución Miscelánea Fiscal la que está en estudio, diremos que hay carencias en aplicar la ley por parte de autoridades fiscales y eso no es solo el problema, sino que la misma autoridad emite resoluciones que alteran constantemente el sentido de la ley, cosa que como el maestro Ponce de León da a entender, en Roma casi no sucedía, siendo por eso se encontraba tan injusta la ley, sobre todo en materia hacendaria.

Los primeros controles, los órganos recaudadores, los primeros cuerpos jurídicos, incluso el primer censo de la historia (motivado por intereses tributarios) surgen en Roma.

En cuanto al pueblo romano dentro del campo tributario, como experiencias a las nuevas civilizaciones nos dejan las aportaciones de sus emperadores tales como Augusto, que en el tiempo que manejó los destinos del imperio estableció el impuesto del 1% sobre los negocios globales. Así mismo el maestro Moris Carlos Ponce de León García, maneja en la multicitada obra que Tito como emperador del Imperio Romano también decreta el cobro de impuesto por el uso de los urinarios públicos. Existía en este imperio desde una organización bien fundada en el campo tributario hasta la tiranía de sus emperadores como es el caso de Tito, con un impuesto humillante como el citado de los urinarios públicos.

Así pues, el maestro Ponce de León García, opina que *“una de las más importantes civilizaciones de nuestro mundo, lega a la humanidad (pensando benéficamente), la sorprendente regulación jurídico tributaria que prevalece (y parece) prevalecerá permanentemente; no debiendo considerar exclusivamente el lado negativo de la cultura romana en el aspecto tributario, pues siempre se*

*liga la tiranía (por el esclavismo) con el potencial jurídico que se manejó y como se ha venido reiterando continúa vigente”.*³

1.2 EDAD MEDIA

En esta época el poderoso estaba representado por el señor feudal, rico por tener abundancia de propiedades, pero requería de manos útiles para cultivar su tierra y sobre todo, para proteger su integridad física del ataque vandálico de posibles agresores. En esta época el señor feudal establece sus condiciones para sus siervos los cuales están ante todo obligados a deberles respeto y agradecimiento, esto origina que la cuestión tributaria se vuelva anárquica, arbitraria e injusta, ya que los siervos deberían de cumplir con dos tipos de obligaciones: personales y económicas.

Las primeras consistían en prestar servicio militar a favor del señor feudal, siendo esto obligación libre, pero finalmente se restringió a 40 días de servicio y el siervo solo tenía el deber de acompañarlo hasta determinada región. Dentro de estas obligaciones también surge la de cultivar las tierras propiedad del feudo.

La obligación de orientar al señor en los negocios y la de hacer guardia. Cuando alguno de los siervos no deseaba cumplir con las obligaciones personales quedaba obligado a pagar las conocidas tazas de rescate.

En cuanto al segundo tipo de obligaciones aparece tener que pagar las banalidades por usar el horno o el molino del señor feudal, contribuir con vino, proporcionar granos, así como aportar los impuestos de la talla o pecho, el impuesto de la mano muerta y el diezmo.

Otros tributos conocidos en esta época son: impuesto sobre la barba, impuestos sobre títulos de nobleza, impuesto de justicia, impuesto de peaje que consistía en pagar por transitar por los peligrosos y escasos caminos, impuesto de pontazgo mismo que consistía en pagar por pasar por los pocos puentes que existían en ese entonces.

³ Idem.

1.3 MÉXICO

Hasta antes de la llegada de los españoles a tierras del nuevo mundo, en la zona geográfica de mesoamérica, se encontraban asentados pueblos de gran importancia y magnitud, tal es el caso de los poderosos Tlaxcaltecas o los valientes Chichimecas, pero sin duda el viejo mundo en la época precolombina vio dar a luz al pueblo que dominaría gran parte del territorio que actualmente comprende México y ese pueblo se llamo Mexica o Azteca según se le quiera conocer, puesto que hay diversas acepciones al respecto.

Es sin duda alguna el pueblo venido de Aztlan el que dejaría asentada una base fundamental en materia de impuestos o mejor conocidos en esa época como tributos; debido a que la nación que dominase empleaba un castigo al o a los pueblos que dominaba y esa imposición se traducía en un tributo al Tlatoani o monarca de la nación dominante consistente en el pago de comida, esclavos, guerreros y comerciantes a los cuales se les cobraba el tránsito por terrenos específicos. Como se ha mencionado ya, los Aztecas dominaron gran parte de la época precolombina tardía, imponiendo diversos tributos a los pueblos que sometían a su yugo. Lo interesante de este tema es que los Aztecas, imponían a su propio pueblo un tributo para la guerra el cual era recolectado de manera especial por los sacerdotes del templo de Huitzilopochtli que era el dios de la guerra, es así como encontramos similitudes en la organización de la hacienda pública entre pueblos como el azteca y el romano, el cual cobraba impuestos para la guerra y era el propio ejército el encargado de recolectarlo.

1.3.1 ÉPOCA PRECOLONIAL Y LA COLONIA

Del año 1325 a 1521, antes de la llegada de Hernán Cortes a territorio Azteca que la Hacienda Pública del Estado Azteca constituida por México, Texcoco y Tlacopan, se caracteriza por un sistema tributario benigno, sumamente efectivo y de excepcionales rendimientos.

Aparato administrativo fiscal compuesto por un Chihuacohuatl, similar a un ministro de hacienda y un Hueycalpixque equivalente a un Tesorero General, del cual

dependía un numeroso grupo de Calpixqui, recaudadores. Asimismo, existe el Capixcalli, equivalente a la Tesorería General.

Las primeras manifestaciones de tributación en México aparecen en los códices aztecas, en los cuales se registró que el rey de Azcapotzalco, pedía como tributo a los Aztecas, una balsa sembrada de flores y frutos, además una garza empollando sus huevos y al momento de recibirla ésta debería estar picando un cascarón; a cambio ellos recibirían beneficios en sus comunidad. Asimismo, los “tequiamátl” (papeles o registros de tributos), fue un género de esos códices relacionado con la administración pública dentro del imperio Mexica y que en esta investigación sirve como el primer antecedente que se tiene de una agrupación de tributos o de impuestos que se implementaron para que los guerreros, comerciantes y el pueblo en particular, supieran de las obligaciones que tenían cubrir en el transcurso del año para el mantenimiento de la nación.

El verbo tributar cobró tal importancia, que los aztecas se organizaron para facilitar la recaudación, nombraron entonces a los “Calpixque”, primeros recaudadores, quienes identificaban su función llevando una vara en una mano y un abanico en la otra. La recaudación de esos pueblos requería de “funcionarios” que llevaran un registro pormenorizado de los pueblos y ciudades tributantes, así como de la enumeración y valuación de las riquezas recibidas.

La matrícula de tributos es uno de los documentos más importantes de los códices dedicados a la administración y a la Hacienda Pública. Es aquí donde encontramos un punto de partida sólido que significa “organización” así también encontramos uno de los principios básicos en el derecho fiscal, como lo es la “certeza jurídica” o bien, la “igualdad” en el cobro de tributos; pero resulta asombroso que en aquella época se consignara en los códices los tributos de una manera tan “clara” que es sin lugar a dudas el principio elemental para la imposición de un impuesto o tributo a lo cual los pueblos de mesoamérica lograron establecer de una forma rígida, ordenada y metódica, dando como resultado una recaudación eficaz que los llevaron a obtener recursos suficientes para patrocinar sus guerras y al mismo tiempo, desarrollar su comunidad y poder comerciar de una forma tal que las ciudades mas importantes de la época precolombina estuvieron entrelazadas por medio del comercio; aun estando en constante guerra.

En el año de 1325, después de la fundación de México-Tenochtitlan, los aztecas inician la conquista de territorios y la imposición de tributos como forma de enriquecimiento.

Con base a lo expuesto, denota que en la época de los aztecas ya había un registro de pueblos, ciudades y personas que pagaban tributos a sus respectivos gobiernos o a los pueblos dominadores; pero es de vital importancia el resaltar que ya se contaba con una lista de tributos, ofrendas o bien pago en especie que los contribuyentes por decirlo de alguna manera conocían a principios del calendario azteca; quedando en claro cuánto, cómo y las consecuencias de no pagar o ayudar a la causa del Tlatoani.

Había varios tipos de tributos que se daban según la ocasión, los había entre otros de guerra, religiosos, de tiempo. Los tributos a que estaban obligados los pueblos sometidos a los Aztecas, eran de dos tipos: 1) en especie o mercancía (impuestos según provincia, su población, riqueza e industria); 2) tributos en servicios especiales que estaban obligados a prestar los vecinos de los pueblos sometidos.

A pesar del funcionamiento alterno o paralelo de las culturas analizadas (relacionadas con la presente), también en el otro lado del continente, se analizó la necesidad del establecimiento de los tributos y su exigibilidad.

El pueblo Azteca determina la importancia de la recaudación de los tributos y por ello estableció un sistema a través de los Calpixques, quienes eran identificados en la gran Tenochtitlan por portar en una mano una vara y un abanico. El pueblo Azteca marca la pauta para lo que en nuestros días se conoce como impuestos ordinarios y extraordinarios, pues ellos manejaban impuestos normales y los famosos impuestos de guerra o para celebraciones religiosas.

Los tributos del pueblo Azteca fueron desarrollándose en especie y posteriormente canjeados por el tributo en dinero o en monedas con la llegada de los conquistadores Españoles.

Al igual que los Aztecas, otros pueblos como lo son los Mayas, Zapotecas, Chichimecas, Tlaxcaltecas; entre otros muchos utilizaron una similar forma de allegarse

de recursos mediante la imposición de tributos, dejando en claro que la organización que tenían era idónea y funcional para la época. Es injusto comparar aquella época con la actual en cuanto hace a la forma de dar a conocer que impuestos debería pagar la gente de aquel entonces, puesto que eran distintas las necesidades y eran poblaciones de menores habitantes.

Es de valiosa importancia el rescatar la sencillez, claridad y sobre todo rigidez que tenían los gobiernos de aquella época para cobrar los tributos, así como también, el compromiso de su pueblo para pagarlos; bases que en la actualidad no encontramos al toparnos con oscuridad en las leyes que rigen al aparato de la Hacienda Pública y esto aunado a que el gobierno no lleva una dura práctica de su sistema fiscal, da como resultado que el contribuyente en su parte de compromiso no realice lo establecido por la ley, puesto que no hay una educación fiscal adecuada, hay un descontento con la forma y montos que cobra el gobierno y además no entiende en su gran mayoría cómo, cuándo, cuánto y porqué hay que pagar el o los impuestos; por los gobernados prefieren no contribuir en su propio beneficio por medio del pago de impuestos pues no existe ni claridad, sencillez ni la debida difusión de los impuestos a contribuir.

La conquista marca el periodo de cambio entre la época prehispánica y la colonia, el pago con moneda y metales se hace de mayor interés para los conquistadores, al ver un pueblo lleno de riquezas que deja a un lado sus creencias religiosas y de culto para convertirse en un pueblo interesado y materialista, que como consecuencia traería la imposición de nuevos tributos.

En nuestro país han existido una variedad de impuestos insospechada como lo son: impuesto de avería que consistía en el pago que hacían a prorrata que hacían los dueños de las mercancías que se transportaban en buques y que se pagaban para los gastos de los buques reales que escoltaban a las naves que entraban o salían del puerto de Veracruz. Este llegó a manejarse hasta en un 4% del valor de las mercancías; un ejemplo claro de la variedad de impuestos en la colonia, se presenta a continuación:

- Impuesto de almirantazgo: era aquel impuesto que pagaban los barcos que llegaban a los puertos, por la entrada y salida de mercancías. El pago

de este impuesto lo hacían los dueños de las mercancías y luego alcanzar el 15%.

- Impuesto de lotería: mismo que alcanzó hasta un 14% sobre la venta total de dicha lotería.
- El impuesto de Alcabala que consistía en el pago por pasar mercancía de una provincia a otra.
- Impuesto de caldos: era el mismo que se pagaba por la fabricación de vinos y aguardientes.
- Impuesto de timbre: mismo que consistía en el pago amparado por estampillas que se adquirían ante las autoridades fiscales.
- Impuesto sobre ingresos mercantiles: Era aquel que era pagado por los comerciantes por el ejercicio de sus actividades el cual alcanza la tasa del 4%, el cual desapareció al surgimiento del impuesto al valor agregado.

De lo anterior podemos concluir, tal y como se mencionó al inicio del presente estudio, el origen de las contribuciones (es decir los tributos), no fue de lo más justo y equitativo, sino que conforme a los reclamos populares, su regulación tomó matices de proporcionalidad y equidad que, por cierto son aportados por doctrinarios economistas y mercantilistas.

Lo importante a subrayar, es que tras de aparecer como la más trascendental muestra de imperio y arbitrariedad, se transforman en uno de los medios más importantes de subsistencia y justificación del Estado moderno, pues como veremos más adelante, su función primordial es la satisfacción de los gastos públicos.

Nos vemos en la forzosa necesidad de clasificar los impuestos o mejor llamados tributos en la época colonial de la Nueva España; que fueron excesivos y que pese a las bulas papales en las cuales se prohibía poner en esclavitud o bien cobrar en demasía contribuciones; el Virrey de la colonia por medio de sus subalternos, hicieron totalmente lo contrario; así pues damos a conocer una clasificación adecuada de las contribuciones que debían pagar los indígenas, mestizos y hacendados de la Nueva España:

1. “La primera etapa abarcaría hasta la mitad de la sexta década y se caracterizaría por la particularidad de las cargas y consiguientemente por su pluralidad; dividiéndose en dos:
 - a) Ordinarias: divididas a su vez en:
 - i. Religiosas.- prestaciones para el sostenimiento del culto y del clero”.⁴
 - ii. Civiles.- prestaciones para caciques, gobernadores, alcaldes y otros oficiales indígenas y para las cajas de comunidad.
 - b) Extraordinarias: prestaciones para la construcción de iglesias: obras públicas y para necesidades colectivas transitorias.

2. La segunda época que corre del año 1560 hasta antes de 1577, tendrá plena aplicación, el sistema que comienza a desarrollarse en el periodo de transición, cuyos principales ejes eran, además de la igualdad del gravamen, la determinación de las cargas y la unidad contributiva. En ésta se presentó el impuesto único, en que se fundían todas las anteriores contribuciones, con especificación de las partes destinadas a cada carga.

En las transacciones de tributos de la segunda etapa del virreinato, sólo fue fijado la parte total destinada a satisfacer las cargas de comunidad y los salarios, así como otros gastos de república. “Lo que había de aplicarse a tales cargas no se especificó en los asientos de tasación. Esta especificación fue efectuada en determinaciones o tasaciones especiales que el virrey realizó”⁵, “juzgando los documentos de esa época, se denota que los hubo poca autonomía para los indígenas de esa época, ya sea para distribuir lo ingresado en las cajas de sus pueblos o para gastos de comunidad y república, pues los virreyes les señalaron no solo lo que habían de pagar a sus oficiales, sino también lo que habían de destinar a otras atenciones y a sus fiestas”.⁶

⁴ Lo necesario para la sustentación de los religiosos y ministros de doctrina y para el ornato del culto divino.

⁵ A.G.N.M., Mercedes, VII, f. 321 v., 27 Feb. 1564.

⁶ Quintana Valtierra Jesús y Rojas Yañez Jorge, *Derecho Tributario Mexicano*, Edt. Porrúa, 6ª ed. México, 2000, Págs. 16 y 17.

Establecida la colonia, los indígenas, pagaban sus impuestos también con trabajo en minas, haciendas y granjas. En 1573 se implanta la "alcabala", que es el equivalente a nuestro contemporáneo "IVA" y después el "peaje" (derecho de paso).

La principal fuente de riqueza para el conquistador fueron las minas y sus productos, por lo que fue el ramo que mas se atendió y se creó un sistema jurídico-fiscal (diezmo minero), con el objeto de obtener el máximo aprovechamiento de su riqueza para el estado.

En el siguiente cuadro se muestran algunas fechas de importancia para el establecimiento de la hacienda pública:

1521	Hernán Cortés decidió construir una nueva ciudad, acorde a la Ley del "Código de Partidas".
1524	Hernán Cortés encarga a Alonso García Bravo el primer plano de la ciudad, la "Traza de Cortés".
1527	El Ayuntamiento nombra a Alonso Estrada como Tesorero.
1528	Primer avalúo de la ciudad; por éste se pagaron por obras 44 pesos oro.
1532	Se da jurisdicción a la Ciudad de México sobre los pueblos del Lago de Texcoco, Tacubaya, Tacuba, Azcapotzalco, Tenayuca, Tepeaquilla, Cuernavaca, Oaxtepec y Ecapixtla.
1536	Propuesta de tasar las obras de las casas.
1607	Se gravan todas las casas de la Ciudad, previo avalúo que se encargó al Arq. Andrés de la Concha. En ese entonces se declaró que la Ciudad medía 8km ² y su valor total ascendía a 20'567,555.00, lo que produjo una contribución de 213,000.00 pesos. Del resultado, se allegaron recursos para llevar a cabo obras de desagüe de las aguas excedentes del valle y de la Ciudad de México.
1628	Segundo plano de la ciudad, levantado por Don. Juan Gómez de Transmonte.
1737	"Plano de la Ciudad de México", donde se determinaron los límites de la Ciudad, obra de los Arquitectos Pedro de Arrieta, Miguel Álvarez y Francisco de Valencia. La Ciudad es conocida mundialmente como "La Ciudad de los Palacios".

Después del año 1524 año de la conquista de Tenochtitlan, ésta es reconstruida por Hernán Cortés sobre bases medievalistas en calidad de Capital de Reino de la Nueva España, teniendo una organización política y administrativa basada en el Municipio, regido por un Cabildo o Ayuntamiento, coexistiendo formas fiscales como Tesorerías, Diputaciones de Propios y Arbitrio, Procuraduría y Mayordomías, con formas exclusivas de la Hacienda Real, Oficialía Reales, Corregimientos, Factorías, Cajas Reales y el Quinto Real.

El sistema tributario es más bien complicado, inequitativo y desproporcionado. La Ciudad tiene alternativas de atención y descuido. Sin embargo, algunos Virreyes procuran los progresos y embellecimiento de la Ciudad, como Don Juan Güemes Pacheco de Padilla, Segundo Conde de Revillagigedo, quien introduce los servicios de alumbrado y policía.

Al fin del Virreinato en 1821, la Ciudad de México presenta un aspecto importante por sus grandes edificios y su Universidad, es conocida como La Ciudad de los Palacios y llega a tener 170,000 habitantes.

En la época post-independiente en cuanto a la materia hacendaria se refiere, si bien la mayor parte de tiempo se lo llevaron las guerras y pleitos entre gobiernos y caudillos, hay que destacar que esta época se llevó a cabo una recaudación bastante importante de impuestos y contribuciones, sobre todo en lo que hace a la famosa contribución de guerra; la cual consistía en tomar el botín de ganado en algún pueblo o ciudad; así como administrar la hacienda pública de la localidad.

Así pues en el año de 1810, el cura Miguel Hidalgo y Costilla, así como el padre Morelos y los caudillos de la independencia, lucharon contra la esclavitud y por la abolición de alcabalas o mejor dicho, los impuestos indirectos del 10% del valor de lo que se vendía o permutaba; las gabelas o gravámenes y los peajes o derechos para utilizar una ruta colonial, ya fuese en puentes o caminos, los cuales se pagaban no solo por utilizarlos, sino por la protección que brindaba el ejército español a los carruajes, sobre todos mercantiles para que no fuesen atacados por las pequeñas resistencias indígenas que quedaban o por españoles que desertaron de la encomienda del rey.

En contraparte, el gobierno de la Nueva España creó impuestos que se destinaron directamente a la lucha contrainsurgente, los cuales fueron de una manera demasiado onerosa para el contribuyente, ya que recaía en las alcabalas. El sistema fiscal se complementa en esta época con la expedición del arancel para el gobierno de las aduanas marítimas, siendo éstas las primeras tarifas de importación publicadas en la República Mexicana. Asimismo, se modifica el pago de derechos sobre vino y aguardiente, se sanciona la libertad para la extracción de capitales al extranjero. En esta etapa, el sistema fiscal de la república independiente probó ser una fuente de conflicto y controversia, debido al modelo de gobierno federalista que fue adoptado.

Tomando en consideración lo expuesto anteriormente podemos decir que la forma de imponer contribuciones por parte del gobierno de la Nueva España, fue encaminada para el fin de enriquecer a unos cuantos españoles y de paso a algunos mestizos, ya que con el movimiento de independencia el cual fue realizado en gran parte por criollos y ganada por naturales, se estableció una vez terminada toda acción armada, contribuciones de carácter ilegal, injustas y favorecedoras a algunos sectores (nuevamente); lo que llevó a que la hacienda federal, no tuviera control sobre los estados que conformaban la república en cuanto a contribuciones se refería.

1.3.2 MÉXICO INDEPENDIENTE

En esta época, México vive tres fases marcadas en cuanto hace al poder político y a la materia de este trabajo, que son: post-independencia, la época juarista y la pre-revolucionaria; de estas etapas, México vivió una turbulencia tanto económica como social y política. Es importante remarcar que la variedad de contribuciones e impuestos de esta época, dan como resultado una insatisfacción total con los gobernantes y para con la hacienda pública; siendo oscura la forma de contribuir, de cobrar la contribución y finalmente nada clara la forma de aplicar las contribuciones a beneficio de la sociedad y no se diga para la manutención del gobierno; los cuales hubieron muchos en un siglo, de semidictadores como lo fue López de Santa Anna, hasta republicanos austeros como es el caso de Benito Juárez.

Sin duda la guerra de la independencia mexicana fue una larga lucha y sus primeras manifestaciones se abortaron, pues no parecía del todo claro que el resultado fuera la independencia absoluta. “En México como en otros países de América Latina, grupos fuertes continuaban articulando la esperanza de que perdurara la monarquía sin duda, se trataba de todos aquellos que por muchos años habían sido beneficiados por la política española y no estaban dispuestos a renunciar a tal privilegio.

En la época de la independencia los dirigentes políticos mexicanos tuvieron una limitada selección de formas organizativas. Por la de experiencia en la participación del gobierno, no desarrollaron sus propias y singulares instituciones y en ese tiempo sólo Estados Unidos era la única nación vecina que funcionaba exitosamente ya que tenía un sistema republicano, por tal motivo resulta muy natural pensar que los políticos de ese tiempo emularan las formas de organización de los norteamericanos y los franceses para la nueva república mexicana”.⁷

Una vez terminada la guerra de independencia y con la llegada del ejército trigarante a la capital, se esperaba una calma relativa, la cual no llegaría ni con la designación de Iturbide como gobernante y no como presidente, mas bien una especie de rey sin poder. Es hasta el arribo de Guadalupe Victoria a la Presidencia del país, que México tiene un respiro y aunque momentáneo, representó un bálsamo para la economía; Guadalupe Victoria trató mediante una carta llamada “Obligaciones de un Independiente” de llevar a cabo un plan el cual diera como resultado la unión de fuerzas tanto políticas como económicas, lo cual no dio resultado y la política predominó sobre lo demás, para ser claros, el interés de unos cuantos se vio beneficiado por el de las masas.

La Hacienda Pública presentó una irregularidad fastuosa, la capital y algunas ciudades importantes como lo es la ahora Jalisco o Nuevo León, tenían un régimen fiscal centralizado y bien alineado, con contribuciones definidas y algo claras; pero los estados del sur y centro, eran un completo desorden. La independencia tocó tarde para

⁷ Solalinde Trejo, Juan Luis, *La Administración Pública en México*, Edt. Independiente, Universidad Abierta, México, 2002, Págs. 32 a 35.

muchos estados de la actual República Mexicana y en éstos las peleas entre pequeños grupos trajeron la no sumisión plena soberana hacia la fallida República.

En las primeras constituciones se estableció que un consejo ejecutivo asistiera al presidente en la administración y no incluía a los jefes de departamentos, la constitución de 1847 aumentó a 17 a los integrantes de dicho consejo y facultó al ejecutivo para nombrarlos. Tres miembros fueron responsabilizados de los departamentos administrativos y debían mantenerse informados de sus asuntos.

Podemos resumir entonces que el sistema de administración colonial se organizó y funcionó sobre las bases de ciertos fundamentos, que fueron por un lado el imperio que representaba una empresa mercantil destinada a producir ingresos para la colonia y por el otro lado, también estaba destinada a sostener los fueros católicos y a fortalecer el brazo de la iglesia en el nuevo mundo; es la independencia la que cambió todo esto, se puede decir que la política imperial era positivista en cuanto a que tenía objetivos definidos, medía el éxito o el fracaso por la cantidad de ingresos que se embarcaban rumbo a España, por el número de comercios y por el crecimiento eclesiástico.

Desde su inicio, el gobierno del México independiente, estuvo negativamente orientado, pues algunas de sus primeras medidas se dirigieron a eliminar los diversos monopolios coloniales sobre el comercio y la producción de ciertos bienes.

La tendencia hacia el sistema económico "laissez faire" se acentuó y poco a poco el gobierno mexicano dejó de ser una empresa mercantil, las relaciones entre el México independiente y la iglesia fueron inciertas durante mucho tiempo, en las primeras constituciones continuó la unión entre la iglesia y el Estado, misma que permitía a los religiosos ejercer la autoridad fiscal y les concedieron el privilegio judicial especial, sin embargo a pesar de todo esto sus relaciones fueron inestables y a mediados del siglo XIX inició el divorcio entre ambos sectores, el cual culminó con la ruptura de la relación Iglesia - Estado, así como la derogación del estatuto especial y de la autoridad de que la iglesia había gozado durante tanto tiempo.

Así el gobierno mexicano fue negativo en sus actitudes principales y no se convirtió ni en promotor de la actividad económica ni en el sostén de la religión, sus

funciones se redujeron a las necesarias para dirigir las relaciones extranjeras, cuyo propósito era el de mantener la paz, apoyar la autoridad judicial y recaudar ingresos suficientes para su funcionamiento, además, ninguna de las limitadas funciones se administraba efectivamente, así el sistema se derrumbó ante las condiciones de inestabilidad crónica y de anarquía, se puede observar claramente que la expulsión de los españoles dejó a México en un caos completo y ningún partido o grupo tenía suficiente estabilidad para prevalecer.

Las cuestiones políticas se hicieron cada vez menos importantes y todo se convirtió en una mera lucha por el poder en el que los participantes principales fueron los jefes más importantes del ejército. La falta de estabilidad interna, generó consecuencias internacionales desastrosas y México se vio envuelto en tres guerras; en la primera perdió Texas en 1835, en la segunda le costó casi la mitad de su territorio nacional, en la tercera lo sometió a cinco años de dominación por el ejército francés y un emperador austriaco, estas guerras sólo aumentaron su miseria e hicieron prácticamente imposible la estabilidad política. Es difícil pensar que durante estos años México pudiera desarrollar un sistema satisfactorio de Administración Pública, sin embargo ocurrieron ciertos cambios que produjeron efectos perdurables y condicionaron la conducta de los asuntos gubernamentales. México además se convirtió en tierra de caudillismo, personalismo, derroche y deshonestidad; el servicio gubernamental que sufrió más por la confusión general fue la administración hacendaria, ya que no había personal capaz ni honesto para realizarla.

La debilidad fiscal de la República, la llevó a fuertes carencias en el orden financiero y militar. que traen como consecuencia el arribo al poder de un sin número de personas que tan solo saqueaban el erario público y que jamás pudieron organizar de una manera correcta, distributiva o coherente la hacienda federal; siendo una muestra de lo anterior el arribo al poder de Antonio López de Santa Anna, quien decreta una contribución de un real por cada puerta y cuarto; centavos por cada ventana de las casas, asimismo decreta también, un impuesto de dos pesos mensuales por cada caballo robusto y un peso por cada caballo flaco; además un peso al mes por la posesión de cada perro.

Después de tantos intentos por llevar a cabo una federación y algunos destellos de república, llega una época de crecimiento político que conlleva a una separación de lo social, militar y religioso; la bien llamada época de “Reforma”, la protagonizó Don Benito Juárez y entre los principales cambios hacendarios de esta época se realiza un primer intento para la formación de un catastro de la República; el principio de la posibilidad de división de las hipotecas; el establecimiento de la Lotería Nacional y de la “Contribución Federal” (25% adicional sobre todo pago hecho en las oficinas de la Federación y en la de los Estados). Además de crear una corresponsabilidad en las finanzas públicas entre federación y estados, se estableció que parte pasaría a integrarse a los ingresos de la federación. Debido a que la repartición fue desfavorable para el gobierno federal se crea el pago del contingente (aportación anual de los estados hacia la federación), posteriormente se impulsó el proyecto de una fiscalidad “Protoliberal”, la cual consistía en que los estados se quedaran con todo lo recaudado dentro de su jurisdicción y a cambio otorgaría un porcentaje a la federación de acuerdo a esos ingresos.

Con la guerra de Reforma hubo inestabilidad en el país, lo cual tocó a todos los sectores del país; pero uno de los sectores que peor enfrentó esto fue el religioso, no obstante que la reforma era necesaria, los grupos religiosos resintieron en demasía lo tocante a sus propiedades, las cuales dejaron de ser suyas y pasaron en gran parte al gobierno, expropiándolas y negando el derecho a las instituciones de que pudiesen ser dueñas de ellas.

“La importancia de la gestión administrativa del Presidente Don Benito Juárez, el cual entre otras cosas “estableció la capital, su gobierno reorganizó la administración pública y se reestructuró la Secretaría de Hacienda; se restableció la Junta de Crédito Pública, que administraba las aduanas marítimas; se cobraron impuestos por el consumo de bienes; también se eliminaron impuestos por el cultivo, elaboración y comercio de tabaco, pero se pagaba por su consumo; se establece la Contribución Federal, que era el pago del 25% de todo lo que recaudaban los Estados con las contribuciones y para ese momento, las oficinas de Hacienda funcionaban correctamente para cobrar al pueblo y prever gastos, buscando el desarrollo del país y el bienestar social”.⁸

⁸ Solalinde Trejo, Juan Luis, ob. cit., pág. 37.

Es clara la influencia positiva que tuvo la época juarista en muchos aspectos, sobre todo en el civil, ya que con la creación de un Registro Civil se le quitó poder a la Iglesia que tanto ostentaba. Hay que resaltar lo ordenado en las finanzas durante los primeros tres años del gobierno de Juárez; pero también hay que decir que la poca coordinación que tenía su gobierno en materia presupuestaria y por ende, tributariamente hablando, lleva a una inestabilidad económica la cual se traduce en deuda externa con los Estados Unidos de Norte América; también se encuentra una gran incertidumbre en algunos rubro de las contribuciones como lo es las etapas de recaudación y de distribución, lo cual los Estados de la República reclamaron una mayor participación y una contribución para con el Estado.

Aunque en la opinión del maestro Juan Luís Solalinde Trejo, la época de la Reforma juarista conforma el afianzamiento de la administración pública en México, nosotros vemos los defectos que se traducen en el mal de la hacienda pública mexicana, consistentes en contribuciones numerosas y demasiado onerosas; una distribución inadecuada e injusta y finalmente un planteamiento fiscal por demás inflexible para ciertas áreas de los sectores estratégicos en el país; si bien es cierto que esta investigación se maneja la hipótesis de un régimen fiscal rígido, no se comparte la idea de que la rigidez nos lleve a un autoritarismos federal y a una inflexibilidad marcada como lo fue en la época juarista; la cual permitió el desarrollo del campo con apoyos de programas sociales y con el no cobro de contribuciones; pero que igualmente afectó a los sectores de transporte, comunicaciones y energéticos los cuales no contaron con ese apoyo y si tuvieron la rigidez fiscal de la hacienda pública.

La tercera etapa de este punto del primer capítulo es la pre-revolución, en la cual el país llegó a su máximo clímax político con la llegada de la época dictatorial, pero de mayor progreso, el General Porfirio Díaz, se encontró con una hacienda pública que tenía como característica principal una ineficiencia administrativa y una corrupción crónica de los servidores públicos. En esta época se llevó a cabo un proceso de fortalecimiento y centralización del poder en manos del gobierno federal, el General inicialmente duplicó el Impuesto del Timbre, gravó las medicinas y cien artículos más, cobró impuestos por adelantado; recaudó 30 millones de pesos, pero gastó 44, en este periodo se generó la deuda externa en alto grado; se pagaban muchos intereses. Se requería de un sistema tributario controlado y de equilibrio.

Durante el régimen porfirista, el país se vio inmerso en avances substanciales que hasta el día de hoy se ven reflejados por sus beneficios, es el caso que describe a continuación el maestro Mayolo Sánchez Hernández en su obra titulada “Derecho Tributario”, en la cual da una visión general de los beneficios del porfiriato como lo fueron el impulso a los ferrocarriles y la industria minera; y a la vez da el panorama negro como lo fue el imponer impuestos a los artículos de primera necesidad como las medicinas. Durante el Porfiriato algunos países prestaron dinero a México, por lo que se pagaban altos intereses de deuda externa; pero cabe señalar que el General Porfirio Díaz nunca permitió una enajenación de los recursos naturales a los extranjeros y si concesiones que hoy en día son de lo más natural.

La Hacienda tenía graves problemas, fue hasta que José Yves Limantour llegó a ocupar el puesto de ministro de Hacienda Pública cuando se pudo nivelar su situación; esto porque se pusieron impuestos al alcohol, al tabaco, a las donaciones y a las herencias; se aumentó la cuota de los Estados; se redujo el presupuesto del ejército y los sueldos del gobierno. En sí, el porfiriato trajo dos grandes cosas; la primera fue un crecimiento cultural, económico y social; pero la segunda fue el descontento por el manejo de las finanzas y la dictadura regia lo que culminó en el estallido de la revolución.

1.3.3 MÉXICO REVOLUCIONARIO

El periodo de la revolución volvió a paralizar el desarrollo económico del país, así como también se redujo la producción agrícola y minera, pero por el hecho de que se redujera el ritmo de la economía, no merece una evaluación negativa del periodo; ya que estos años de violencia y cambio, tendrían una influencia económica y social positiva muchos años después; en el siguiente periodo se fortalecerían los nuevos valores y se constituirían nuevas instituciones que permitieron que poco a poco México se convirtiera en una nación creciente.

Por otra parte, la crisis mundial retrasó aún más el despegue de la joven economía mexicana. En los últimos años este de este período, el Estado adoptó un papel

empresarial en la industria y en la expropiación de compañías petroleras extranjeras, siendo PEMEX su creación más notable.

En el año de 1945 la producción manufacturera registró un crecimiento del 10.2% cifra que representó el crecimiento más acelerado de la economía mexicana obtenido hasta el momento.

La intervención directa del Estado en la industria tenía como finalidad compensar la ausencia de la iniciativa privada, en lo que se consideraba sectores claves y el Estado decidió invertir en industrias básicas, con lo cual se convirtió en un apoyo importante de la industria privada sin competir con ella. Nacional Financiera ha desempeñado un papel importante en el fomento del desarrollo del sector manufacturero, sin embargo, era evidente que el Estado sólo, no tenía la fuerza financiera suficiente para llevar a cabo el proceso de industrialización, por lo que se elaboró una política de incentivos fiscales dirigida hacia el crecimiento industrial, la política laboral del Estado asegurando de este modo a los empresarios la paz sindical.

1.3.4 MÉXICO MODERNO

El crecimiento auto-sostenido, los cambios en la inversión extranjera y el crecimiento del producto industrial, se ha visto acompañado por el resurgimiento de la inversión extranjera, esta vez en términos cualitativos más que en términos cuantitativos y con el objetivo firme de introducir la innovación tecnológica al país, pero para esto según Easterbrook, el empresario necesita un ambiente de seguridad basado en instituciones y organizaciones con un ambiente físico adecuado. En otras palabras, necesita haber estructuras y valores culturales apropiados en una sociedad, para poder fomentar la inversión.

En México los cambios de estructuras y valores, es decir, los cambios políticos y culturales se han dado de manera relacionada e interdependiente, ambos se originan desde la revolución y posteriormente el cambio se ha visto reforzado con las distintas políticas gubernamentales.

Actualmente, la dinámica demográfica ha ido más allá del desarrollo socioeconómico, generando anomalías de orden social, por ejemplo: desequilibrios regionales; aumento de las presiones de la población, sobre todo en los servicios educativos, de salud, de vivienda, de asistencia social y de empleo. En el país la insuficiencia de instalaciones existentes para la salud y la educación, entre otras, está íntimamente ligada a la evolución demográfica, que nunca ha estado sujeta a una planeación, trayendo consecuencias graves en la ubicación geográfica de las actividades productivas, provocando los llamados desequilibrios regionales cuyo efecto más notorio es la concentración de población en los centros en los que se efectúan las actividades económicas fundamentales, generando requerimientos de obras, bienes y servicios entre otros.

1.4 LA NORMA TRIBUTARIA Y SUS PRINCIPIOS

Como principio de nuestro estudio investigamos algunos de los impuestos, contribuciones y derechos que a lo largo de la historia han existido; en este punto tocaremos lo referente al significado de norma tributaria y sus principios legales consignados en nuestra carta magna.

Par entender mejor este punto, es necesario definir que es “norma”, por lo que a continuación daremos como lo consideran algunos estudiosos del derecho:

No es posible dar un concepto unívoco desde el principio de lo qué es la norma jurídica, pues sobre este concepto, tan importante y fundamental para la ciencia jurídica, no hay acuerdo entre los diversos autores. El problema es el siguiente; puede afirmarse que existe consenso en el sentido de que el objeto de estudio de la ciencia jurídica está constituido por normas; que las normas constituyen conjuntos ordenados y llevan a cabo diversas funciones, que pueden claramente especificarse; que los órdenes normativos poseen una estructura interna, que puede ponerse de manifiesto. Sin embargo, no se tiene un concepto de lo que es una norma jurídica.

Para el inglés John Austin, creador de la jurisprudencia analítica, define a la norma diciendo que es un mandato y éste es concebido como la expresión del deseo o

voluntad de un individuo de que otro individuo haga o deje de hacer algo, expresión que va acompañada de la amenaza de un daño o mal para el caso de que no se satisfaga el deseo o voluntad expresado (If you express or intimate a wish that I shall do or forbear from some act, and if you will visit me with an evil in case I comply not with your wish, the expression or intimation of your wish is a command).

Asimismo, el gran maestro Hans Kelsen ha criticado esta posición doctrinal que identifica a la norma con el mandato, diciendo que “aquella no puede identificarse con éste, pues existen múltiples ejemplos de normas jurídicas respecto de las cuales no puede identificarse la voluntad correspondiente que se supone ellas expresan”.⁹ Además, el mandato, entendido como norma, tiene una existencia transitoria, en tanto que sólo puede concebirse como válido mientras exista la voluntad que expresa.

En otros términos, si el mandato es la expresión de una voluntad, sólo puede considerarse que existe un mandato mientras pueda comprobarse la existencia de la voluntad correspondiente. Ahora bien, las normas jurídicas son válidas aunque una voluntad en sentido psicológico no pueda determinarse como existente o, incluso en el caso en que esto pudiera hacerse, cuando la voluntad respectiva ya no existe.

De estos dos grandes personajes, se desprende que la norma en si, no puede ser considerada solo la voluntad de una persona para que otra haga, no haga o solo omita un acto; tampoco se puede considerar a la norma como un solo enunciado jurídico con validez general o abstracta, en este caso no solo se definirá la norma por si, sino por su máximo grado el cual es el constitucional y la definiremos como “*el enunciado lógico-jurídico que contiene un espíritu social y que demanda en él mismo la observancia por parte de las partes en el contrato del Estado con sus gobernados, vía una ley suprema o jerárquicamente superior, en la cual se establecen las bases de gobernabilidad, sumisión y depósito de la soberanía a un gobierno o mejor dicho a una nación.*”

Así pues se observa que la Norma contiene el espíritu de una constitución, la redacción jurídica y el interés general o social.

⁹ Diccionario Jurídico 2000, Desarrollo Jurídico 2000, México, CD.

Por lo descrito en párrafos anteriores, se ha logrado definir lo que es la norma jurídica y la norma constitucional, pero hace falta el significado de la norma tributaria y como es sabido, toda ley tiene sus principios, bases u orígenes de la constitución, por lo que la norma tributaria no es la excepción y se encuentra radicada en la carta magna, la cual obliga al gobernado a contribuir en la medida de sus posibilidades para la manutención del gobierno y este a la vez se obliga a prestar todos los servicios para que sus gobernados subsistan; en éste orden de ideas, seguimos con el contrato entre gobernado y gobernante, los cuales quedan de acuerdo por medio de la Constitución a contribuir y a hacer buen uso de esa recaudación de impuestos.

Es claro que la Norma Tributaria consignada en las leyes y procedente de nuestra constitución la cual contiene unos principios básicos los cuales le dieron origen y que es de vital importancia respetar y sobre todo practicar. Así pues en la carta magna se encuentran las normas generadoras de leyes en materia tributaria así como en toda clase de rubros; estas normas contienen principios creadores de normas, es decir, raíces que dan vida y un origen a todo. Pero hay que hacer notar la diferencia entre un principio y una fuente; ya habiendo definido el primero, definiremos al segundo como la base de algo, el origen de donde emana en este caso la norma tributaria.

Es oportuno señalar, que a lo largo de la formación como estudioso del Derecho, se ha denominado siempre a la situación que origina la creación de la norma como "fuente". Sin embargo, (académicamente puede ser aceptado más técnicamente) resulta contradictorio pensar o suponer que la materia creadora de situaciones jurídicas pudiese recogerse como fruto. Consideramos que se trata propiamente de una recopilación e identificación de aspectos específicos que permiten al legislador contar con los elementos suficientes para su establecimiento.

Una vez hecha la precisión, procederemos al análisis.

Entendemos por fuentes del Derecho las formas o actos a través de los cuales se manifiesta la vigencia del Derecho. Fuentes del Derecho Tributario:

- La ley.
- Decreto-Ley.

- Decreto-Delegado.
- Reglamento.
- Las circulares.
- La jurisprudencia.
- Los tratados Internacionales.
- Los Principios Generales del Derecho.

1.4.1 LA LEY, DECRETO-LEY Y DECRETO DELEGADO

- **LEY**

Es el acto emanado del Poder Legislativo que crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales, se considera que la Ley es la fuente más importante, dado en los términos del artículo 14, en relación con el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece que la obligación de contribuir a los gastos públicos siendo de manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes, lo cual es perfectamente razonable por las limitaciones a la libertad y a la propiedad individual que implican las leyes financieras y tributarias en particular, además de que la ignorancia de la Ley no excusa su cumplimiento, como lo establece la Ley de Hacienda del Distrito Federal al establecer que la ignorancia de las leyes, reglamentos, circulares y demás disposiciones fiscales debidamente promulgadas o publicadas no servirá de excusa o beneficiará a alguien; la autoridad fiscal en aquellos casos en que se trate de personas absolutamente incultas o que se encuentren en miserable situación económica, podrá conceder a los interesados un plazo de gracia para el cumplimiento de las leyes y disposiciones relativas.

Para tener una visión mas clara de lo que significa la “Ley “como fuente del Derecho Tributario, tomaremos un extracto del jurista mexicano Sergio De la Garza, el cual comenta que “es la más importante fuente del derecho tributario. Así se establece en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución, en la que se manifiesta que es obligación de los ciudadanos contribuir a los gastos públicos de manera proporcional y

equitativa que establezcan las leyes. El precepto implica que a través de las leyes fiscales el poder del Estado se ve limitado pues no puede actuar más que dentro del marco que la ley consagra en materia fiscal. Además es necesario considerar que el artículo 14 Constitucional señala que nadie puede ser privado de sus propiedades y posiciones o derechos, sino de acuerdo con las leyes expedidas con anterioridad al hecho”.¹⁰

Nuestra legislación, considera como fuente del Derecho Tributario o Fiscal a la norma o ley por excelencia en sí misma y por lo tanto da importancia al proceso legislativo o creación de la norma o la fuente formal, establecido en el artículo 71 de nuestra carta fundamental.

El maestro considera que la Ley, “es el acto emanado del poder legislativo que crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales. Considerando que la Ley es la fuente más importante en el Derecho Financiero, puede distinguirse en tres categorías jerárquicas:

- a. **Leyes orgánicas.** Regulan la estructura o el funcionamiento de alguno de los órganos del Estado.
- b. **Leyes reglamentarias.** Desarrollan en detalle algún precepto contenido en la Constitución.
- c. **Leyes ordinarias.** Es la forma típica de establecer impuestos”.¹¹

Para suplir las lagunas que se encuentran en el Derecho Tributario, el Código Fiscal de la Federación en su Artículo 1 establece la aplicación del Derecho Común.

Más es importante señalar que se trata propiamente de uno de los elementos indispensables para el establecimiento y cobro de las contribuciones, pues de la lectura del artículo 31 fracción IV, de nuestra Constitución Política, lo convierte en el pilar de la relación tributaria.

¹⁰ Garza, Sergio Francisco de la, Derecho Financiero Mexicano, 5 ed., Edt. Porrúa, México, 1973, pág. 121.

¹¹ Mabarak Cerecedo, Doricela Derecho Financiero Público, México; Edt. McGraw Hill, 1995, pág. 56.

Así pues se debe definir a la Ley Tributaria como el cuerpo de normas contenidas en un ordenamiento (Código Fiscal de la Federación) del que emanan otras leyes y reglamentos.

- **DECRETO-LEY**

Es aquel cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo para expedir leyes sin necesidad de una delegación del Congreso, el origen de la autorización se encuentra directamente en la Constitución.

Un caso específico de la delegación de facultades para legislar en materia tributaria se encuentra en el artículo 131, párrafo segundo, de la Constitución Federal, por virtud de la cual el Ejecutivo puede ser facultado por el congreso para aumentar, disminuir o suprimir la cuota de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el Comercio Exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito, en beneficio del país.

- **DECRETO-DELEGADO**

Supone que el Congreso de la Unión transmite al Ejecutivo facultades ya que a diferencia del decreto ley en el cual la Constitución Federal da dicha prerrogativa al Ejecutivo Federal; en el decreto-delegado es el Honorable Congreso de la Unión quien otorga dicha facultad; un ejemplo de esta “lo encontramos en la suspensión de Garantías Individuales prevista en el artículo 29 de la Constitución, con motivo de una invasión, perturbación grave de la paz pública o cualquiera otro que se ponga en peligro grave a la sociedad”.¹²

¹² Sánchez, Piña, José de Jesús, Derecho Fiscal, Edt. PAC, México, 8ª Ed. 2004, Pág. 31.

1.4.2 REGLAMENTOS Y CIRCULARES

• REGLAMENTO

El jurista Miguel Vallado la define como “un acto jurídico formalmente administrativo que tiene su origen en una disposición del presidente de la República es materialmente legislativo en razón de que crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales por medio de las cuales se desarrolla y complementan en detalle las normas de una ley a efecto de hacerla aplicable”.¹³

De acuerdo con el artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se otorgan poderes al Presidente de la República para promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa su exacta observancia, en tanto el artículo 92 de la misma Ley dispone que todos los Reglamentos, decretos y órdenes del Presidente deberán estar firmados por el secretario del despacho encargado del ramo a que el asunto corresponda y sin este requisito no serán obedecidos.

El ilustre jurista de apellidos Serra Rojas considera que el Reglamento es un acto administrativo, puesto que tiene su origen en el Poder Ejecutivo y desde un punto de vista material se identifica con el acto Legislativo, ya que crea normas que establecen situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales.

La facultad reglamentaria del Ejecutivo es normalmente de carácter discrecional, este puede expedir un reglamento cuando y considere convenientes.

• CIRCULARES

Son comunicaciones o avisos expedidos por los superiores jerárquicos en la esfera administrativa, dando instrucciones a los inferiores, sobre el régimen interior de

¹³ Vallado Miguel, Fausto Enrique, Principios Generales de Administración Tributaria, Edt PAC, México, [1998-?] (sic), Pág. 175.

la oficina, o sobre su funcionamiento con relación al público o para aclarar a los inferiores la inteligencia de disposiciones legales ya existentes; pero no para establecer derechos o imponer restricciones al ejercicio de ellos, se trata pues de un instructivo u opinión de los superiores jerárquicos administrativos.

La validez de las Circulares estará limitada por los mismos conceptos que restringen la validez de los Reglamentos; la circular debe limitarse a la ejecución de una norma contenida en la Ley, no debe contradecir disposición alguna de jerarquía superior, ni invocar materia reservada a la ley en sentido formal.

Sin embargo, en materia fiscal y en nuestro tema en particular veremos en capítulos posteriores que las circulares y las tan mencionadas “resoluciones de las autoridades fiscales”, tienen la peculiaridad de que si son publicadas en la Gaceta del Distrito Federal o entidad Federativa correspondiente, así como en el Diario Oficial de la Federación; traerán como resultado el ser obligatorias para todos los que se encuadren en el supuesto, acto o meramente en la descripción del contenido de la circular, es decir, la autoridad fiscal crea normas por medio de las Circulares las cuales debieran ser meramente internas.

Lo anteriormente expuesto no es solo exclusivo de las autoridades fiscales, sino de cualquier autoridad de tipo administrativo lo cual representa una desigualdad, injusticia e invasión de funciones por parte de estas autoridades.

1.4.3 JURISPRUDENCIA Y TRATADOS INTERNACIONALES

• JURISPRUDENCIA

Esta es creada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación funcionando en pleno o en salas, según sus respectivas competencias o por los Tribunales Colegiados de Circuito y puede referirse tanto a la Constitución como a la Leyes Orgánicas, Reglamentarias u Ordinarias, tanto de la Federación como de los Estados y del Distrito Federal.

La jurisprudencia es de gran importancia y en muchas ocasiones las decisiones rendidas han motivado que las Leyes se reformen a fin de corregir los defectos de inconstitucionalidad.

- **TRATADOS INTERNACIONALES**

La Constitución en su artículo 133 establece que los Tratados Internacionales que estén de acuerdo con la misma y que hayan sido aprobados por el Senado de la República tienen el carácter de Ley Suprema.

- **LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO**

Estos tienen el carácter de fuente de Derecho como elementos de integración e interpretación de las normas jurídicas tributarias.

El Tribunal Fiscal de Justicia Fiscal y Administrativa está facultado para resolver los casos concretos sometidos a su consideración no previstos expresamente en la ley, usando los medios de interpretación que autorizan los mismos ordenamientos legales y así la Constitución prescribe que en el caso de que la ley sea oscura, dudosa u omisa, debe echar mano de todos los recursos que el arte de interpretación le ofrece y si agotados éstos se revela que el caso sometido a su decisión no está previsto, el Tribunal tiene la obligación de colmar la laguna fundando sus sentencias en los Principios Generales de Derecho.

Resulta oportuno señalar, que a diferencia de otras ramas del Derecho, en su vertiente fiscal y desde luego nos referimos al momento impositivo y de recaudación, la autoridad debe sujetarse al principio de legalidad, es decir, no puede realizar nada que no se encuentre previsto en la Ley con anticipación a la realización del hecho generador. Bajo esta premisa, la costumbre como fuente de obligación entre sujeto activo y pasivo de la obligación fiscal sería inoperante, pues de realizarse, sería completamente nulo y quedaría sin efecto alguno.

No obstante y dada la cientificidad del derecho, existen teorías que pretenden demostrar la existencia de la costumbre como fuente específica del Derecho Fiscal, buscando desde luego, declarar la nulidad de la norma que la contiene.

1.5 PRINCIPIOS DE LAS CONTRIBUCIONES

Las contribuciones en nuestro país, son denominadas por algunos juristas como "imposiciones incoherentes, injustas, complicadas y por demás onerosas para el contribuyente". Es preciso aclarar que las contribuciones necesitan cumplir con ciertas reglas que se dividen en dos partes que son, la legal y el espíritu constitucional que dicta la norma máxima; la primera se discierne en que se cubran las formalidades legislativas para la creación de la norma tributaria y que a la postre se depositará en una ley que describirá la contribución, culminando en que el contribuyente caiga en tal supuesto para que la norma tenga validez; pero ese tema en particular se tocará en capítulos posteriores; la segunda parte se da desde que el constituyente de 1917, redacta el contenido con base a la exposición de motivos en la cual encontraremos influencia francesa, española, argentina y un poco de imperio estadounidense.

La norma tributaria requiere de ser analizada, expuesta, interpretada, discutida y sobre todo valorada en el sentido social (general) y no solo en el sentido económico (particular); aunque parezca poco creíble nuestra opinión, la norma tributaria antes de ser redactada y darle el valor de norma o ley, hay que valorarla no solo por lo económico y lo que pueda generar su aplicación para la federación, estado o municipio; hay que ir más allá de una visión economista, hay que aplicar la sensibilidad de la sociedad, del ser humano como género. Una norma tributaria será eficaz en cuanto se haga valer los principios por los que serán creadas como lo son el principio de igualdad, certidumbre, comodidad, economía o el de legalidad; cuando estos principios se respetan en la creación de la norma y se llevan a la aplicación del impuesto, la hacienda pública tendrá como resultado una recaudación proporcional y justa que bastará para la manutención de su aparato burócrata y si a esto le sumamos que al cumplir con los principios también logrará la confianza, compromiso y sobre todo la aplicación de una norma la cual no será solo letra, sino que será una constante referencia de la aplicación

de lo que hoy en día ya no se cree, un “Estado de Derecho” en toda su extensión de la palabra.

La vigencia normativa, explícita o implícita, definida o aplicada, de los llamados principios de la imposición, genera dentro del sistema determinadas relaciones generales que lo caracterizan.

Estos principios, se admite en general, son a su vez una consecuencia de las metas que se consideran objetivos adecuados del sistema económico y hay acuerdo en los autores de que éste debe perseguir la libertad, el bienestar y la justicia, de los que se deducen las siguientes máximas aplicables al sistemas fiscal: neutralidad económica, equidad y costos mínimos de recaudación y cumplimiento, es decir, economía.

Empero, de aquellos principios se han extraído otras reglas aplicables a la estructura tributaria, de ahí que también se examinen las de suficiencia, elasticidad y mínima injerencia en la esfera individual.

Es preciso hacer mención que los principios de la norma tributaria o de los impuestos tienen su origen tanto en la doctrina que manejaron autores de la talla de Adam Smith o el alemán Fritz Neumark así como en los principios constitucionales; por lo que hay que aclarar que tanto la doctrina como la ley coinciden en algunos principios, pues sería errado pensar que hay ley sin tomar en cuenta la doctrina y que subsista la doctrina sin la ley misma.

Así pues, el tratadista Fritz Neumark revela una visión clara de los principios al considerar que a fin de alcanzar los objetivos de justicia, economía y eficacia en la tributación, se deben observar los principios que denomina político-sociales, político-económicos y técnicos-tributarios.

A partir de los anteriores conceptos se puede valorar que los principios en materia tributaria deben abarcar lo social y lo económico. siempre y cuando se haga valer la legalidad, igualdad, equidad, proporcionalidad y la clara redacción e interpretación de la norma; así pues, no se concibe una norma que este fuera de la ley; o una norma que no contemple los iguales a los iguales y desiguales a los similares.

1.5.1 PRINCIPIO DE IGUALDAD Y CERTIDUMBRE JURÍDICA

• IGUALDAD

Para clasificar y observar las características que tiene este principio en materia tributaria, es preciso definir la palabra en términos que nos de una visión amplia para así poder asociarla con el ámbito tributario.

La idea de la igualdad dentro del mundo del derecho puede ser considerada en dos aspectos fundamentales:

- 1) Un ideal igualitario y
- 2) Como un principio de justicia.

Estos dos aspectos de la idea de igualdad aparecen; como veremos, en la noción de "garantía de igualdad" propia de la dogmática constitucional.

"El ideal igualitario se mantiene prácticamente inalterable desde la formulación de los estoicos: su postura básica era: "vivir con arreglo, a la naturaleza". Entre la naturaleza y la naturaleza humana hay una adecuación moral fundamental. La naturaleza racional del hombre le impone a éste actuar de conformidad con la recta ratio; común a todos los hombres. Esta recta razón, emite mandatos que deben ser respetados por todos los hombres, puesto que son conformes a la naturaleza racional de todos ellos. Esta concepción trae como resultado el ideal de un derecho común a todos: un "derecho" para el género humano, cuya característica cosmopolita y universal se deja fácilmente sentir en la expresión "Ius Gentium" que los romanos harían célebre".¹⁴

Existen dos derechos para el hombre: el derecho positivo de su ciudad y el derecho de la ciudad universal. igual para todas las costumbres son diversas; la razón es una. La recta ratio es una política universal. Es así como se puede definir a la igualdad como el trato correcto de una circunstancia ante la ley, por lo que el gobernado deberá acatar y respetar, de igual manera el Estado debe mostrar su imparcialidad ante el

¹⁴ Diccionario Jurídico 2000, Desarrollo Jurídico 2000, México, CD.

suceso u ofrecer las mismas garantías a todos, no haciendo una discriminación por causa alguna.

La idea igualitaria está asociada con las instituciones republicanas y democráticas, en las cuales la participación igualitaria es condición indispensable. La idea de igualdad ha sido considerada, desde la antigüedad clásica, condición de la democracia -ideal político del mundo moderno.

La igualdad, sin embargo, no es la única exigencia que reclama el ideal democrático. Según el maestro Diep, hace una primera división con los problemas particularmente afectan la organización del Estado. Garantizar la participación igualitaria de los ciudadanos en el gobierno del Estado el acceso igualitario a la administración de justicia, compensar las desventajas materiales, determinar las relaciones entre la libertad y la igualdad son problemas que preocupan profundamente a la dogmática constitucional.

“La igualdad, por otro lado, es considerada elemento fundamental de la justicia. En efecto, la justicia únicamente puede existir entre personas que son tratadas de la misma manera en las mismas circunstancias y cuyas relaciones, en tales circunstancias, son gobernadas por reglas fijas. Este tipo de problemas, como veremos, se encuentran más vinculados con el funcionamiento del orden jurídico”.¹⁵

La segunda división que hace el maestro Diep es referente a la certeza aplicativa de las leyes fiscales, y si esta consistiese en ello, bien se le viera como mero rigorismo gubernativo o bien como simple cumplimiento funcional, lo cierto es que tal certeza aplicativa naufraga en múltiples escollos; o se aplican las leyes sobre los que no pueden burlarlas o se dejan de aplicar mediante argucias procesales o bien simplemente se alteran ambas.

En la tercera partición observamos que se menciona el apego a la letra consignada en la ley, pero esto también es motivo de duda puesto que la norma tributaria al igual que otras normas se interpreta al libre arbitrio de la autoridad o del

¹⁵ Ibidem.

contribuyente; además de que en el tema que nos ocupa el tratar siquiera de apearse a la norma nos dejaría en un estado en donde la misma norma tributaria es contradictoria, confusa, tendenciosa y carente de principios sociales.

El requerimiento de igualdad no significa: "lo mismo para todos". El requerimiento igualitario de la justicia significa que, por un lado, los iguales deben ser tratados igual y por otro, los desiguales deben ser tratados teniendo en cuenta sus diferencias relevantes.

Los corolarios de la igualdad son la imparcialidad y la existencia de reglas fijas. La justicia requiere imparcialidad en el sentido de que la discriminación o el favor en el trato de individuos, es hecho sólo en virtud de circunstancias notables.

Por ejemplo, si un padre favorece a un hijo por encima del otro, sin fundamentos apreciables para tal discriminación, el trato es desigual y, por tanto, injusto. Si un hombre, por el contrario en cuestiones de hospitalidad, favorece a sus amigos por encima de los desconocidos, su conducta es injusta toda vez que no está realizando una función en que se requiera que sea imparcial.

La igualdad requiere de reglas fijas porque su modificación, durante el proceso de valoración de las circunstancias, altera, precisamente, las circunstancias en perjuicio o en beneficio de alguien. Esto es lo que convierte a las reglas fijas y a la imparcialidad en elementos indispensables para entender los problemas de la igualdad jurídica. Un juez no debe favorecer a ninguna de las partes en virtud de que es rico, pobre, bondadoso o mezquino. La justicia requiere del Juez que considere a las partes como "jurídicamente iguales" en el sentido de que las únicas diferencias que el juez puede considerar son aquellas que el derecho le exige tomar en cuenta y ningunas otras.

En términos generales puede decirse que si ahí donde se requiere de imparcialidad, los hombres son tratados de forma desigual, es en principio, injusto a menos que la diferencia de trato (el favor o la discriminación) pueda ser justificada (jurídicamente justificada).

• CERTIDUMBRE JURÍDICA

En la función del Estado, al momento de hacerse llegar de los medios para la subsistencia del aparato, mediante la elaboración de normas que describan el mandato del mismo Estado para el cobro de alguna contribución o impuesto, éste debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier persona que esté obligada a pagarlo.

La incertidumbre da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes; además de que originan desconfianza, descontento y lo peor de todo, generan la evasión, el no cumplimiento que tiene el ciudadano para con el Estado.

Para entender mejor este principio utilizaré lo escrito por el jurista Luis Humberto Delgadillo, que aclara que “ en este principio se identifica la importancia de que los destinatarios de las contribuciones tengan la certeza de sus obligaciones; que cada persona sepa cuál es su obligación y hasta qué límites tiene la misma, puesto que, además de la tendencia a evadir el mandato legal, en muchas ocasiones se incurre en incumplimiento por el hecho de que no se sabe a ciencia cierta cuál es la obligación, por lo complicado o impreciso de las disposiciones que la contienen”.¹⁶

De éste principio se desprenden los valores de sujeto, objeto, cuota, base, forma de pago, fecha de pago, a quien se paga, penas y en su caso infracciones, elementos necesarios para el empleo y manejo de las contribuciones.

Siendo importante el recalcar que la certidumbre la debe de otorgar el Estado por medio de los legisladores quienes son los que crean las leyes, pero en el sistema mexicano también entra el poder legislativo y hasta la autoridad fiscal; siendo su mandato el de darle una claridad, simplicidad y sobre todo el fundamentar correctamente la norma fiscal.

¹⁶ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Edt. Limusa, 4ª ed. México, 2003, pág. 65.

1.5.2 PRINCIPIO DE COMODIDAD Y ECONOMÍA

- **COMODIDAD**

Autores como Ponce de León, la definen como: “en que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en la que es más probable que convenga su pago el contribuyente es por ello que deben escogerse aquellas fechas o periodos, en atención de la naturaleza del gravamen sea mas propicia y ventajosa para que el causante realice su pago”.¹⁷

La perspectiva del jurista citado, define al Principio de Comodidad de una forma meramente económica al hacer referencia que el monto de la recaudación de los impuestos es proporcional a la época en que se cobra, es decir, la hacienda pública debe emplearse a fondo en aquellas épocas del año cuando el contribuyente tenga recursos o haya percibido ganancias para que se le pueda cobrar el impuesto que causa. Lo anterior da como resultado que la hacienda pueda hacerse llegar de recursos cuantiosos y que el contribuyente realice el pago de sus contribuciones cuando tenga los medios para erogar dicha obligación.

La comodidad en los impuestos no solo se refiere a que el contribuyente o el cautivo de la obligación fiscal, pague o contribuya con el impuesto de una forma accesible y sin tantas complicaciones; sino que las autoridades encargadas de dicha recaudación hagan de ésta una tarea simple, lo menos onerosa posible y sobre todo de forma rápida y clara, para que tanto el contribuyente sienta que su aportación ha sido bien destinada, que no se perderá y sobre todo que el mismo ciudadano pasivo se le haga fácil el pagar sus impuestos.

El maestro Luis Humberto Delgadillo aparte de señalar que el Principio de Comodidad debe de cobrarse en el tiempo y de la forma que sean más cómodos para el contribuyente, agrega que “Existen una serie de impuestos que por su naturaleza en ocasiones resultan problemáticos para su cobro y otros, por el contrario, se cobran aun

¹⁷ Ponce de León García, Moris Carlos. Elementos Personales del Derecho Tributario Administrativo, Edt. Trillas, 4ª ed, México 1999, Págs. 205-206.

sin que el consumidor lo sepa. Un impuesto que se cobra inmediata o casi inmediatamente a la realización del hecho generador se resiente menos que el que se recauda tiempo después de la situación que lo originó”.¹⁸

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 31, fracción IV, estipula que es obligación de los mexicanos, el 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.

- **ECONOMÍA**

De este principio se deriva en parte la base de una economía sana, responsable y sin duda alguna del manejo de una hacienda productiva y no onerosa como es el caso de nuestro país que de lo recaudado, la mayor parte se destina para el pago de los sueldos de los burócratas y el poco restante se utiliza para programas y para el gasto.

El Principio de Economía es en si, lo que el contribuyente puede aportar y lo que esta obligado a dar; así como la recaudación de esa obligación la cual es de imperiosa necesidad que la autoridad obligada a recoger ese dinero, lo haga de la manera menos onerosa y así sacar los mayores beneficios posibles ya que si se recauda un peso y para recolectarlo se necesita 70 centavos de ese peso, como podemos ver es simplemente inconveniente ya que solo hay 30 centavos útiles y si a esto le sumamos que en la distribución de esos 30 centavos, se pierden 10, es simplemente intolerable y motivo más que suficiente para endurecer la Política de Recaudación en el país.

Hay autores como el maestro Hugo Carrasco, que definen a este multicitado principio como la “capacidad contributiva” del contribuyente; así pues “implica el establecimiento de contribuciones según la posibilidad económica de cada individuo, determinándose esta última principalmente en el ingreso de la persona... En virtud de lo anterior, la capacidad contributiva se puede definir como la medida en que los

¹⁸ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, ob. cit, pág. 64.

ciudadanos pueden soportar la carga tributaria, teniendo en cuenta las respectivas situaciones personales”.¹⁹

A su vez, el concepto de capacidad contributiva “presupone, en principio, una referencia a la potencia económica en general, ya que si el tributo es por definición una detracción coactiva de riqueza, mal puede devengarse un tributo allí donde no hay riqueza”.²⁰

Es indispensable el aplicar este principio a nuestra actualidad en cuanto hace a la Miscelánea Fiscal puesto que su reiterada publicaciones, adhesiones, modificaciones y sobre todo su oscuridad, causan la gran pérdida de recursos por su aplicación, es decir, si la Miscelánea Fiscal es adicionada mas de doce veces al año, causa en el contribuyente una confusión y la planeación incorrecta de sus gastos e incumplimiento de la obligaciones contraídas con el fisco.

El Principio de Economía aplicado correctamente a la Resolución Miscelánea Fiscal traería ahorros tanto al fisco como a la macroeconomía, toda vez que le permitiría al contribuyente hacer una debida planeación, sin tener que estar cambiando sus regimenes o tener que adquirir nuevas formas fiscales o bien sin tener que hacer ajustes a su economía debido a las reiteradas modificaciones, adhesiones o cambios en la política fiscal mediante la Miscelánea Fiscal.

1.5.3 PRINCIPIO DE LEGALIDAD

“Para algunos tratadistas, la legalidad lleva por trasfondo el ideal de la seguridad jurídica; para otros, el de la certeza aplicativa de las leyes; y para otros más, el de la simple congruencia ya descrita de un mero apego de los actos a la letra de las normas legales”.²¹

¹⁹ Carrasco Iriarte, Hugo. Principios Constitucionales de las Contribuciones, UNAM, 4ª ed, México, 1998, Pág. 31.

²⁰ Palo Tabuada, Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva en el Marco de la Técnica Jurídica, t II, Tecnos, Madrid, 1976. pág. 423.

²¹ Diep Diep, Daniel, El Tributo y la Constitución, Edt. PAC, 2ª ed, México, 1994, Pág. 222.

Como se desprende del párrafo anterior, el maestro Daniel Diep Diep, divide el concepto de legalidad en tres partes, siendo la primera la de seguridad jurídica, la que da a entender que la legalidad como principio de la norma tributaria tiene que dar la seguridad legal o jurídica, o sea, estar apegada y siempre conducirse conforme a lo estipulado en la ley o mejor dicho en este caso, en la Constitución Mexicana, de la cual se desprende el principio.

En este principio es importante recalcar que hay dos connotaciones para su mejor entendimiento y que consisten en aplicar al pie de la letra la ley o interpretarla, para ahondar mejor en esta definición tomaremos la definición del maestro Carrasco Iriarte, el cual versa de la siguiente manera: “ninguna autoridad fiscal puede emitir un acto o resolución, que no sea conforme a una ley expedida con anterioridad. Es decir que los agentes fiscales sólo pueden hacer lo que la ley les permite”.²²

Como se desprende de la acertada definición del maestro Carrasco Iriarte, la autoridad fiscal en este caso, no puede ir violando la norma o estar por encima de la misma, lo que pasa por desgracia en nuestro país es que la autoridad fiscal, tiene pleno accionar para decretar normas sin importar la época, su debida publicidad y mucho menos en cuanto afecte a los contribuyentes; el caso concreto es la aplicación de la Resolución Miscelánea Fiscal la cual se puede modificar, adicionar o incluso cambiar en cualquier momento. Lo que da como resultado el de violar claramente el principio en comento y que se refleja en el tan complicado cumplimiento de las disposiciones fiscales que se vuelven una maraña.

La Resolución Miscelánea Fiscal debe respetar todos y cada uno de los principios constitucionales que contiene y por ende debe ser clara, bien ubicada, y sobre todo justa y conforme a derecho para que permita a los contribuyentes aplicar y cumplir con toda certeza y claridad las contribuciones que se le imponen.

²² Carrasco Iriarte, Hugo, Principios Constitucionales de las Contribuciones, UNAM, 4ª ed, México, 1998, Pág. 31.

CAPÍTULO II

DEFINICIÓN DE DERECHO, EL DERECHO FISCAL, LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO, COMPETENCIA Y POTESTAD TRIBUTARIA

2.1 DEFINICIÓN DE DERECHO Y LA OBLIGACIÓN DEL GOBERNADO CON EL GOBERNANTE.

Antes de dar una definición de lo que es el Derecho, procederemos a mencionar lo importante que es esta rama de la ciencia para la vida cotidiana del hombre, ya que sin ella no podría existir una convivencia en donde se respetase a los demás o no se podría interrelacionar con otros países o simplemente, existiría un desorden en donde lo único que imperaría sería la incertidumbre, la fuerza y sobre todo un panorama desalentador. También es importante dejar en claro que antes de dar a una definición del Derecho hay que establecer el motivo específico de su estudio, su creación y sobre todo su aplicación.

En primer lugar debemos saber el porque la importancia del Derecho. El hombre siempre ha vivido en sociedad para satisfacer sus necesidades materiales y su desarrollo intelectual, por tal motivo ha sido necesaria la ordenación de la conducta.

Desde la antigüedad clásica greco-romana el derecho encausó la existencia de la colectividad hacia la realización de la justicia, por eso se crearon leyes sabias, porque se pretendía con ellas lograr una armonía en la colectividad.

Es de suma importancia el derecho en la vida cotidiana, ya que es utilizado desde el momento en que somos concebidos, puesto que la ley nos protege, así vemos la presencia del derecho hasta el final de nuestros días hasta la muerte y aún después de ella, es decir, desde el acto jurídico de registrar un nacimiento, hasta el de atestar la muerte y por ende, el final de una vida mas no de un derecho el cual a pesar de que una persona fallezca no implica que deja de tener vida jurídica como es el caso de abrir su testamento y dejar en claro sus bienes que protegió jurídicamente.

Debemos entender al derecho como una serie de normas que regulan las actividades del individuo.

Para dar una introducción a lo que es el Derecho, tomaremos una definición que a nuestra manera de ver, es una de las mas adecuadas a la realidad, la que expresa la maestra Beatriz Montero Rocha, asegurando que el Derecho es: "El sistema de normas, principios e instituciones que rigen de manera obligatoria, el actuar social del hombre para alcanzar la justicia la seguridad y el bien común".²³

Como ya habíamos comentado, el Derecho es utilizado cotidianamente aún sin damos cuenta de ello por falta de conocimiento. Con el derecho se pretende una coexistencia pacífica entre los hombres y de los pueblos, tener justicia y bienestar general.

Tenemos a los tribunales que constituyen en principio los órganos encargados de interpretar la voluntad de la ley, la cual fue redactada de manera general y abstracta para aplicarla en concreto a los conflictos que sean llevados ante los juzgados. Por lo mismo, esta disciplina es un sistema de normas jurídicas aceptadas y aplicadas por los jueces.

Por lo tanto, hay que comprender que el Derecho es una ciencia evolutiva que ha acompañado al ser humano desde sus principios y estudia las normas que los rigen y no así su convivencia como indebidamente algunos autores exponen. Par a dar un panorama más amplio de la importancia del Derecho en sociedad; es imprescindible que hagamos mención de lo que es el mundo del ser y el mundo del deber ser; por lo tanto a continuación trataremos de definir de la manera mas corta y digerible estos preceptos.

- **EL MUNDO DEL SER Y DEL DEBER SER**

El filósofo Emmanuel Kant nos habla de dos mundos del conocimiento, el Del Ser y el del Deber Ser. Es importante conocerlos para poder así saber a que campo pertenecería el Derecho entonces.

²³ Montero Rocha, Beatriz, Apuntes de Derecho, Edt. TEC, México, 2003. Vol. 1, Pág. 128.

El Mundo del Ser; se refiere a la enunciación de los hechos, realidades o nexos entre los fenómenos.

En cuanto al Mundo del Deber Ser; encontramos a las normas que ordenan al individuo como comportarse, en el cual se establecerán deberes para regular su conducta.

En atención a lo anterior, encontramos que las ciencias entre algunas de sus clasificaciones se pueden dividir de la siguiente manera:

- **Enunciativas:** Nos dan a conocer fenómenos de la naturaleza, hechos pasados “lo que es” aquí encontramos a la física, química y biología.
- **Normativas:** pretenden regular la conducta del hombre que por ser tal vive en sociedad. Recordarán que mencionamos anteriormente que el hombre desde que existe ha tenido la necesidad de vivir en sociedad y como tal debe existir un ordenamiento que le señale una forma determinada de comportamiento; es decir, “lo que debe ser”.

Dentro de estas ciencias podremos ubicar a la ética y al mismo derecho, el cual evidentemente pertenece al Mundo del Deber Ser.

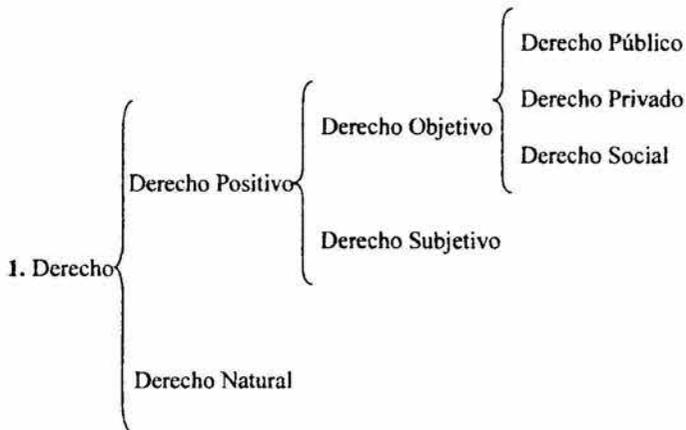
Ahora bien, una segunda clasificación que podríamos hacer de las ciencias será en cuanto a que hay Ciencias Naturales y Ciencias Sociales:

Ciencias Naturales.- Como su nombre lo indica, estudian al hombre como un ser inerte y materia física, estudia las cosas en relación a su naturaleza.

Ciencias Sociales.- Se refieren a todo tipo de asuntos humanos, por la interrelación misma en la que el hombre vive, también es conveniente recordar que el derecho viene a regular las relaciones entre los seres humanos y que es una ciencia normativa que se integra por normas o reglas de conducta que indican lo que puede y debe o no hacer. Dentro de este tipo de Ciencias Sociales podemos encontrar a la Economía, Psicología, Política y por supuesto al derecho.

Para ilustrar un poco mejor lo anterior, presentamos el siguiente cuadro sinóptico marcado con el (1):

División del Derecho



Derecho Público.

- Derecho Constitucional.
- Derecho Administrativo.
- Derecho Internacional Público.
- Derecho Procesal.
- Derecho Fiscal.
- Derecho Penal.
- Derecho Municipal.
- Derecho Registral.

Derecho Privado.

- Derecho Civil.
- Derecho Internacional Privado.
- Derecho Mercantil.

Derecho Social.

- Derecho Laboral.
- Derecho Agrario.
- Derecho de Seguridad Social.

Derecho Subjetivo.

Consiste en el margen de conducta libre o respetada, por virtud del deber que los demás tienen de abstenerse de todo lo que perturbe. Este es impuesto con la norma con independencia de voluntad, no precisa de la especial declaración del sujeto titular, dicha existencia se halla protegida por el representante de la ley.

- 1) **Como Pretensión.-** Situación que ocupa una persona en una relación jurídica, la facultad de exigir a otra el cumplimiento de un deber jurídico, se vale del aparato coercitivo del Estado.
- 2) **Formación Jurídica.-** La actividad del titular es determinante para el nacimiento, modificación o extinción de derechos y obligaciones.

De esta manera entraremos de lleno a la definición de Derecho y la obligación que tiene tanto el gobernado como el gobernante.

• DEFINICIÓN DE DERECHO

Hay que puntualizar que en la definición de Derecho se desprende que existe el Derecho Positivo, Derecho Natural y el Derecho Vigente, por lo que tomaremos algunas definiciones de algunos tratadistas del Derecho.

Según la Licenciada Beatriz Rocha, el Derecho es: “conjunto de normas cuyo cumplimiento puede ser exigido por la persona facultada para ello, y en caso necesario, obligarse por medio de la fuerza pública, siempre con la aspiración de realizar el valor de la justicia”.²⁴

La definición transcrita en el párrafo que antecede, es algo vaga por un lado pero deja ver la formulación de la definición universal y que es “conjunto de normas”; que a nuestro entender sería mejor señalarlo como un “sistema de normas”, ya que en todo ordenamiento legal de cualquier país se basa en un sistema, o sea, algo ordenado y

²⁴ Idem.

preestablecido que es regido por un ordenamiento mayor (en este caso una carta magna, una constitución). También encontramos que la definición hecha por la maestra, omite establecer sobre la universalidad del derecho, de su constante cambio y sobre todo del respeto que de ella emana a sus gobernados.

Así mismo define al Derecho Positivo como: “conjunto de normas jurídicas que la autoridad impone en una época y en determinado lugar, esto es, el conjunto de normas que están en vigor en un país en un momento dado y reconocidas por el Estado como jurídicamente obligatorias y creadas por el mismo Estado a través del poder legislativo, este derecho no es estático, esta sujeto a un proceso de modificación por naturaleza, toda vez que continuamente nacen o se extinguen normas jurídicas por el acontecer diario”.²⁵

También define al Derecho Vigente como: “Tradicionalmente se le estudia como el sistema de normas jurídicas promulgado por el poder público, con carácter coercitivo, en un lugar y tiempo determinado. Este derecho ha sido creado por el poder estatal y cuenta con la validez para ser aplicado a la colectividad. El Derecho vigente, es el ordenamiento jurídico promulgado y publicado por la autoridad política en tanto no haya sido abrogado o derogado”.²⁶

Por las definiciones expuestas, podemos observar que el Derecho Positivo se da en un momento determinado y es emanado del gobierno o de la autoridad conducente, en donde el gobernado estará obligado a respetarlo, obedecerlo y sobre todo seguirlo en cuanto hace a su estructura, es decir, asumir el costo del multicitado contrato que se tiene con el Estado ya que hay que aceptar las leyes. Es notorio que el Derecho vigente es aquel que se hace valer al momento de recaer en esa actividad descrita y que tendrá su duración en tanto no se abroge o derogue como bien hace constar la Maestra Beatriz Rocha.

El maestro Ismael Bermúdez Gonzáles propone varias definiciones, de la cual tomaremos la siguiente: “es un conjunto de normas y principios que tienen una clara finalidad instrumental que es la resolución de conflictos que se generan y surgen en el

²⁵ Idem.

²⁶ Idem.

propio cuerpo social al que el derecho va destinado, excluyendo la fuerza bruta o la violencia”.²⁷

Otro autor, del que tomaremos referencia para la definición de Derecho, es el maestro Julio Téllez Valdés, que en su capítulo relativo dice: “La máxima conforme a la cual el grupo social requiere de un orden jurídico: *Ubi societas, ibi jus*, significa que la sociedad es la condición necesaria y suficiente para la manifestación del fenómeno jurídico; alude a su vez a la necesidad de existencia del Derecho para que sea posible la convivencia humana. De esto se puede desprender que el Derecho necesita de la sociedad y ésta del Derecho y de aquí su importancia”.²⁸

El Derecho, como sistema de normas, es una respuesta a la necesidad de la sociedad de regular la convivencia entre los individuos. Así, podemos decir que el Derecho así entendido data desde los tiempos más remotos en que las primeras comunidades se formaron.

Tomaremos como definición la esbozada por el Padre Villoro Toranzo, y que dice que: “Derecho es un sistema racional de normas sociales de conducta, declaradas obligatorias por la autoridad, por considerarlas soluciones justas a los problemas surgidos de la realidad histórica”.²⁹

A partir de las anteriores definiciones procederemos a definir al Derecho como: El sistema de normas jurídica tendientes a la observancia de la convivencia social, para el desarrollo del ser humano en la misma, en donde se someten al Estado para su cumplimiento y que dichas normas pueden ser de carácter general o personales según sea el caso en concreto.

Por lo que el Derecho y sus normas tienen que ser evolutivas y adecuarse al tiempo y circunstancias de la realidad que impere.

²⁷ Bermúdez González, Ismael, *Introducción al Derecho*, Edt. Porrúa, México, 4º ed, 2000, Pág. 346.

²⁸ Téllez Valdés, Julio; *Derecho Informático*; Edt. Mc. Graw Hill, Serie Jurídica, México, Pág. 19.

²⁹ Villoro Toranzo, Miguel; *Introducción al Estudio del Derecho*; Edt. Porrúa, séptima edición, México, 1987, pág. 127.

• LA OBLIGACIÓN DEL GOBERNADO CON EL GOBERNANTE

Para la total adecuación e implementación de una norma jurídica, así como del Derecho mismo, es necesario que se instituya una subordinación de poder y el caso en concreto nos lleva al tan mencionado "contrato del Estado para con sus gobernados" que no es más que la sumisión de los segundos para con el primero; es decir, que los gobernados (ciudadanos en sociedad) aceptan y depositan su potestad en el Estado para que los gobierne conforme al contrato (que podemos decir que es la Constitución de cada país o bien su Carta Magna).

Para entender mejor el concepto mencionado, definiremos primeramente qué es una Constitución o Carta Magna:

CONSTITUCIÓN.- Es el conjunto de normas que se refieren a la estructura fundamental del Estado, a las funciones de sus órganos, a las relaciones de estos entre sí y con los particulares. Todas las leyes secundarias necesariamente se sujetan a las disposiciones que la Constitución contenga, ya que no deben contrariarlas ni derogarlas.

Es nuestra obligación el definir la palabra Soberanía para que se tenga una visión clara de los alcances de la misma:

SOBERANÍA.- (De soberano. Del latín *superanus*, *super*: sobre, encima; y *omnia*: todo, sobre todo). La idea de soberanía es un concepto polémico, tal y como afirmó Jellineck. La idea de soberanía nació a finales de la Edad Media como el sello distintivo del Estado nacional. La soberanía fue el resultado de las luchas que se dieron entre el rey francés y: el imperio, el papado y los señores feudales. De esas luchas nació un poder que no reconocía a otro superior o por encima de él.

La soberanía es la instancia última de decisión. Soberanía es la libre determinación del orden jurídico o como afirma Hermann Heller, es "aquella unidad decisoria que no está subordinada a ninguna otra unidad decisoria universal y eficaz". Las constituciones persiguen resolver los problemas de su época. Por ello las primeras constituciones mexicanas, las de 1814 y 1824, contenían la idea de la soberanía e independencia de México. Nuestra actual Constitución al igual que su antecesora de

1857, se ocupa de la idea de la soberanía después de hacerlo de las garantías individuales, de la nacionalidad y de la ciudadanía.

El artículo 39 constitucional dice: “La soberanía nacional reside esencial y originalmente en el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste. El pueblo tiene en todo tiempo el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno”. Que significa en la C de 1917 que la soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo, ¿son los conceptos de nación y pueblo equivalentes?, ¿que es la soberanía nacional? Al concepto de nación se le otorgó un significado esencialmente conservador; lo usaron los contrarrevolucionarios franceses y los monárquicos de aquel entonces. La nación, entendían esos pensadores, era la historia del país, la cual tenía el derecho de permanencia, de impedir cualquier movimiento violento que pudiera romperla”.³⁰

Entonces podemos recoger de lo anterior que la obligación del gobernado con el gobernante es la de respetar las normas que se imponen. vivir en sociedad y hacer lo que marquen las leyes. En tanto que el gobernante tiene la obligación para con el gobernado de respetar las normas y hacerlas cumplir al pie de la letra o según sea su sistema legal implementado.

En si la obligación es recíproca; así funciona la sociedad actual, así ha funcionado desde el principio del ser humano, habiendo la necesidad de un ente que gobierne en donde se deposite el poder suficiente para que marque el camino a seguir por sus gobernado y éstos tienen que obedecer lo que ellos mismos han aceptado, o sea, una norma suprema.

Por lo tanto, tanto el Gobernado necesita del Gobernante y viceversa, siendo regido esta relación de derechos y obligaciones mediante el contrato que el pueblo hace de la entrega de sus soberanía mediante la elaboración de la norma suprema que regirá a las partes y que es mejor llamada Constitución Política.

³⁰ Diccionario Jurídico 2000, Desarrollo Jurídico 2000, México, CD.

Es de considerar que si el pueblo le da el poder al Estado para que se gobierne y dentro de esto se encuentra el establecer contribuciones (el pueblo acepta esto como parte del contrato) entonces porque no escucha debidamente al Gobierno de la relación; siendo injusto lo anterior podemos comentar que en el ámbito Tributario es uno de los rubros en donde menos se escucha ni apoya al pueblo y el Gobernante hace lo que quiere, no respetando, acabando con la economía y justificando su actuación con la excusa de que para que el Gobierno funcione, se debe de cooperar y contribuir con la cusa.

2.2 UBICACIÓN DEL DERECHO FISCAL Y SU DEFINICIÓN

En este punto trataremos ya con mas libertad lo que significa el Derecho Fiscal, ubicándolo en tiempo y espacio, así como definirlo para que quede en claro que es diferente al significado del Derecho Financiero o al Tributario.

Empecemos por definir al Derecho Fiscal como: “el conjunto de normas jurídicas que sistematizan y regulan los ingresos fiscales del Estado. Estas normas jurídicas comprenden el fenómeno fiscal como actividad del Estado, a las relaciones entre éste y los particulares y a su repercusión sobre estos últimos”.³¹

De esta definición podemos esbozar que el Derecho Fiscal, es el contenido en general de la norma jurídica, encaminada a regular los ingresos de tipo fiscal que el Estado obtiene por concepto de contribuciones de sus Gobernado; así que nos preguntamos cuáles son las contribuciones que impone el Estado, porqué las impone, cómo se recauda y cuál es la distribución de lo obtenido; pero como el motivo de este punto es el de señalar la definición y ubicación del Derecho Fiscal dentro del Derecho, las preguntas se resolverán en puntos posteriores de esta investigación.

Ahora bien, el término “fiscal” proviene de la voz latina fisco, tesoro del Emperador, al que las provincias pagaban el tributum que les era impuesto. A su vez, la palabra “fisco” se deriva de fiscos, nombre con el que inicialmente se conoció la cusa

³¹ Carrasco Iriarte, Hugo, Diccionario de Derecho Fiscal, Edt. Oxford, t. I, México, 1999.

que servía de recipiente en la recolección de los higos y que también utilizaban los recaudadores para recolectar el tributum. Es por eso que todo ingreso tenía el carácter de ingreso fiscal. Entonces sabemos que la hacienda del Estado “estaba formada por dos tesoros, uno proveniente del Emperador (fisco) y otro del pueblo (erario)”.³²

Hay que puntualizar también que significa la Hacienda Pública, la cual definiremos como las propiedades del estado, que en su conjunto recibe el nombre de Hacienda Pública, concepto que comprende todos los bienes y recursos económicos de carácter público, así como las deudas y compromisos económicos a cargo del poder público.

A continuación tomaremos las palabras del ilustre jurista de nombre Luis Humberto Delgadillo, que afirma:

“Desde el punto de vista del Derecho Sustantivo encontramos que lo fiscal se extiende a todo tipo de ingresos de derecho público que percibe la Federación: contribuciones, productos, aprovechamientos y sus accesorios, todos regulados por la Ley de Ingresos de la Federación que anualmente emite el Congreso de la Unión, por lo que podemos afirmar que el Derecho Fiscal regula todo lo relativo a los ingresos que el Estado obtiene en el ejercicio de sus funciones”.³³

Entonces tenemos que el Derecho Fiscal regula todo lo referente a los ingresos del Estado pero solo por vía del Derecho Público según la definición del maestro Delgadillo, lo cual concordamos que hay que englobar los ingresos y que el Derecho Fiscal regula todo los ingresos ya que con la herramienta de la hacienda del Estado se capta lo obtenido por los bienes que posee o lo obtenido por rentas, bonos o bien, por la captación de divisas al rubro de turismo; es decir, el Estado a través de la hacienda pública si atrae lo referente a contribuciones, derechos, productos etc. Lo que si se puede deducir es que mediante el Derecho Fiscal se regula lo referente a la obtención de los bienes y recursos patrimoniales y crediticios, mas no los tributarios, ya que de esta se encarga el Derecho Tributario.

³² Margain M, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Edt. Porrúa, México, 1991. Pág. 198.

³³ Humberto Delgadillo, Luis Humberto, Principio de Derecho Tributario. Edt. Limusa, México, 2003, 4ª ed. Pág. 22.

Para varios autores el término derecho fiscal es sinónimo de derecho tributario, sin embargo la doctrina con frecuencia divide a los ingresos fiscales en tributarios y no tributarios, por lo que en todo caso pueden referirse al derecho tributario como un sector del derecho fiscal. En el derecho positivo mexicano, el derecho fiscal regula los ingresos fiscales, dentro de los que las contribuciones ocupan un lugar preponderante.

El artículo 31 constitucional que se refiere a las obligaciones de los mexicanos, señala en su fracción IV que contribuir para los gastos públicos de la federación, estados y municipios de residencia, en la forma proporcional y equitativa que determinen las leyes. De esta forma, se prescriben los requisitos mínimos que deben reunir las contribuciones.

A continuación procederemos a ubicar al Derecho Fiscal, dentro del Derecho, por lo que primeramente nos haremos la pregunta de en qué rama entra el Derecho Fiscal, respuesta que hemos puntualizado en el punto 2.1 de esta Tesis en su cuadro con mismo número; por lo que sabemos que pertenece al Derecho Público. Si el Derecho Fiscal pertenece al Derecho Público, entonces, ¿El Derecho Fiscal es lo mismo que el Derecho Tributario o Financiero?

Desde nuestro punto de vista el Derecho Fiscal deviene del Financiero, que en si es el conjunto del Fiscal y del Tributario, a esto lo sustentaremos mas adelante, mientras tanto diremos que la regulación de la actividad del Estado se divide en tres: obtención, manejo (patrimonio, contribuciones etc) y la aplicación de los recursos con los que cuenta; es aquí en donde podremos decir cual es la materia de estudio del Derecho Fiscal y de los otros dos.

Si ya hemos definido al Derecho Fiscal como la rama del Derecho encargada de obtener los recursos con los que el Estado debe funcionar y cumplir con la obligación de proporcionar a sus gobernados los servicios y herramientas de desarrollo tanto individual como en sociedad, quedamos en que el Fiscal solo obtendrá los recursos patrimoniales, crediticios y por ende, el Derecho Tributario, solo obtendrá lo correspondiente a los impuestos, aportaciones, contribuciones y derechos entre otros.

2.2.1 DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

Para una mejor ubicación del Derecho Fiscal, hay que definir al Tributario y Financiero.

La importancia de la actividad financiera del Estado, radica en que para que un gobierno funcione, hay que tener recursos y para ello se necesita obtenerlos, una vez logrado esto se requiere administrarlos para que al final se distribuyan. Entonces para lograr este cometido se necesita un sistema de normas jurídicas las cuales puedan crear las condiciones de obtención, encaminadas a que como hemos descrito el gobernado contribuya y al mismo tiempo el Estado logre recursos de la explotación de sus bienes patrimoniales; lo que da como resultado una recaudación de bienes suficientes para la realización del cometido del Estado, la cual es la de proporcionar todos los servicios básicos para el desarrollo; a este objetivo se le debe de imponer otro sistema de normas que regule la administración de esos recursos para que desemboquen en la aplicación de los mismos.

• DERECHO FINANCIERO

Según Sáinz de Bujanda: "Es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos".³⁴

Por lo antes descrito entenderemos que el Derecho Financiero, engloba todas estas actividades (obtención, manejo y aplicación de recursos). Ahora bien no es posible hablar de este Derecho como disciplina autónoma, como tampoco es posible hacerlo en el caso de las demás disciplinas mencionadas. Sin embargo, desde el punto de vista didáctico es posible como necesario, ya que se puede alcanzar la unificación homogénea de las normas y principios que trata esta materia en particular, la cual contiene

³⁴ Bujanda Sáinz, Principios y Elementos del Estado en Materia Tributaria. Edt. PAC. México, 2001, Pág. 78.

principios e instituciones propias, con características particulares y una legislación y procedimientos exclusivos, que nos permite hablar de uniformidad en su regulación.

El poder tributario que tiene el Estado, da pie a lo que llamamos Derecho Tributario. El cual es definido por el autor Sergio Francisco de la Garza, en su libro *Derecho Financiero Mexicano*, como el “Conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a la relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación”.³⁵

Así como mencionamos antes que el derecho financiero no tenía autonomía, sino que dependía de la aplicación de diversas ramas del derecho, lo mismo pasa con el derecho tributario, el cual tiene una relación con otras ramas del derecho, lo anterior se puede ver reflejado en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación nos menciona: Las otras disposiciones se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común, cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

• DERECHO TRIBUTARIO

Esta rama deviene del Derecho Financiero al igual que el Derecho Fiscal y si este último trata sobre la obtención de recursos que pueden ser patrimoniales, crediticios o tributarios (contribuciones extraordinarias); el Derecho Tributario como de su nombre se desprende buscará la obtención de las contribuciones en general podríamos mencionar como las contribuciones ordinarias.

³⁵ De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Ed. Porrúa, 4ª ed, México, 2000, Pág. 102.

La podríamos definir como “la regulación de la actividad del Estado tendiente a la obtención de recursos fundada en su poder de imperio, a través de la cual se impone a los particulares la obligación de contribuir a las cargas públicas, con lo que se ha estructurado una disciplina denominada Derecho Tributario”.³⁶ Con la definición que antecede estamos de acuerdo y tan solo puntualizaremos que es una disciplina que contiene el estudio, creación y valorización de normas jurídicas así como de principios jurídicos que se refieren a los tributos en lo general y a lo particular, es decir, es la encargada de analizar el impacto de una contribución en sociedad, de la elaboración de la misma así como de su reglamentación debida siempre cuidando que se cumplan con los elementos primordiales consignados en nuestra Carta Magna.

Es esta parte del Derecho la encargada de tutelar los principios que celosamente fueron definidos y establecidos para la justa creación y equitativa aplicación; cosa que no se da en la actualidad ya que hay vacíos en nuestra ley y la función de legislar que debe estar en manos del poder Legislativo, se ha visto invadida por las funciones incoherentes de una Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que puede emitir resoluciones, circulares y propone reformas o leyes casi con carácter de obligatorias aunque tengan que pasar primero por las comisiones especializadas del Congreso de la Unión.

2.3 MOMENTOS DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA Y SUS FINES

Sin lugar a dudas un tema importante en el presente trabajo, es el de saber como se mantiene un Estado toda vez que hemos mencionado en reiteradas ocasiones que los impuestos y contribuciones han sido creados para ese fin exclusivo.

Sería imposible el precisar con lujo de detalle todos los ingresos que tiene una Nación y mayor aún el producto de donde devienen, es por eso que este punto en el presente trabajo reflejará lo que el Estado hace para allegarse de recursos y así poder realizar su tarea encomendada, que es la de prestar los servicios que requiere sus gobernados para el mejor desarrollo y convivencia.

³⁶ Delgadillo, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Edt. Limusa, México, 2003, 4ª ed., Pág. 22.

Las actividades que realiza el Estado para satisfacer una necesidad pública (absoluta o relativa) se denominan servicios públicos.

Los servicios públicos pueden ser esenciales o no esenciales, según si satisfacen una necesidad pública absoluta o relativa. Los servicios públicos esenciales deben ser proporcionados por el Estado porque son inherentes a la soberanía del país. No pueden ser delegados. Por el contrario, los servicios públicos no esenciales satisfacen necesidades públicas relacionadas con el progreso y el bienestar general. El Estado puede prestarlos o bien delegarlos al sector privado, pero no por ello se desentiende de la prestación del servicio, ya que se reserva el derecho de control sobre la empresa prestadora.

Antes de tocar a conciencia los momentos de la actividad financiera que requiere realizar el Estado para lograr sus fines y metas, nos permitiremos ahondar en lo intrínseco del título que lleva este punto, por lo que transcribiremos un extracto de lo que el maestro Luis Humberto Delgadillo considera importante en este tema:

“Las actividades que realiza el Estado para la consecución de sus fines han variado en cantidad y contenido, conforme se ha ido transformando la concepción de sus cometidos. Así tenemos que de un Estado Liberal, en que la consigna se reducía a la simple vigilancia para que los individuos pudieran desarrollarse bajo la mirada de protectora del “dejar hacer, dejar pasar”, cambiamos a la concepción del Estado Providencia, en que la redistribución del ingreso, el control de los precios de ciertas mercancías y el manejo de sus organismos descentralizados y empresas para la atención de áreas estratégicas y prioritarias, son actividades que lleva a cabo como indispensables para la realización de sus metas, aunque las realiza con diferente intensidad, de acuerdo con las concepciones políticas y económicas del momento, ya que en ocasiones resulta un Estado con intervención muy acentuada, en tanto que en otras épocas se manifiesta con una política más liberal”.³⁷

La actividad financiera se traduce en las entradas y salidas de dinero en la Caja del Estado. Una característica fundamental de la actividad financiera es su

³⁷ Idem, Pág. 17.

instrumentalidad, la cual consiste en que no constituye un fin en sí misma, o sea que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una función instrumental porque su normal desenvolvimiento es condición indispensable para el desarrollo de las otras actividades.

La actividad financiera del Estado está integrada por tres actividades parciales diferenciadas:

1. La obtención de los ingresos públicos necesarios para hacer frente a las erogaciones presupuestariamente calculadas (hacerse de recursos).
2. La previsión de gastos e ingresos futuros materializada generalmente en el presupuesto financiero (manejo de recursos).
3. La aplicación de esos ingresos a los destinos fijados, o sea, los gastos públicos (distribuir los recursos para el fin en común).

Carlos M. Giuliani Fonrouge: El Estado debe cumplir funciones complejas para la realización de sus fines, tanto en lo referente a la selección de los objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para atenderlas pecuniarios o de otra especie y a la gestión y manejo de ellos, cuyo conjunto constituye la actividad financiera.

“El Estado a través del poder ejecutivo desarrolla una actividad que se encamina a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales, es lógico que la administración de un Estado tenga que utilizar medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de sus fines resultando uno de los sectores más importantes de la actividad administrativa está constituido precisamente por la gestión de intereses económicos esa actividad ha recibido el nombre de “actividad financiera” la cual cumple el Estado para administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos para conservar, destinar o intervenir las sumas ingresadas y se distingue de todas las demás en que no constituye un fin en si mismo, o

sea en que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una función instrumental de fundamental importancia”.³⁸

La actividad financiera del Estado ha sido definida por Joaquín B. Ortega como la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines.

“La Actividad del Estado cubre diversos aspectos tales como: el económico, político, jurídico y sociológico. En el aspecto económico la actividad financiera tiene una dimensión económica por cuanto que ha de ocuparse de la obtención o inversión de los recursos de esta índole misma que son necesarios para el cumplimiento de aquellos fines”.³⁹

En el aspecto político la actividad financiera no puede considerarse más que como, la actuación en concreto de la facultad que constituye la esencia misma del concepto de soberanía.

Así la actividad Financiera se dice que tiene naturaleza política, porque político es el sujeto agente, políticos son los poderes de los que este aparece investido, políticos son también estos mismos fines, para cuya obtención se desarrolla la actividad financiera.

En el aspecto jurídico la actividad financiera del Estado se encuentra sometida al derecho positivo. La actividad financiera es una rama de la actividad administrativa y aparece como tal regulada por el derecho objetivo, lo que implica la administración del dinero público, del dinero que es sustraído a la economía privada para la satisfacción de las necesidades públicas y porqué, la enorme masa de la riqueza destinada a esos fines da origen a un complejo de realizaciones cuyo ordenado desenvolvimiento requiere un sistema de disposiciones imperativas.

³⁸ Ponce de León García, Moris Carlos, Elementos Personales del Derecho Tributario Administrativo, Edt. Trillas, 4ª ed, México 1999, Pág. 98.

³⁹ Ramírez Valenzuela, Alejandro, Introducción Al Derecho Mercantil y Fiscal, Edt. Limusa, México, 1998, Pág. 226.

En el aspecto sociológico la actividad financiera resulta que el régimen de los tributos y de los gastos públicos ejercen una determinada influencia, mas o menos decisiva, sobre los grupos sociales que operan dentro del Estado, y por los elementos sociales a los que afecta.

Entonces tenemos claro que el Estado en su actividad financiera busca la recaudación, obtención o acumulación de los recursos que le permitan el administrarlos para hacerlos generadores de servicios; esos son los momentos de su actividad financiera.

Ahora bien, el fin de esa actividad financiera viene intrínseco en la definición de actividad financiera y es la de proporcionar los servicios tanto básicos como los necesarios para el desarrollo integral de un país; es decir, cubrir la gobernabilidad, vida cotidiana, el desarrollo social, tecnológico o bien el bienestar colectivo.

Generalmente se hace una clasificación de las necesidades o fines que debe satisfacer el Estado, las cuales se dividen en: Necesidades individuales que son aquellas que afectan al individuo independientemente de sus relaciones con la sociedad y con el Estado por ejemplo, las necesidades individuales de alimentación, vestido, el albergue, entre otros.

NECESIDADES COLECTIVAS: Son las que surgen cuando los individuos viven en sociedad haciendo que surjan determinadas necesidades que derivan precisamente de esa convivencia por ejemplo: la necesidad de cultura, de asistencia social.

NECESIDADES DE CARÁCTER PÚBLICO: Estas surgen en la comunidad política en cualquiera de las formas de Estado que se conocen, se le adjudica al Estado la tarea de satisfacer determinadas necesidades que revisten el carácter de necesidades públicas, las más elementales de este tipo de necesidades son las de conservación del orden interior (policía), la de la defensa exterior (ejército), y la de impartieron de justicia (tribunales).

A final de cuentas el beneficio de la actividad financiera del Estado es palpable cuando gozamos de educación, seguridad, tribunales, servicios, entre otros.

2.4 LA POTESTAD TRIBUTARIA Y SUS LÍMITES

Es la facultad del Estado por la cual puede imponer a los particulares, la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas.

A la potestad tributaria también se le llama Supremacía Tributaria, Potestad Impositiva, Poder Fiscal, Poder de Imposición, Poder Tributario, entre otros.

La diferencia entre el Poder Financiero y Poder Tributario, es que el primero, se refiere al conjunto de la actividad financiera del Estado (Ingresos y egresos); en cambio, el segundo se refiere a la facultad propia del Estado para crear tributos.

A través del Estado se precisan las funciones que debe realizar cada uno de ellos del establecimiento de los órganos para la consecución de sus fines preestablecidos. Estos órganos incluyentes de un poder supremo ejercen las facultades por las que fueron investidas para un fin establecido.

Entonces podemos decir que en el poder legislativo recae la creación de las normas tributarias, que en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se da la aplicación, recaudación y distribución de lo que genere el cumplimiento de la norma o también su incumplimiento e imposición de una sanción. Quien les da esa función e investidura es la Carta Magna, así que de ahí no se puede pasar, es decir, es el límite no puede violar esa disposición.

La exclusividad del Estado para ejercer la potestad tributaria, es a través del poder legislativo al realizar las leyes (normativa), después por el poder ejecutivo al aplicar la ley tributaria y proveer de una esfera administrativa(administrativa) y finalmente, por el poder judicial al dirimir controversias (jurisdiccional).

Dentro de las facultades que tiene el poder legislativo, se encuentran unas que son de naturaleza Financiera-Tributarias y están plasmadas en las dos fracciones del artículo 73 de la Constitución Mexicana, exponen lo siguiente:

Artículo 73.- El congreso tiene facultad:

Fracción VII: Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto:

Fracción XXIX: Para establecer contribuciones:

- a) Sobre el comercio exterior.
- b) Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4to y 5to del artículo. 27.
- c) Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.
- d) Sobre los servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación.
- e) Especiales sobre
 1. Energía eléctrica.
 2. Producción y consumo de tabaco y labrados.
 3. Gasolina y otros productos derivados del petróleo.
 4. Cerillos y fósforos.
 5. Aguamiel y productos de fermentación.
 6. Explotación forestal.
 7. Producción y consumo de cerveza.

Ambos artículos son naturaleza Financiera-Tributarias, porque el Estado cuenta, como uno de sus atributos propios, con la soberanía financiera que se proyecta en dos sentidos: 1) los ingresos y 2) los gastos, los segundos con potestad tributaria, esto es, con la facultad para crear tributos.

Las fracciones anteriores se encuentran relacionadas con lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la propia Constitución, puesto que prevé las obligaciones de los mexicanos para contribuir al gasto público.

• **CARACTERÍSTICAS DE LA POTESTAD TRIBUTARIA**

- a) **Abstracta:** Es una potestad derivada del poder de imperio que pertenece al Estado y que le otorga el derecho de aplicar tributos.

- b) **Permanente:** En tanto exista el Estado, éste tendrá el poder de gravar. Y solo él puede extinguir la obligación.

- c) **Irrenunciable:** El Estado no puede renunciar a él, porque sin la capacidad de gravar, simplemente no podría existir.

- d) **Indelegable:** Sólo el Estado es el único con derecho a gravar y se liga con el anterior puesto, que no se puede renunciar.

2.5 DIVISIÓN DE LA COMPETENCIA TRIBUTARIA

Después de haber definido en el punto anterior lo que es la Potestad o Poder Tributario, así como sus alcances a los cuales está encausada y bien delimitada por nuestra Carta principal; en este punto daremos la división que desde la misma Constitución de nuestro país se hace en cuanto se refiere a la Competencia Tributaria.

En materia fiscal intervienen los tres poderes del Estado: Ejecutivo, Legislativo y el Judicial. Aunque el Ejecutivo es preponderantemente el encargado de llevar a cabo las disposiciones legales, encontramos que en materia fiscal, el Legislativo tiene una participación determinante. Pero esta división no es si no solo las facultades del Estado para legislar y crear la norma tributaria y no así la división de a quien le compete cada contribución, derecho, participaciones.

“Sabemos que por voluntad del pueblo se constituyó el Estado mexicano como una república representativa, democrática, federal, compuesta de estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos en una federación establecida según los principios de esa ley fundamental. Esta declaración nos ubica ante dos órdenes político-administrativos, que ejercerán la soberanía: el federal y el local”.⁴⁰ Como bien lo señala el maestro Humberto Delgadillo, es aquí donde encontramos la verdadera desmembración de la competencia tributaria y aunado a lo transcrito anteriormente, se debe agregar que los municipios forman parte de la división de poderes como un ente que mantiene una hacienda autónoma.

Entonces si la segmentación de la competencia tributaria es la de la Federación, Estados y Municipios; qué le corresponde a cada uno cobrar; qué impuestos pertenecen a la Federación y cuáles a los Estados. Sin duda tan solo esas preguntas que hemos hecho sería razón mas que suficiente para un trabajo de investigación aparte pero es nuestra obligación señala en abstracto que si le es permitido y que no es permitido a cada uno de los niveles de gobierno de nuestro País.

2.5.1 FEDERACIÓN

El poder tributario de los Estados, reside en el artículo 124 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas para los Estados. A lo anterior, se le conoce o denomina como reserva de la ley, como facultades para el orden federal.

Tomemos el ejemplo que nos da al artículo 73 de nuestra Carta Magna, que en su fracción XXIX, otorga al Congreso de la Unión potestad tributaria exclusiva:

XXIX.- Para establecer contribuciones:

⁴⁰ Delgadillo, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Edt. Limusa, México, 2003, 4ª ed., Pág. 41.

- 1o.- Sobre el comercio exterior;
- 2o.- Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5o. del artículo 27;
- 3o.- Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
- 4o. - Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y
- 5o.- Especiales sobre:
 - a) Energía eléctrica;
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados;
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
 - d) Cerillos y fósforos;
 - e) Aguamiel y productos de su fermentación;
 - f) Explotación forestal, y
 - g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto de impuestos sobre energía eléctrica.

Para completar lo anterior es aplicable lo establecido en el artículo 131 de la misma Constitución:

“Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas

por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país.

El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.

La Federación también tendrá el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4° y 5° del artículo 27 constitucional; esto con base a que pertenecen a la nación y en ella esta depositada en comunión con su pueblo, la soberanía. Así mismo, la federación obtiene otras atribuciones de las prohibiciones a los Estados, esto es que la carta magna señala en sus artículo 117 y 118 prohibiciones como la de acuñar moneda, emitir papel moneda, gravar el tránsito de personas o cosas entre otras más.

2.5.2 ENTIDADES FEDERATIVAS

En principio, los Estados que conforman la República Mexicana concurren con la Federación en un poder tributario federal., y en opinión tanto de la Suprema Corte así como de algunos tratadistas el fundamento constitucional del poder tributario de los estados, reside en el artículo 124 de la Constitución Federal del cual se desprende que “las facultades que no estén expresamente concedidas por esta constitución a los funcionarios federales, se entiende reservadas a los estados”, por lo que podemos decir que la potestad tributaria concurrente se ve matizada de manera especial por el pacto federal; quedando claro que el poder tributario se encuentra en la Constitución misma.

La potestad tributaria de los Estados se justifica en el artículo 40 de nuestra carta magna, ya que en este artículo se establece la existencia de estos entes que devienen de la voluntad del pueblo mexicano ya que se unen a una Federación; radicando en la autonomía y soberanía interna de estos.

Queda claro que los Estados al formar parte de una Federación y tener soberanía y autonomía, tienen poder tributario y por lo tanto potestad concurrente con la Federación, lo que arroja como resultado que los Estados deben de cooperar con la Federación para cubrir el presupuesto y por ende, pueden establecer las contribuciones necesarias, por lo que se puede decir que lo que no es exclusivo de la Federación, puede ser gravado por los Estados.

2.5.3 MUNICIPIOS

La competencia tributaria de los Municipios es un tema que merecería un trabajo de investigación aparte dada la disyuntiva de si tiene o no potestad tributaria; por lo que se refiere a este trabajo comentaremos que el Municipio depende directamente del Estado al que pertenezca y a lo que el congreso local le pida recaudar.

Si bien es cierto que el Municipio pueden administrar libremente su hacienda como queda plasmado en el artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es también cierto que el Municipio es un ente limitado a lo que el Estado al que esta adscrito decida sobre que puede y que no puede recaudar.

CAPÍTULO III

RESOLUCIONES EN MATERIA FISCAL

3.1 RESOLUCIONES EN MATERIA FISCAL

Antes de ahondar en los tipos de resoluciones en materia fiscal, de la cual se desprende la Miscelánea Fiscal, pasaremos a definir que es una resolución judicial:

RESOLUCIÓN JUDICIAL.- Son los pronunciamientos de los jueces y tribunales a través de los cuales acuerdan delimitaciones de trámite o deben cuestiones planteadas por las partes, incluyendo la resolución del fondo del conflicto.

No existe un criterio claramente establecido para delimitar las diversas resoluciones que pueden dictarse en el curso de un procedimiento judicial y esta situación la advertimos claramente en los ordenamientos procesales mexicanos en los cuales se encuentran diversos enfoques para clasificar dichas resoluciones.

Una vez que hemos definido lo que es una resolución judicial, aclararemos que el tipo de resoluciones que nos competen viene del orden administrativo y no del judicial, aunque cabe aclarar que en materia fiscal existen los tribunales como lo es el Contencioso Administrativo o bien el Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa, pero que no pertenecen al orden de resoluciones judiciales como tales.

Para podernos dar un enfoque más amplio definiremos lo que es una resolución administrativa:

RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA.- Es el acto de autoridad administrativa que define o da certeza a una situación legal o administrativa. Las leyes pueden ser provisionales o definitivas. Las primeras son las que requieren de otra u otras intervenciones administrativas para producir efectos legales y las segundas los producen por sí sin necesidad de otro acto de autoridad.

Toda resolución administrativa es un acto administrativo de autoridad, pero existen actos administrativos que no revisten el carácter jurídico de verdaderas resoluciones administrativas. Son numerosos los casos en que la autoridad opina o solicita opinión, consulta o propone, investiga, constata o verifica hechos o situaciones. Todos son actos administrativos producidos por mandato legal y con determinadas consecuencias jurídicas, pero sin decidir ni resolver.

Existe una importante actividad material que lleva a cabo la administración y que por no tener naturaleza jurídica es bastante para no reconocer en ella índole de resolución, Excluidos de tal categoría están también los llamados actos de la administración o seas los actos sin efectos concretos como son los reglamentos que poseen el carácter de actos jurídicos generales y abstractos, materialmente asimilados a la ley. Por último, tampoco serán resolución administrativa, los actos que formalmente provienen de un órgano administrativo, pero que intrínsecamente son actos de naturaleza jurisdiccional.

Definido que es una resolución administrativa es inherente el saber que significa autoridad y que tipos de autoridades existen en materia hacendaria que es el tema de nuestro trabajo.

AUTORIDAD.- “Es todo órgano del Estado, que tiene atribuidas por el orden jurídico, facultades de decisión o de ejecución o alguna de ellas por separado. Cuando los órganos de la Administración Pública Centralizada tienen facultades de decisión y ejecución, se ha considerado que son autoridad”.⁴¹

Con base a la anterior definición podemos deducir que una de las autoridades en materia hacendaria es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el Servicio de Administración Tributaria, el cual es el órgano desconcentrado de la misma Secretaría; también esta el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, así como también el Tribunal Contencioso Administrativo de las entidades federativas; además de que si tomamos en cuenta la definición anterior entra bajo el amparo de ésta el Presidente de la República.

⁴¹ Acosta Romero, Miguel, Compendio de Derecho Administrativo, Parte General, 2ª ed., Edt. Porrúa, México, 1998, Pág. 404.

Ahora bien, antes de entrar en detalle sobre cuales son las resoluciones que toma la autoridad hacendaria, es preciso el destacar que los tipos de resoluciones que se buscan son aquellos que nos vinculan con las contribuciones, derechos, tarifas, en fin con lo que tiene que ver con la materia hacendaria y si bien los Tribunales como el Contencioso o bien el Fiscal emiten resoluciones referente a estos temas, no hacen mas que cambiar en particular una situación jurídica o un deber de tipo administrativo y no entra en lo referente a la norma fiscal, a la creación de impuestos, a sus modificaciones o bien a las reglas que deben de seguir los contribuyente para dar cumplimiento cabal a sus obligaciones fiscales.

A continuación daremos alguna de las funciones principales de los organismos que hemos citado para dejar bien en claro lo que se ha plasmado en el párrafo que antecede.

TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.-

La trascendente función pública encomendada al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa dentro del sistema Jurisdiccional Mexicano y la confianza en el cumplimiento de la misma, quedó plasmada en la exposición de motivos de la Ley que creó en 1936 este Tribunal administrativo, al señalar el deseo del Ejecutivo de exponer de manera precisa que su intento al promulgar la ley, fue el de que tomara nacimiento y se desarrollase un Órgano que prestigiara en México una Institución como la de la Justicia Administrativa.

Bajo esa perspectiva de origen el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa , entonces Tribunal Fiscal de la Federación a lo largo de 67 años de vida, ha cumplido fielmente el alto encargo nacido de la constitución y reglamentado en las leyes correspondientes, de ser custodio de la legalidad de los actos de la administración activa en aquellas materias de su competencia , en estricta observancia a la garantía desplegada por el artículo 16 Constitucional, a través del control jurisdiccional ejercido a ese punto por este organismo, en satisfacción de lo preceptuado por el artículo 17 de la norma suprema...

“Es menester tener presente que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es un Órgano Jurisdiccional dotado de plena autonomía, encargado de

impartir Justicia Administrativa resolviendo en forma honesta y gratuita las controversias entre los particulares y la Administración Pública Federal de manera pronta, completa e imparcial, con el objeto de contribuir al avance del Estado de Derecho en México al salvaguardar el respeto del orden jurídico, la seguridad, la paz social y el desarrollo democrático...

Las decisiones individuales concretizadas en las sentencias que emite el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, así como la fijación de tesis, precedentes y jurisprudencias, cuyos criterios y votos particulares son publicados y difundidos ampliamente en la revista del propio Tribunal, interpretan el sentido y alcance de las leyes que la administración activa aplica en sus actos a los gobernados⁴².

Habiendo definido la función primordial del Tribunal en cita, desglosaremos algunos de sus alcances consignados en el artículo 11 de la Ley del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y administrativa:

Artículo 11.- El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación:

- I. Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.
- II. Las que nieguen la devolución de un ingreso, de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales.
- II. Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales.
- IV. Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores.
- V...
- VI...
- VII. Las que se dicten en materia de pensiones civiles, sea con cargo al Erario Federal o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.
- VIII...

⁴² www.tff.gom.mx/clegal.

IX. Las que constituyan créditos por responsabilidades contra servidores públicos de la Federación, del Distrito Federal o de los organismos descentralizados federales o del propio Distrito Federal, así como en contra de los particulares involucrados en dichas responsabilidades.

X...

XI...

XII...

XIII...

XIV...

XV. Las que decidan los recursos administrativos en contra de las resoluciones que se indican en las demás fracciones de este artículo.

XVI...

Las anteriores resoluciones muestran que el Tribunal en comento tiene facultad en materia hacendaria sobre conocer sobre resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en las cuales se determine un crédito fiscal que recurra el contribuyente; en el caso de que se nieguen la devolución por parte del mismo organismo al contribuyente de una cantidad que se deba reintegrar; de las imposición de multas o bien de los actos que causen un agravio.

Sin duda esta autoridad en materia fiscal sopesa los actos, determinaciones y resoluciones que llevan a cabo diversos organismos de la Administración Pública Federal.

TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL DISTRITO FEDERAL.- En este Tribunal se ventilan situaciones jurídicas de resoluciones administrativas de autoridades locales que combaten los particulares; por ejemplo multas de tránsito pero también es competente de algunas situaciones fiscales tales como pago de derechos u obligaciones de los contribuyentes locales.

A continuación presentaremos alguna de sus funciones previstas en la Ley del Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal:

ARTÍCULO 20.- Es competencia de la Sala Superior:

II.- Resolver los recursos en contra de las resoluciones de la Salas;

IV.- Resolver el recurso de reclamación en contra de los acuerdos de trámite dictados por el Presidente de la Sala Superior.

Como se puede observar de la anterior lectura, la Sala Superior del Tribunal en comento tiene facultad tanto de resolver y conocer de las Resoluciones de carácter administrativo de sus mismas salas, es decir las Salas adjuntan emiten resoluciones de índole administrativas que conocen por actos u omisiones de autoridades o incluso de los particulares y que la autoridad administrativa local hace valer. Quedando demostrado otro tipo más de resolución, en la cual ampliaremos más al conocer sobre que asuntos conocen las Salas del multicitado tribunal.

CAPÍTULO V

De las Salas del Tribunal

ARTÍCULO 23.- Las Salas del Tribunal son competentes para conocer:

I.- De los juicios en contra de actos administrativos que las autoridades de la Administración Pública del Distrito Federal dicten, ordenen, ejecuten o traten de ejecutar, en agravio de personas físicas o morales;

II.- De los juicios en contra de los actos administrativos de la Administración Pública Paraestatal del Distrito Federal, cuando actúen con el carácter de autoridades;

III.- De los juicios en contra de las resoluciones definitivas dictadas por la Administración Pública del Distrito Federal en las que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije ésta en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación, nieguen la devolución de un ingreso indebidamente percibido o cualesquiera otras que causen agravio en materia fiscal;

IV.- De los juicios en contra de la falta de contestación de las mismas autoridades, dentro de un término de treinta días naturales, a las promociones

presentadas ante ellas por los particulares, a menos que las leyes y reglamentos fijen otros plazos o la naturaleza del asunto lo requiera;

V.- De los juicios en contra de resoluciones negativas ficta en materia fiscal, que se configurarán transcurridos cuatro meses a partir de la recepción por parte de las autoridades demandadas competentes de la última promoción presentada por el o los demandantes, a menos que las leyes fiscales fijen otros plazos;

VI.- De los juicios en que se demande la resolución positiva ficta, cuando la establezcan expresamente las disposiciones legales aplicables y en los plazos en que éstas lo determinen;

X.- De los juicios que promuevan las autoridades para que sean nulificadas las resoluciones fiscales favorables a las personas físicas o morales y que causen una lesión a la Hacienda Pública del Distrito Federal;

XI.- De las resoluciones que dicten negando a las personas físicas o morales la indemnización a que se contrae el artículo 77 bis de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

Una vez realizada el anterior desglose de funciones de los tribunales en materia fiscal, daremos paso a los órganos de la administración pública que son de nuestro interés para el siguiente trabajo de investigación y que son encargados tanto de la política fiscal o hacendaria, así como de la determinación, cobro y recaudación de las contribuciones existentes en nuestro país; además de que durante el estudio de este tema puntualizaremos el origen de la Miscelánea Fiscal y de cómo esta incide en la política fiscal del país y a los contribuyentes.

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.- Esta Secretaría de estado es la encargada de formular los proyectos de leyes y disposiciones impositivas, leyes de ingresos federales, cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos de la federación y dirigir la política y los servicios de aduanas e

inspecciones; manejar la deuda pública de la federación planear, coordinar y evaluar el sistema bancario del país; proyectar y coordinar la planeación del desarrollo; formular la cuenta anual de la Hacienda Pública Federal.

Las anteriores funciones devienen de la Ley Orgánica de la Administración Pública, que a continuación transcribiremos para su mejor entendimiento:

ARTÍCULO 31.- A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

III. Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal (sic);

IX. Determinar los criterios y montos globales de los estímulos fiscales, escuchando para ello a las dependencias responsables de los sectores correspondientes y administrar su aplicación en los casos en que no competa a otra Secretaría;

X. Establecer y revisar los precios y tarifas de los bienes y servicios de la administración pública federal, o bien, las bases para fijarlos, escuchando a la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial (sic) y con la participación de las dependencias que corresponda;

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;

XIII. Representar el interés de la Federación en controversias fiscales.

Las anteriores son solo algunas de las funciones que tiene la citada Secretaría y con las cuales emite lineamientos, resoluciones, dictaminaciones de créditos así como la obligación que tienen de recaudar y cobrar las contribuciones marcadas por la ley.

Los tipos de resoluciones a que se refieren las fracciones IX y X del artículo parcialmente transcrito, son **reglas** que en uso de sus facultades emite la Secretaría de Hacienda para ajustar, modificar, interpretar y enmendar errores que se presenten; todo esto con base a que la misma Secretaría es la encargada de la Política Fiscal del país.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha sido, es y será el órgano más importante de la actividad financiera del Estado, y se ha convertido en el pilar de la economía nacional, pues es quien estudia todos y cada uno de los procesos que se acontecen en la economía nacional y aplica lo que le beneficia.

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, SU NATURALEZA JURÍDICA.- Es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene a su cargo el ejercicio de las facultades y el despacho de los asuntos que le encomiendan la ley del servicio de administración tributaria y los distintos ordenamientos legales aplicables, así como los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República y los programas especiales y asuntos que el Secretario de Hacienda y Crédito Público le encomienda ejecutar y coordinar en las materias de su competencia.

Tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público.

Atribuciones del Servicio de Administración Tributaria.

1. Recaudar los impuestos contribuciones de mejora, productos, aprovechamiento federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable.
2. Dirigir los servicios aduanales y de inspección así como la política fiscal de la federación.
3. Representar el interés de la federación en controversias fiscales.
4. Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones aprovechamientos federales y sus accesorios cuando conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte.

5. Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y en su caso ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones.
6. Fungir como órgano de consulta del gobierno federal en materia fiscal y aduanera.
7. Localizar y listar a los contribuyentes con el objeto de ampliar y mantener el registro respectivo.

Con base a las anteriores atribuciones, el Servicio de Administración Tributaria se convierte en un órgano que coadyuva con la Secretaría de Hacienda para el cumplimiento de las funciones de ésta.

El ya conocido Servicio de Administración Tributaria, emite a su vez reglas en diversos rubros de la economía, ya que es el órgano de consulta del gobierno federal. Ahora bien, si tanto la Secretaría de Hacienda así como el Servicio de Administración Tributaria emiten reglas o disposiciones, ¿de donde surge la Miscelánea Fiscal?; ¿Las resoluciones de dichas autoridades son leyes?; ¿Es lo mismo una circular a una regla emitida por dichas autoridades? y ¿Qué es la Miscelánea Fiscal?

Ahora bien, entonces tenemos que las resoluciones en materia fiscal son todas aquellas que son de índole administrativas, pero que dicta en uso de sus facultades las autoridades fiscales, como lo son la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o bien, el Servicio de Administración Tributaria.

Las respuestas de las preguntas del párrafo anterior se responderán en los siguientes puntos.

3.2 LA MISCELÁNEA FISCAL COMO RESOLUCIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL EN EL SISTEMA MEXICANO

Para poder desarrollar adecuadamente este punto, definiremos en primera instancia lo que es la Miscelánea Fiscal, su origen y finalmente su aplicación en el sistema fiscal mexicano.

- **MISCELÁNEA FISCAL**

Formalmente recibe este nombre, “la disposición de carácter anual que emite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuya vigencia es de abril de un año a marzo del siguiente; adecuándose a la realidad económica o circunstancia que se presentan durante dicho ejercicio fiscal (sic)”.⁴³

Ahora bien, doctrinalmente hay diversas definiciones acerca de lo que es la Miscelánea Fiscal, habiendo dos ámbitos el material y el formal.

Materialmente la Miscelánea Fiscal constituye un reglamento, ya que tiende a pormenorizar la ley fiscal; es decir, perfecciona su contenido adecuándolo a la realidad que el país presenta y que la Secretaría de Hacienda en uso de sus facultades hace valer mediante “resoluciones”, “lineamientos” o “directrices” para dirigir la política fiscal del Estado.

Para describir lo que significa en el ámbito formal, daremos la siguiente opinión: “de acuerdo con el artículo 89, fracción I. de nuestra carta magna no se puede considerar reglamento, en virtud de que las facultades reglamentarias están reservadas al Presidente de la República, no a los titulares de alguna secretaría de la Administración Pública Centralizada.

Sin embargo, esta incongruencia se suscita porque el legislador, en los ordenamientos que expide, deja una posibilidad (Ley Marco) para que, en este caso, la SHCP (sic) reglamente alguna disposición”.⁴⁴

Atendiendo a lo anterior encontramos que el motivo que da origen a este punto de nuestro trabajo de investigación no es propiamente un “reglamento”, aunque muchos investigadores y especialista de la materia lo definan como tal; si no que mas bien es solo una interpretación, siendo en realidad como ya se había comentado anteriormente solo lineamientos, reglas, directrices que se emiten mediante resoluciones de tipo fiscal

⁴³ Reyes Altamirano, Rigoberto, Diccionario de Términos Fiscales, Edt. Taxxx, México, Actualización a 1998, Pág. 566.

⁴⁴ Ibidem.

denominadas “circulares”, las cuales ya hemos definido con anterioridad y que generan obligaciones para las personas a quienes van dirigidas (en caso de las dependencias de gobierno o bien de la autoridad fiscal) o bien causan derechos y en ocasiones obligaciones a terceros, si es que esta se publica en el Diario Oficial de la Federación. Quedando en claro que la circular tiene parámetros generales si cumple con lo anterior o solo abstractos si se utiliza para comunicar a los trabajadores de las dependencias de gobierno.

En atención a que nuestro criterio sea amplio, seguiremos dando otras definiciones doctrinales como lo son las siguientes:

“Obedeciendo a lo dinámico de la materia tributaria, la autoridad fiscal publica en diciembre de cada año el Decreto por el que se modifican diversas leyes fiscales, cuya vigencia es anual y crea obligaciones para los contribuyentes.

Con la finalidad de explicar detalladamente los derechos y obligaciones que tienen los contribuyentes, se expide en el mes de marzo o abril también de cada año, un ordenamiento que se conoce como Resolución Miscelánea Fiscal que crea derechos y cuya vigencia también es anual”.⁴⁵

Los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones, pueden optar por apearse al Decreto por el que se modifican diversas leyes fiscales expedido en diciembre o la Resolución Miscelánea Fiscal expedida en marzo o abril, o a ambos ordenamientos.

Las reglas de la Resolución Miscelánea Fiscal durante el año se reforman, se adicionan o se derogan, esta Resolución se complementa con anexos que también se actualizan en el transcurso del año.

A diferencia de la mal llamada Ley de Miscelánea, esta se refiere al 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.

⁴⁵ www.sat.gob.mx.

Esta práctica es grave y se ha tornado peligrosa, puesto que con el pretexto de dictar normas reglamentarias de las disposiciones jurídico-fiscales, se rebasan éstas, lo que es contrario al principio de legalidad y de seguridad jurídica, ya que además de que los especialistas en derecho fiscal tienen que conocer las leyes y reglamentos vigentes de la materia, deben de conocer y estudiar reglas generales o de referencia, que no en pocas ocasiones rebasan el marco legal.

Ya que hemos definido lo que es la Miscelánea Fiscal, definamos lo que es la malhabidamente denominada Ley de Miscelánea Fiscal: “Es el conjunto de disposiciones fiscales a través de las cuales el Honorable Congreso de la Unión, la Asamblea Legislativa del Distrito Federal o los Congresos Locales de los Estados derogan, adicionan o modifican las leyes ya existente o se crean nuevas. Se dictan por lo general cada fin de año, al finalizar un ejercicio fiscal, para que entren en vigor en el siguiente. Son disposiciones que rechaza la sociedad en virtud de que rompen el principio de seguridad jurídica y provocan desconcierto y confusión, tanto para los contribuyentes como para las autoridades fiscales que tienen que aplicarlas”.⁴⁶

En los últimos tiempos se ha presentado una variedad espectacular de disposiciones legales en las leyes de Miscelánea promovidas en su mayor parte por gente inexperta en el conocimiento de la ciencia financiera y de los principios tributarios, así como de la realidad que se vive en la relación tan compleja como la es la jurídico-tributaria, es decir, que las reformas en materia fiscal deben de procurar el beneficio tanto de la hacienda pública así como de los contribuyentes.

En consecuencia, lejos de lograr una buena recaudación, originan efectos distintos entre otros los del enriquecimiento de asociaciones e institutos que cobran por cursos de actualización fiscal, así como por el cumplimiento correcto y oportuno de las obligaciones fiscales tanto en nacionales como en extranjeros.

Hay que tener en mente siempre que las naciones que han crecido que tienen riqueza material, son aquellas en que han existido impuestos sencillos y claros, casi tasas impositivas bajas y se han dado un apoyo absoluto a las libertades individuales.

⁴⁶ Martín, José María y Rodríguez, Guillermo F., Derecho Tributario Procesal, 2º ed., Edt. Desalma, Buenos Aires, 1994. Pág. 326.

Habiendo definido ya lo que es la Miscelánea Fiscal así como lo que es la mal llamada Ley de Miscelánea es prudente el puntualizar de donde surge o que le da origen y si bien en el primer capítulo de este trabajo hemos dado ya un panorama de sus raíces en distintas épocas, en este punto daremos una perspectiva reciente, fresca de cómo se llegó a denominar “Miscelánea Fiscal”.

“En los archivos de la Cámara de Diputados se tiene conocimiento de la Miscelánea desde el año 1967 como tal y que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 16 de Diciembre de 1966, bajo el nombre de “Ley que establece, reforma y adiciona las disposiciones relativas a diversos impuestos”.⁴⁷ Fue emitida por el entonces Presidente de la República, Licenciado Gustavo Díaz Ordaz.

Con esta iniciativa se reformó y adicionaron diversas leyes que rigen impuestos federales y además se estableció vigencia propia de disposiciones que sólo están consignadas en anteriores leyes de ingresos de la Federación.

A partir de 1967, nace como tal la Miscelánea Fiscal aunque ya desde tiempos del imperio Azteca existían antecedentes de un compendio de contribuciones que debían ser pagadas por los anteriores moradores de nuestro país; situación que evolucionó para crear una herramienta.

Ahora bien, la Resolución Miscelánea a resultado ser una herramienta que es eficaz siempre y cuando se maneje con claridad y responsabilidad, es decir, el uso de ésta es trascendental para el manejo de la política fiscal del país. Para resaltar lo importante de lo anteriormente expresado es importante que demos a conocer que la Miscelánea como resultado de resoluciones, circulares, reglas y lineamientos no tiene una regulación en la ley; lo que veremos y analizaremos en el siguiente punto el cual nos dejará una visión de cómo se encuentra plasmada en la ley, pero lo que nos atañe en el presente punto es la misma Miscelánea y su uso, el cual a nuestro punto de vista es irresponsable, ilógica, complicada y un atentado contra la certeza jurídica y por obviada un mal manejo de esta herramienta para la política fiscal del país.

⁴⁷ Noguez Noguez, Margarita, Origen, Naturaleza y Significado de la Miscelánea Fiscal, Tesis, UNAM, México 1994. Págs. 86-88.

La Miscelánea Fiscal en nuestros tiempos tiende a ser explotada y hasta en ocasiones sobrevalorada, para dar un ejemplo de lo anterior veremos como después de su publicación la autoridad fiscal competente hace de esta Miscelánea algo demasiado enredado modificándola, adicionándola y por ende manejando erróneamente la política fiscal.

Es de resaltar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en concordancia con el Servicio de Administración Tributaria, dictan lineamientos en varios rubros como lo son los aduaneros, pagos de derechos, mercantiles y sobre crédito los cuales los hace valer en circulares que publica en el Diario Oficial de la Federación (DOF) por lo que generan que los contribuyentes acaten o sigan esos lineamientos o mejor dicho interpretaciones de la autoridad fiscal para el mejor cumplimiento de sus obligaciones. Pero eso no es todo, al publicarlas en el DOF o bien mediante la Miscelánea Fiscal, ocasionan también derechos a los contribuyentes y por lo tanto una confusión por parte de éstos por saber que lineamiento deben seguir, si el que establecen la leyes fiscales vigentes o la nueva interpretación por parte de la autoridad fiscal en comento.

Una realidad de la Miscelánea Fiscal es que tiene muchas modificaciones, tal es caso de las siguientes:

“Resolución Miscelánea Fiscal 1991

Publicada en el Diario Oficial de Federación el 15 de marzo de 1991

Primera	22 de abril de 1991
Segunda	25 de abril de 1991
Tercera	13 de mayo de 1991
Cuarta	20 de mayo de 1991
Quinta	24 de mayo de 1991
Sexta	17 de junio de 1991
Séptima	10 de julio de 1991
Octava	19 de julio de 1991
Novena	07 de agosto de 1991

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

Décima	22 de agosto de 1991
Décima Primera	20 de septiembre de 1991
Décima Segunda	07 de octubre de 1991
Décima Tercera	23 de octubre de 1991
Décima Cuarta	31 de octubre de 1991
Décima Quinta	11 de noviembre de 1991
Décima Sexta	12 de noviembre de 1991
Décima Séptima	20 de noviembre de 1991
Décima Octava	02 de diciembre de 1991
Décima Novena	13 de diciembre de 1991
Vigésima	30 de diciembre de 1991
Vigésima Primera	08 de enero de 1992
Vigésima Segunda	14 de enero de 1992
Vigésima Tercera	24 de enero de 1992
Vigésima Cuarta	07 de febrero de 1992
Vigésima Quinta	14 de febrero de 1992
Vigésima Sexta	06 de marzo de 1992
Vigésima Séptima	24 de marzo de 1992
Vigésima Octava	31 de marzo de 1992". ⁴⁸

Primera	07 de abril de 1992
Segunda	13 de abril de 1992
Tercera	30 de abril de 1992
Cuarta	20 de mayo de 1992
Quinta	03 de junio de 1992
Sexta	16 de junio de 1992
Séptima	29 de junio de 1992
Octava	07 de julio de 1992
Novena	24 de julio de 1992
Décima	31 de julio de 1992
Décima Primera	06 de agosto de 1992

⁴⁸ Sánchez Crespo, Marina, Inconstitucionalidad de la Llamada Miscelánea Fiscal. Tesis, UNAM, México 1998. Pág. 120.

Décima Segunda	14 de agosto de 1992
Décima Tercera	31 de agosto de 1992
Décima Cuarta	03 de septiembre de 1992
Décima Quinta	08 de septiembre de 1992
Décima Sexta	21 de septiembre de 1992
Décima Séptima	28 de septiembre de 1992
Décima Octava	01 de octubre de 1992
Décima Novena	13 de octubre de 1992
Vigésima	19 de octubre de 1992
Vigésima Primera	26 de octubre de 1992
Vigésima Segunda	30 de octubre de 1992
Vigésima Tercera	17 de octubre de 1992
Vigésima Cuarta	30 de octubre de 1992
Vigésima Quinta	24 de diciembre de 1992
Vigésima Sexta	02 de febrero de 1993
Vigésima Séptima	01 de marzo de 1993 ⁴⁹

Como se puede observar son muchas las modificaciones que se hacen a las Misceláneas y no ha cambiado mucho en el nuevo milenio, ya que resalta son las múltiples modificaciones que se hacen de abril del año en que se promulga la Miscelánea hasta el mes de marzo en donde se inicia la nueva Resolución Miscelánea Fiscal, es decir, un sinnúmero de modificaciones que generan como ya lo hemos dicho muchas dudas a los contribuyentes, que se encuentran con cambios en sus obligaciones y derechos a lo largo del año.

A lo anterior le sumamos que aparte de ser una telaraña la Miscelánea, una de las funciones de esta es la de corregir disposiciones legales como la Ley del Impuesto Sobre la Renta o la Ley del Impuesto al Valor Agregado; dando como resultado que toda ley fiscal puede tener varias interpretaciones a lo largo del año fiscal y todo por culpa de la herramienta llamada Miscelánea Fiscal, dejando tanto a las autoridades

⁴⁹ Diario Oficial de la Federación, Publicación de marzo de 2002.

fiscales así como a los contribuyentes en un estado de confusión total y de incertidumbre jurídica lo que conlleva a la tenue aplicación de la certeza jurídica.

Pero no todo es malo en la aplicación de la Miscelánea Fiscal, ya que con esta se pueden corregir errores que comete tanto el poder legislativo al emitir las contribuciones que han de ser cubiertas por los contribuyentes así como el rumbo que toma la economía en el mundo, dejando un gran campo para que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público maneje la política fiscal y no se vea entorpecida por la deficiente labor del legislativo.

Lamentablemente en México lo anterior pocas veces pasa a razón que la Miscelánea Fiscal se utiliza más como un remiendo para las leyes vigentes que como una herramienta útil para la política fiscal; ya que con esta se podría dirigir la economía correctamente para lo cual nosotros pensamos que tantas modificaciones lo único que ocasionan es una incertidumbre terrible, así como una inestabilidad que no se alcanza a corregir tanto en el año fiscal, como en el año de aplicación de la Miscelánea Fiscal; por lo que la autoridad en materia fiscal debería adoptar un régimen mas estricto para el manejo de esta herramienta, es decir, tener bien contemplados los tiempos de modificaciones y sin lugar a dudas la reducción de modificaciones lo que obvio generaría certeza, claridad y eficiencia con este poderoso instrumento.

3.3 ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 33 INCISO g) DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Una vez analizado el origen de la Miscelánea Fiscal, daremos paso al análisis del artículo que fundamenta su elaboración y funcionamiento. Recordemos que la facultad de dictar ese tipo de resolución le corresponde a la autoridad fiscal competente que es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y a su organismo desconcentrado que es el Servicio de Administración Tributaria.⁵⁰

“En resumen, se podría decir que la Secretaría de Hacienda es la institución encargada de formular los proyectos de leyes y disposiciones impositivas, así como las

⁵⁰ Véase páginas 73 a la 75, referentes al Capítulo III.

leyes de ingresos federales, en base a los proyectos de ingresos respectivos, el cobro de contribuciones incluyendo las de comercio exterior, así como imponer las sanciones por falta de cumplimiento de las disposiciones fiscales respectivas, dirigir la policía fiscal (sic) y los servicios de aduanas e inspección, intervenir en las operaciones en que se haga uso del crédito público y dirigir la política monetaria y crediticia, manejar la deuda pública de la Federación y del Departamento del Distrito Federal (ahora Gobierno del Distrito Federal), planear, coordinar y evaluar el sistema bancario del país ...”⁵¹

En este orden de ideas, la aplicación de la llamada Miscelánea Fiscal, dependerá de la medida en que las circunstancias lo requieren, delegando esta medida al arbitrio del Secretario del ramo, así pues, tenemos que las resoluciones en comento han sufrido cambios sin previo aviso.

A lo anterior se le interpreta como una función del Secretario de Hacienda que tiene facultad discrecional y que puede dilucidar incluso como una atribución que invade la esfera del poder legislativo, lo cual está por demás analizar el presente trabajo ya que hay un sinnúmero de opiniones al respecto, siendo la muestra que esta perfectamente dividida las funciones tanto del Secretario en comento así como del poder legislativo a razón de que la Miscelánea no es una ley que entre con una propuesta y se discuta en el seno de la Cámara de Diputados, sino que es un compendio de interpretaciones, resoluciones y lineamientos que tiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como función reservada en la misma Carta Magna, así como en diversas Leyes.

Argumentado lo anterior procederemos a analizar el artículo 33, Inciso g) del Código Fiscal de la Federación, el cual como hemos dicho con anterioridad es el que le da vida a la Miscelánea Fiscal como tal.

TÍTULO TERCERO

De las Facultades de las Autoridades Fiscales

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

⁵¹ Acosta Romero, Miguel, Teoría del Derecho Administrativo, Primer Curso, ed. 10ª, Edt. Porrúa, México, 1991, Pág. 165.

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 periodos inferiores a un año.

Las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales.

Como se observa y desprende del inciso del artículo anterior, la Autoridad Fiscal⁵², puede publicar las resoluciones que en el año se dan que sean de carácter general y aquellas que su efecto se limiten por periodos menores a un año, es decir, tanto la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como el Servicio de Administración Tributaria, tienen el derecho de darle a conocer al contribuyente según ellos de una manera clara y precisa los lineamientos, directrices y posturas que tomen dichas autoridades de las leyes fiscales vigentes.

Nos encontramos con que las leyes fiscales vigentes pueden ser perfeccionadas y que la situación fiscal de un contribuyente se ve alterada puesto que puede obedecer al pie de la letra la legislación vigente o bien ponerse en el supuesto de un cambio vía la Miscelánea Fiscal. Aunque en el mismo artículo encontramos que el legislador trató de prever esto mediante un párrafo que adiciona refiriéndose a que dichas resoluciones si se refirieren al objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones adicionales a las establecidas a las propias leyes fiscales, es decir, el contribuyente entra en un período de confusión total y lo dejan en un estado total oscuridad.

Sin embargo, la Resolución Miscelánea Fiscal tiene como objeto principal el de ser utilizada como una herramienta para corregir los errores que el legislador comenta en la creación de la norma fiscal que estará vigente en el año fiscal.

⁵² Para mejor entendimiento véase el punto 3.1 de éste Capítulo.

La Miscelánea como se puede apreciar trata de ser más una solución a la política fiscal que un generador de nuevas normas en el año fiscal. Para comprender mejor lo anterior y poder definir si la Miscelánea es o no un utensilio de la política fiscal de la que se hace valer la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tenemos que ver cual es su duración, el periodo entre otras cosas.

- **VIGENCIA DE LA MISCELÁNEA FISCAL**

Una característica importante respecto de nuestro objeto de estudio es su vigencia. Como encontramos en el artículo 33, inciso “g” del ordenamiento legal en cita, la publicación de la Miscelánea será anual, o sea, aquellas disposiciones administrativas de carácter general para la mejor aplicación de la ley.

Quedando en claro que la vigencia de la Miscelánea es de un año; aunque el legislador no especificó si dicha publicación debe coincidir con la vigencia de las leyes fiscales. La situación antes planteada deja un estado de inseguridad e incertidumbre jurídica como ya hemos dicho, faltando por puntualizar 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, esta situación crea incertidumbre e inseguridad jurídica al destinatario final de tales disposiciones”.⁵³

Es de hacer notar que el Código Fiscal de la Federación no es único cuerpo legal que regula a la Miscelánea, por ende no existe una vigencia bien definida o establecida, lo que nos deja solo con lo estipulado en el artículo en estudio en donde se pormenoriza el que solo se publicará anualmente y que se puede modificar, adicionar o derogar en publicaciones posteriores si no solo de carácter abstracta a lo largo del año; situación por demás incómoda y que denota la falta de un reglamento para la Miscelánea Fiscal donde se establezcan las bases de una vigencia bien definida y donde existan los tiempos adecuados para su modificación en caso de ser necesario.

⁵³ Sánchez Crespo, Marina, Inconstitucionalidad de la Llamada Miscelánea Fiscal, Tesis, UNAM, México 1998.

Ante este orden de ideas, tenemos que en ocasiones y ante la falta de la emisión del paquete de reglas para el siguiente año, la Hacienda Pública en uso de sus facultades a dado una prórroga de la llamada Resolución Miscelánea Fiscal vigente al momento, adecuando las reglas existentes, abrogándolas o bien derogándolas y todo esto para el cumplimiento de las disposiciones legales, es decir, para que el contribuyente siga dando cabal respeto a sus obligaciones para con el Estado.

Para dar un mejor panorama e ilustrar lo expuesto en el párrafo anterior tomaremos el siguiente ejemplo: “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 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”.⁵⁴

Sin embargo al comentario anterior tenemos que ser sensatos y ajustarnos a la realidad, es decir, como pueden empatarse en tiempos la ley de ingresos y la Miscelánea o bien las disposiciones vigentes anualmente (fiscales) y que entren en la Miscelánea, o sea. perfeccionar o modificar algo que no ha sido aplicado y no se sabe si funcionará.

• OBJETO DE LA MISCELÁNEA

De lo que se desprende del artículo en estudio encontramos que su finalidad es su principal característica y si bien a través de las leyes fiscales se regulan la relación jurídica tributaria entre el Estado y el contribuyente, es también cierto que se establecen el sistema de derechos y obligaciones a favor y a cargo de los contribuyentes y por otro lado se desprenden la obligaciones y facultades de las autoridades en la materia.

Las obligaciones a cargo de los contribuyentes se dividen en sustantivas y formales; por lo a continuación con ayuda del maestro Rodríguez y Lobato las definiremos.

⁵⁴ Ibidem.

“SUSTANTIVAS.- 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.

FORMAL.- Es una carga tanto del propio contribuyente como de terceras personas, concebida para hacer eficaz la obligación sustantiva”.⁵⁵

Ahora bien, si las contribuciones resultan en causar un impuesto (pagar en dinero), en un hacer o no hacer, las obligaciones sustantivas tienen como primer parámetro el de una obligación, al ser este la cantidad en dinero que se debe enterar al Fisco; por lo que sus elementos deben estar consignados en una ley sustantiva o bien en la ley vigente del momento, es decir, la obligación sustantiva queda a cargo de la ley fiscal.

Entonces podemos determinar que la obligación formal al ser el resultado de que el contribuyente se abstenga, realice algo o bien un tercero sea el que deba de dar cumplimiento a la carga fiscal; esto se verá reflejado no solo en la ley, que es quien lo manda, sino que debe de estar contenido en un reglamento.

En ese orden de ideas encontramos que la Miscelánea Fiscal contiene resoluciones y que estas reflejan el complemento de una ley sustantiva, ya que tan solo pretenden el perfeccionamiento de la norma o mejor dicho enriquecen la regla para un cumplimiento mas rápido y sin tantos problemas; aunque en la realidad sea todo lo contrario ya que si de por sí, la norma y su reglamento (un ejemplo sería la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento) son confusos y complicados para los contribuyentes.

Por lo que podemos concluir que la Miscelánea Fiscal contiene normas de carácter formal y que el objeto de estas normas es el agrupamiento de disposiciones que imponen obligaciones de tipo formal, ya que tienen por objeto el lograr que el contribuyente cumpla de forma adecuada y eficaz su obligación de contribuir al gasto público.

⁵⁵ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, 2º. Ed., ed. Harla, México, 2002, pág. 109.

Entonces tenemos que la Miscelánea Fiscal constituye cambios solo en las forma de las obligaciones fiscales, ya que representan facilidades administrativas al dar un mecanismo que según la autoridad fiscal es el mas sencillo para llegar al resultado de la contribución; no olvidando que en la mayoría de las veces causan molestias e incluso entorpecen su objeto principal que es el de una recaudación eficiente, rápida, confiable y que resulte lo menos onerosa para el Estado.

Para concluir el siguiente punto, diremos que la Miscelánea Fiscal encuentra su origen en las reglas generales, resoluciones, lineamientos y directrices administrativas como tales y que ve su fundamento en el artículo 33, fracción I, inciso g), así como en la ley de la Secretaría de Hacienda y su reglamento; siendo su intención el dar a conocer la forma actual, clara y simplificada de cumplir con el cuerpo legal fiscal. Por lo que esta herramienta tiene un sustento legal basado en la facultad del Secretario de Hacienda para llevar y realizar de una manera eficaz la política fiscal del país; facultad que encuentra sustento en la Ley General de la Administración Pública Federal y que como ha quedado claro no se contrapone con la hipótesis de que solo el Ejecutivo Federal puede expedir reglamentos, ya que la Miscelánea Fiscal no es en si un reglamento, sino que es un compendio de resoluciones, circulares, directrices y lineamientos que en el uso se le denomina Resolución Miscelánea Fiscal o bien al ser publicadas en el Diario Oficial de la Federación es llamada malamente "Ley de Miscelánea Fiscal".

CAPÍTULO IV

LA OBSERVANCIA DE LOS PRINCIPIOS DE LAS CONTRIBUCIONES EN LAS RESOLUCIONES MISCELÁNEAS FISCALES

4.1 OBSERVANCIA DE LA IGUALDAD, CERTIDUMBRE JURÍDICA Y LEGALIDAD.

En este capítulo trataremos el problema que ya hemos planteado con anterioridad, que sin lugar a dudas representa un escollo en el cumplimiento de las contribuciones en el sistema fiscal mexicano, el cual consiste en que la norma fiscal y en especial la Resolución Miscelánea Fiscal no se pone la debida atención a los principios de los impuestos, es decir, tanto el legislador como el responsable de la Hacienda Pública no lo llevan a cabo al pie de la letra, puesto que la norma fiscal es carente en su gran mayoría del espíritu contenido en tales principios.

La importancia de que los principios fiscales sean contemplados y aplicados a las diversas normas fiscales garantizan en buena medida que dicha disposición legal esté avalada por un sustento justo y equitativo; que la carga de las contribuciones contendrán un sentido humano, misma que ha sido creada con un propósito bien definido y no sólo para engrosar la ya de por sí pesada lista de obligaciones, derechos e imposiciones de impuestos existentes en nuestro país.

De lo anteriormente descrito hay que tomar en cuenta que los principios buscan un beneficio, una correcta elaboración y una sana aplicación de la norma en comento. Los principios de los impuestos a la par de lo escrito darán al contribuyente una certeza de que es lo que está pagando y como ha de ser aplicado, es decir, si lo que está contribuyendo se verá reflejado ya sea obras, seguridad, trabajo, u otras mas.

Por lo tanto procederemos a explicar al lector el por qué consideramos que no se aplica adecuadamente o bien en una gran parte los siguientes principios:

LEGALIDAD.- Este principio es sin lugar a duda el más importante dentro de los impuestos ya que da origen y fundamenta la creación de la norma fiscal y por ende, da la pauta para el establecimiento de la ya mencionada Miscelánea Fiscal.

Ahora bien, el concepto de tal principio ya lo hemos explicado en el capítulo I del presente trabajo de investigación.⁵⁶ Pero para refrescar la memoria del lector resumiremos que la Legalidad establece que “solamente las leyes serán fuente de obligaciones en materia tributaria, y por ningún motivo el Estado podrá imponer contribuciones que no encuentren un fundamento debido en Ley, entendiendo a ésta como un acto de manifestación de la voluntad de la mayoría; acto que deberá contener las características propias de la misma: impersonal, abstracta, general y emanada del Poder Legislativo”.⁵⁷

Una vez recordado el significado de la Legalidad en materia tributaria diremos que dicho principio no es de creación moderna; encuentra su fundamento en la tradición europea, reconocido por vez primera en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano del 26 de agosto de 1789; en dicha declaración se ordenaba que todos los ciudadanos tienen el derecho de constatar por ellos mismos o por sus representantes la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de controlar su empleo y de determinar su tasa, su base, su recaudación y su duración.

El principio de legalidad no significa tan sólo que la contribución, como tal, ha de ser determinada por una ley sino que sugiere que el Poder Legislativo habrá de determinar de una forma clara y precisa todos los elementos que mantienen los supuestos de la relación tributaria, no solo para que exista una garantía formal sobre la legalidad impositiva y un estricto apego a derecho por parte de la autoridad fiscal.

Así pues, tenemos que la legalidad como principio rige el estricto apego a la ley, o sea, a la letra de lo consignado desde la norma suprema que es la Constitución de un país, hasta el compendio de leyes que para el efecto se elaboran dando al contribuyente la forma de cómo ha de contribuir con el Estado. Al anterior razonamiento encontramos que en la estricta aplicación tanto de la definición así como del espíritu de este principio

⁵⁶ Para mayor información consúltese el capítulo I en las páginas 38 y 39.

⁵⁷ Villoro Toranzo, Miguel, Introducción al Estudio del Derecho, 11º ed., México, Porrúa, 1994, pág. 167.

no se observa como debería y si bien encontramos que la norma tributaria tiene que pasar por el proceso legislativo que implica su estudio, discusión y finalmente su aprobación, hasta llegar al punto de publicación, por lo que se toma como una norma legal y por lo tanto correctamente creada, queda sin la debida tutela de los principios de los impuestos, ya que el legislador en su afán de representar los intereses propios y políticos de sus partidos, realizan una pobre discusión, valoración y visualización de la norma fiscal, es decir, el legislador está más preocupado por atender intereses ajenos que los de sus representados.

De acuerdo a lo anterior es imperioso el mencionar que la Miscelánea Fiscal es un conjunto de interpretaciones, reglas y directrices que en uso de su facultad el Secretario del ramo ordena compilar y posteriormente publicar para la mejor interpretación de la ley en materia fiscal, lo que quiere decir, que las fallas del legislador son cubiertas por la Secretaría de Hacienda tratando de manejar la política fiscal de país.

Ahora bien, si las leyes que crea el aparato legislativo en cuanto a la materia hacendaria son casi escasas de los principios, podemos decir que no se aplica la legalidad, bueno, a ese planteamiento diremos que la legalidad en la norma fiscal existe, ya que se lleva a cabo mediante el proceso legislativo, por lo que cumple con lo consignado en la ley para su creación.

Otro planteamiento es de si se observa la legalidad en la Miscelánea Fiscal, a esto nos merece la opinión de que esta herramienta de la Hacienda Pública crea una confusión en general y que lo contenido en ella puede llegar a contradecir a la normatividad fiscal vigente, siendo el primordial objetivo de la Miscelánea tan solo el de enriquecer, interpretar y perfeccionar al ordenamiento legal en uso; por lo que la legalidad de lo contenido en la Miscelánea es intrínseco, es decir, formalmente se cumple con dicho principio, aunque en la realidad y en la práctica se deriven de ella un desarreglo total, ya que en buena parte la publicación de la Miscelánea Fiscal puede y da origen a controversias que derivan en amparos en contra de esta multitudada y por supuesto mal empleada en cuestión de términos Ley de Miscelánea Fiscal.

CERTIDUMBRE JURÍDICA.- Para recordar este principio diremos que el mismo “asume un alto grado de intensidad y desarrollo, ya que el tributo es uno de los

instrumentos de mayor intervención directa en la esfera de la libertad y propiedad de los particulares, razón suficiente para que éstos exijan al Estado que sus situaciones jurídicas tributarias se encuentren previstas de tal forma que puedan tener una expectativa precisa tanto de los derechos y deberes que genera la ley, como de las obligaciones que les corresponden en su calidad de contribuyentes”.⁵⁸

Del párrafo que antecede y como ya se había desglosado en capítulos anteriores.⁵⁹ El principio que nos atañe es hasta cierto punto muy parecido al de legalidad ya que comparten la parte doctrinal de la norma, es decir, mientras la legalidad es la letra llanamente, la certidumbre jurídica es el proceso de la anterior o sea, la norma, disposición legal o bien el impuesto. Este principio rector del derecho fiscal busca que el contribuyente tenga la confianza y el pleno conocimiento de lo que tiene que contribuir para la manutención del Estado; tomando como base de esta certeza que al momento de ser redactadas las formas, montos, porcentajes o tarifas que hayan de ser erogadas por el sujeto pasivo de la relación tributaria.

La certeza jurídica es un elemento que divide a los sujetos de la actividad tributaria ya que de éste principio se tendrá un resultado favorable para la recaudación eficiente, confiable y fácil aunque sea por demás onerosa, fastidiosa, oscura y hasta ridícula. Este principio no solo da origen o cabida a los elementos primarios de un impuesto como lo son sujeto, objeto, cuota, base, forma de pago y fecha de pago; lo que da por hecho que el contribuyente debe, requiere y merece saber que es lo que va a pagar, por que lo hará, como debe realizar el pago o cumplimiento y finalmente para que servirá dicho cumplimiento; sino que también encierra la no menos importante obligación del Estado en proporcionar a tiempo, con toda claridad y precisión la o las leyes que consignent dichas obligaciones y derechos que deban ser en su caso cumplidas o intentadas por los contribuyentes, además de que dichas normas fiscales deben de contener una redacción clara y entendible para quienes van dirigidas.

En este orden de ideas, tenemos que la Miscelánea Fiscal al contener disposiciones que van dirigidas a los contribuyentes deberían cumplir cabalmente con el

⁵⁸ Carrasco Iriarte, Hugo, *Principios Constitucionales de las Contribuciones*, Edt. UNAM, 4ª ed, México, Pág. 33.

⁵⁹ Para mayor información consúltese el capítulo I en las páginas 34 y 35.

principio que nos atañe, pero observamos que no es así, ya que en este compendio hay reglas y normatividades que contradicen a la ley fiscal en vigor y que tan solo crean confusión, si a esto le sumamos la clara falta de entendimiento por parte del contribuyente que es imputada a quienes redactan la Resolución Miscelánea y las leyes; así como la no muy afortunada colaboración del Secretario del ramo al contradecir en varias formas las leyes fiscales, ya que en uso de su atribución puede y debe dirigir la política fiscal además de adecuar a la realidad la situación fiscal en el país.

En resumen podemos argumentar con creces que el principio que estamos describiendo es sin lugar a equivocarse poco observado dentro de la Miscelánea Fiscal, ya que de por sí las leyes de la materia tienen un contenido confuso y poco claro que nadie entiende y sumando que además, no es clara la ley al establecer en varios casos cuanto y por que ha de pagarse lo que se tiene que pagar; un claro ejemplo lo encontramos en el pago de la tenencia de vehículos, ya que en este impuesto por una parte se expone que ha de pagarse sobre su valor comercial y a la hora de causar el impuesto se cobra sobre el valor comercial pero contenido en factura original, es decir, no se cumple con la certidumbre del impuesto, además de que ya en varias Resoluciones de Miscelánea Fiscal se ha tratado de regular casos similares al del ejemplo, logrando tan solo un descontrol y confusión por parte del contribuyente por saber qué disposición acatar si la del cuerpo normativo vigente o bien, la modificación hecha en la Miscelánea.

Aunado a lo anterior, es preciso indicar que la inobservancia en su estricto sentido nos lleva a que el causante que decide ponerse bajo las reglas de la Miscelánea Fiscal y que obedece los lineamientos expuestos en tal resolución, encontrará que a pesar de que la Secretaría de Hacienda resuelve dictar dichos lineamientos para un mejor cumplimiento de la norma fiscal; existirá una confusión de interpretación o bien, que dichas reglas por dar un ejemplo en el cumplimiento de un “arancel” son en su mayoría contradictorias, difícil de interpretar y sobre todo cambiantes, ya que la misma Secretaría las puede cambiar el mes entrante al que entró en vigor o bien las puede derogar, lo que sin duda ocasiona un nerviosismo y falta de credibilidad por parte del contribuyente hacia la Secretaría y por supuesto a la norma fiscal. Quedando a todas luces una oscuridad y no una claridad, la cual trata de aplicar el legislador en la norma y el Secretario del ramo en las Resoluciones de Miscelánea Fiscal.

El anterior razonamiento cabe en el presente trabajo, ya que si bien apegado a derecho, tanto la norma como la Miscelánea ostentan en espíritu la “Certidumbre Jurídica”, también es cierto que tanto el legislador y el Secretario de Hacienda y Crédito Público confunden a los contribuyentes no dejando bien establecido una ley o bien una regla que tan solo pretende eficientar a la norma, dando la oportunidad al los interesados de dar un mejor cumplimiento; por lo que podemos decir que no es cuestión que no se aplique dicho principio, sino que tan solo se hace una mal aplicación de el.

IGUALDAD.- Al igual que los anteriores principios, agradeceremos al lector que para su mejor entendimiento se remitan a los anteriores capítulos de este trabajo de investigación.⁶⁰

Al abordar este elemento constitutivo de las contribuciones es necesario comprender la naturaleza del ser humano y las claras diferencias que hay entre nosotros y no solo es el decir que todos somos iguales y tenemos los mismos derechos aunque en aras de ser honestos éste es el significado de dicho principio, obviamente aplicado al Derecho Fiscal. Aunque en la realidad Tributaria de cualquier país se distinga claramente los diversos sectores sociales que conlleva a regular la aportación que el contribuyente tiene que erogar para la principal tarea de todo gobierno y esa es la de brinda a sus gobernados todos los servicios, herramientas y comodidades para el desarrollo común, atendiendo lo anterior a razón de que el Estado tiene la primicia de hacerse llegar tales recursos de diversas formas, siendo una de ellas la imposición de contribuciones que el gobernado acepta como ya hemos explicado mediante el contrato formal de la Constitución.

Ahora bien, si el contribuyente acepta cumplir con sus obligaciones por que ponemos entre dicho que hay una inobservancia del principio que nos atañe en la Miscelánea Fiscal; a este cuestionamiento tenemos que descifrarlo a partir de la contribución misma, es decir, desde que el contribuyente se pone bajo el precepto legal de tipo fiscal que le obliga a hacer, abstenerse o bien pagar una contribución. Si bien es cierto que nuestra Carta Magna consigna que el contribuyente está obligado a participar

⁶⁰ Para mayor información consúltese el capítulo I en las páginas 31 y 32.

en el sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten, haciéndolo patente en las normas de tipo fiscal y aplicándolas según sea el caso, nos encontramos con que dichas normas resultan demasiado irreales, onerosas y por ende injustas ya que no se adaptan a la realidad social y sobre todo económica de nuestro país y sumado a esto, son también omisas en cuanto a muchos elementos que dan cabida a que el contribuyente la evada o aproveche la oportunidad para incumplirla aún el mismo marco de la ley.

Esto sin duda tiene muchas razones las cuales son materia de un estudio aparte, queriendo tan solo enfatizar con esto que la norma fiscal carece de un sentido igualitario, aunque en el fondo y al amparo de la ley se pretenda cumplir con dicho cometido y es que quién tiene la verdad absoluta, si en realidad todos tenemos un concepto diferente de lo que es la igualdad a la hora de cumplir con nuestras obligaciones para con el gobierno.

Una vez expuesto lo anterior, es correcto que apliquemos el razonamiento al principio que nos atañe en cuanto hace a la Miscelánea Fiscal y es aquí donde encontramos que la "igualdad" se pierde en muchos sentidos, pero sin duda en el más apreciado de ello y ese es el de la confianza, es decir, si la Miscelánea da la oportunidad de corregir, implementar o bien ayudar al contribuyente a un mejor cumplimiento; porque entonces la Miscelánea contiene diversas disposiciones en un mes en el cual se ayuda al contribuyente a simplificar un trámite o bien al poder el mismo cambiarse a un régimen mas adecuado y al otro mes puede cambiar dejando insubsistente el dichoso trámite que el sujeto pasivo podía realizar fácilmente o bien el régimen que le favorecía, dejándolo en otro el cual no le aplica, pero se le cambió por así considerarlo la Secretaría de Hacienda.

Poniendo en claro los argumentos que expresamos para sostener que la Miscelánea no maneja o bien es una afrenta a la igualdad en materia fiscal; es oportuno dejar en claro que las constantes modificaciones y adiciones hechas a la Miscelánea Fiscal es mas que suficiente para hacer valer la teoría de que no hay una observancia estricta de la igualdad en dichas resoluciones, ya que solo causan que el contribuyente tenga que estar al pendiente de cuanto debe pagar en marzo por un arancel y siga estando al pendiente de que dicho arancel no haya subido en el mes de mayo; dando una

terrible expectativa de organización a las personas morales y físicas que si bien en un mes pueden simplificar sus trámites, al mes que le sigue ya no existe dicha simplificación.

4.2 OBSERVANCIA DE LA COMODIDAD Y ECONOMÍA

COMODIDAD.- Este principio tiene como primicia el de otorgarle al contribuyente la facilidad de poder cumplir con su obligación de una manera fácil y rápida; lo que se traduce en un cumplimiento en forma, es decir, en tiempo y de la manera mas sencilla.

Ahora bien, si decimos que dicho elemento de las contribuciones pretende la sencillez en la relación tributaria (sujeto pasivo-activo), por que en la actualidad resalta que es todo lo contrario a algo sencillo o fácil de realizar y esto lo podemos decir ya que se nota que en nuestro sistema recaudatorio imperan las dificultades, trabas y demás cuestiones que nos impiden aunque uno lo quisiera así, el pagar a tiempo y de una forma sencilla nuestras contribuciones.

Para ilustrar de una manera mas clara lo anterior, transcribiremos el siguiente razonamiento lógico jurídico, “todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la forma que sean más cómodos para el contribuyente”.⁶¹

Así pues tenemos que la “comodidad” en cuanto a las contribuciones no es lo que esperamos y que nos deja con un mal sabor de boca puesto que es engorroso el cumplir con nuestras obligaciones fiscales, lo que en ocasiones se traduce en que busquemos la manera de evitar dicho cumplimiento. La comodidad como principio no es complicado entenderla ya que para poder realizarla, el Estado debe de ofrecer distintas lugares donde podamos cumplir con las obligaciones consignadas en las leyes de la materia; así también, se debe de simplificar el trámite para realizar dicho ejercicio tributario.

⁶¹ Giuliani Fonrouge, Carlos, Derecho financiero, Buenos Aires, Edt. Depalma, 1976, pág 279.

Trasladando lo anterior a la Miscelánea, encontramos que dicha herramienta que ocupa el Estado se ha tratado de dar cierta agilidad, facilidad y por ende comodidad para el cumplimiento de los deberes en la materia tributaria; no siendo suficiente ya que si bien hay una buena disposición por parte del Gobierno de simplificar el trámite, también es cierto que dichos mecanismos contenidos en las Misceláneas cambian constantemente y no existe una regularidad deseada, además de que una función imperante de la Secretaría de Hacienda la cual radica en informar al contribuyente de estos mecanismos son escasos y claro esta que no todos tienen la oportunidad de enterarse de ellos así también sale a relucir que el cumplimiento de dicho principio queda opacado cuando se demuestra lo complicado que es el entender las disposiciones que ayuden a una mejor y eficiente recaudación.

Un ejemplo claro de esto es el uso del Internet para el pago de las contribuciones, ya que en un principio se contemplo dicha forma de pago para las personas "morales que estuvieran reportando una ganancia anual de más de \$1,500,000.00, Moneda Nacional en el ejercicio fiscal del 2000-2001 y contenido únicamente en la Miscelánea Fiscal de dicho año en el mes de Octubre (sic)"⁶², lo cual generó fulgor ya que no se entendía si era obligatorio el pagar los impuestos sólo por ese medio o bien seguía en pie el viejo mecanismo, a lo que la Secretaria de Hacienda decidió hacer una modificación a la Miscelánea exponiendo que era tan solo opcional y que dichas personas morales podían seguir pagando sus obligaciones de la manera tradicional.

Así pues, la "comodidad" en el Derecho Tributario es una parte importante para que el Estado realice su cometido y que el contribuyente pueda contribuir de una manera rápida y sin complicaciones. Es un equilibrio que debe de ser aplicado ya que si es fácil el contribuir, el sujeto obligado lo hará y no le pesará puesto que sabe que para cumplir con ello tan solo le llevará poco tiempo; desgraciadamente en la actualidad no es así y nos encontramos con ese grave problema de filas, mal servicio, lejanía para pagar, entre otras que lo único que se ocasiona es la desesperación y desagrado por parte del contribuyente, aunado a lo anterior se presenta la opción de la Miscelánea que nos

⁶² www.shcp.gob.mx/misf00.html

da otras opciones que tratan de agilizar los trámites, aunque sin mucha fortuna ni consistencia para su desarrollo y aplicación.

ECONOMÍA.- Este principio al igual que el de comodidad brinda un equilibrio en la relación tributaria ya que le da la pauta a la Hacienda Pública para realizar su objetivo de una forma tal que lo que se recauda sea lo máximo posible después de pagar lo referente a dicha recaudación, o sea, a rubros como instalaciones, papelería o bien a los mismos burócratas.

Para entender mejor este elemento esencial de las contribuciones daremos el siguiente razonamiento: "toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el tesoro público, acortando el periodo de exacción lo más que se pueda".⁶³

Del anterior razonamiento encontramos que el principio que nos atañe afecta de una manera proporcional, es decir, el principio pretende que la norma tributaria, en especial para aplicarla al caso, la que verse sobre el como recaudar el monto, sea sencillo y no se tenga mas problema que el de la desidia y honradez del contribuyente; aunque también pretende y deja en claro que para recaudar dichas contribuciones es necesario contar con un sistema que proporcione que el resultado de la multicitada recaudación sea lo menos onerosa, para así lo que ingrese sea la mayor cantidad posible a la hacienda.

Es una utopía el decir que el 100% de las contribuciones que se recaudan son aplicadas por el gobierno para sus múltiples compromisos para con la sociedad; ya que el Estado necesita invertir y proporcionar la infraestructura necesaria para que se lleve con éxito la relación tributaria; es decir, parte de las contribuciones son empleadas para pagar a los trabajadores al servicio del Estado así como para pagar dicha infraestructura.

Lo más importante de lo anterior como se puede observar es el reducir los costos para que se traduzcan en mayores ingresos, situación que en nuestra realidad no ha sido

⁶³ Flores Zavala, Carlos, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, México, Edt. Porrúa, 5 ed. 1981, Pág. 87.

aplicable, encontrándonos que es muy costoso en nuestro país el recaudar dichas contribuciones, dando como resultado que una gran parte de lo recaudado se destine al pago de los burócratas que se dedican a la tarea de la Hacienda Pública.

Al llevar a cabo el ejercicio de observar el comportamiento del principio de “Economía” en la Miscelánea, nos encontraremos que en la misma se puede facultar a las autoridades fiscales para determinar y cobrar cierta contribución con un nuevo mecanismo, lo que puede generar la necesidad de contratar mas gente o bien el de aumentar el presupuesto en ciertas áreas para el desempeño de dicha función; aumentando por obiedad el costo para la recaudación y por ende la disminución final de lo ingresado a la Hacienda.

Si bien la Miscelánea puede dar una solución para agilizar la recaudación, también la puede encarecer ya que dentro de sus funciones, la Secretaria de Hacienda tiene la obligación de eficientar la recaudación y para este fin puede implementar nuevos mecanismos que acorde a la tecnología lo permitan, es decir, si los avances en la tecnología permiten el recaudar más y a un menor costo, es imperativo el aplicarla para beneficio de todos. Pero no se puede implementar nuevos mecanismos si no están completamente bien definidos y que tengan ya un soporte para su éxito; por lo que el experimentar con ellos es algo irresponsable y contraproducente ya que generará un mayor gasto y por ende un mono recaudado menor al previsto, además de que para efectuar el nuevo mecanismo se puede justificar su costo subiendo los impuestos y pues es a todas luces una injusticia.

CAPÍTULO V

LA IMPERIOSA NECESIDAD DE REGLAMENTAR LAS RESOLUCIONES MISCELÁNEAS FISCALES

A lo largo del presente trabajo de investigación hemos dado a conocer al lector lo que es la Resolución Miscelánea Fiscal, desglosando en primer término que es una “resolución”⁶⁴ y posteriormente que significa Miscelánea Fiscal en nuestro derecho Tributario; asimismo hemos aportado datos valiosos de la Miscelánea y lo que de ella se desprende, es decir, cual es su función, contenido y alcances.

Es el momento preciso para aclarar al lector que lo que se busca en el presente trabajo es el de aportar una solución que beneficie al sistema Tributario mexicano, dándole una mayor eficiencia al objetivo del Estado que es sin duda el de proporcionar a sus gobernados los servicios indispensables para el mejor desarrollo del individuo en sociedad y que esto se traduzca en un bienestar colectivo.

Ahora bien, hemos denotado la importancia de la Miscelánea Fiscal y la gran herramienta que de ella se vale tanto la Secretaría de Hacienda, así como también el Ejecutivo para llevar a cabo una mejor planeación para recaudar el importantísimo recurso que son las contribuciones que el sujeto pasivo de la relación eroga para su cumplimiento.

Llegamos al momento de preguntarnos que problemas hay de que la Miscelánea Fiscal exista; y no solo responderemos lo que a lo largo de este trabajo hemos expuesto y que se refiere a la confusión así como el entorpecimiento que crea en ocasiones la aplicación de dicha Resolución; sino que profundizaremos en la apreciación del contribuyente de la existencia de la Resolución Miscelánea Fiscal, abordaremos las consecuencias de su aplicación, lo que esta genera ambiente hoy en día de disgusto, molestia por la pobre actuación de las personas responsables de recaudar y destinar nuestras contribuciones en el país.

⁶⁴ Para mayor información véase el Capítulo III, en la página 66 del presente trabajo.

Una vez expuestos los problemas que conlleva la aplicación de la Resolución Miscelánea Fiscal en nuestro país, daremos una posible solución para que la herramienta que consideramos de gran ayuda sea notoriamente mas eficiente y clara, a fin que el contribuyente pueda verse beneficiado por ella y no sea lo contrario al espíritu por lo que la misma Miscelánea fue creada. Para la solución al problema que se planteará proponemos su “reglamentación”, que sin duda tiene su sustento para aclarar y darle una mejor interpretación y aplicación a la multicitada Miscelánea Fiscal.

5.1 LOS PROBLEMAS QUE GENERA LA FALTA DE REGLAMENTACIÓN DE LAS RESOLUCIONES MISCELÁNEAS FISCALES.

Habiendo dejado en claro el significado y alcance de la Resolución Miscelánea Fiscal, la cual nace de las resoluciones que toma el Secretario de Hacienda así como el Presidente del Servicio de Administración Tributaria, para una mejor aplicación de las leyes fiscales vigentes, convirtiéndose en la Resolución Miscelánea Fiscal, la cual entra en vigor a partir del mes de marzo de cada año, la que puede ser adicionada, reformada o bien derogada; estamos ante un problema que genera lo anterior, es decir, la Miscelánea va dirigida al contribuyente y al cumplimiento de este de ciertas contribuciones, si tomamos en cuenta que no hay un tiempo específico para hacer adiciones o modificaciones; no existe una difusión adecuada para dar a conocer el nuevo contenido de la Miscelánea; además si le agregamos que la misma es confusa, difícil de entender y en ocasiones contradictoria, nos dará como resultado que los problemas que se generan de ella son diversos y de distinta índole.

Al abordar el presente tema nos encontramos con la constante de los elementos llamados “reacción” y “comportamiento” del contribuyente frente al tributo, lo que genera sin lugar a duda que existan problemas ocasionados por la interrelación entre la elaboración, aplicación y cobro de una contribución, ya que las partes en la relación tributaria se ven con obligaciones y derechos, los cuales en muchas ocasiones no se cumplen o no se hacen valer, sea por la falta de conocimiento, criterio o bien por la honradez tanto del contribuyente como de la autoridad hacendaria.

Para conocer los problemas que genera la Resolución Miscelánea Fiscal por sí misma, así como las complicaciones que acarrea al no estar reglamentada tenemos que abordar la problemática en general de las contribuciones, es decir, la relación tributaria y su interacción entre los sujetos de ésta.

Ahora bien, tenemos al sujeto activo (fisco), pasivo (contribuyente) y a los terceros; por lo que de esta relación tiene que surgir tanto la confianza del fisco hacia el contribuyente para el cumplimiento de las obligaciones; así como del contribuyente hacia el fisco para estar confiados de que sus aportaciones son recaudadas eficientemente con la probidad necesaria y sobre todo, saber que son necesarias y se destinan para cubrir con las necesidades del Estado para que éste pueda crear trabajos, servicios entre otras más.

A continuación presentaremos la opinión del maestro Emilio Margain, la cual nos dará una visión genérica de la reacción y comportamiento del contribuyente: "Podemos sentar como regla que el contribuyente reacciona en forma adversa contra todo tributo y, en especial, contra el impuesto. Considera el gravamen como un mal necesario, máxime si no está satisfecho con la forma de administrarse la cosa pública, ya que sabe que lo que se le exige por aquel concepto se emplea para el sostenimiento del gobierno y para que éste realice la política administrativa que se ha trazado".⁶⁵

Del anterior párrafo se desprende desde el principio que el contribuyente se encuentra predispuesto hacia el impuesto o contribución, es decir, hay una voluntad definida de hostilidad y desconfianza que genera el gobierno y el Estado, puesto que históricamente ha habido un mal manejo de los recursos que obtiene el mismo Estado, lo que ocasiona un malestar generalizado. Trasladado al ámbito que nos compete, es lógico que si el sujeto pasivo de la relación tributaria desconfía de la Hacienda Pública al momento de cobrar los impuestos y contribuciones que debe de pagar el contribuyente, también existirá ese matiz de inseguridad con la Miscelánea Fiscal, puesto que complica a primera vista más la debida obediencia a la ley vigente.

⁶⁵ Margain Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Edt. Porrúa, 1991, 3ª ed. Pág. 156.

Tomando en cuenta que el “primer fenómeno que se produce, el más elemental, no es un fenómeno de orden afectivo. Incluso antes de reflexionar realmente sobre los efectos que el impuesto tendrá par él, el contribuyente se sentirá más o menos hostil a dicho impuesto y muy raramente indiferente e incluso favorable”.⁶⁶

Tenemos que recordar a los distintos contribuyentes que existen, por lo que tomaremos el comentario del maestro Margáin:

“La reacción del particular frente al impuesto varía según su grado de cultura, de honradez, de civismo, de educación de gratitud o de conveniencia. Atendiendo al cumplimiento de las obligaciones fiscales podemos clasificar a los contribuyentes en honestos y deshonestos, variando en unos y otros las razones por la cuales tienen ese comportamiento.

El primero reúne las cualidades del contribuyente modelo, pues su educación, su civismo, su cultura, su buen juicio y criterio, les dicen que si desean ver la prosperidad del país; la disminución de los graves problemas económicos que a éste aquejan; que un mayor número de ciudadanos de condición humilde sean asistidos con servicios sociales... deben de pagar los tributos que de acuerdo con las leyes tributaras en vigor han generado en favor del fisco.

Los contribuyentes cumplidos por conveniencia o por temor al fisco son aquellos que se percatan no sólo de que no vale la pena arriesgar la tranquilidad personal o de la familia, sino ni siquiera la del patrimonio que se emplea en los actos o actividades gravadas”.⁶⁷

En cuanto al contribuyente incumplido el maestro en referencia menciona que “hay que distinguir entre el contribuyente preparado y el contribuyente impreparado. El primero ha tenido acceso a la cultura; se da cuenta de las consecuencias de sus actos, no tiene excusa, ni mucho menos puede alegar ignorancia. Sabe cómo defenderse contra el

⁶⁶ Citado por F. Sáinz de Bufanda en su monografía La Educación Tributaria publicada en el Tercer Número Extraordinario de la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, pág. 150.

⁶⁷ Margáin Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, México, Edt. Porrúa, 1991, 3ª ed. Pág. 70.

que atenta contra su patrimonio; se percata perfectamente de los beneficios que experimenta al no producirse con veracidad.

Por su preparación, sabe buscar y encontrar formas de evasión. Se justifica criticando la actuación del Poder Público. es de mala intención y los hay pequeños, medianos y grandes.

En cambio el contribuyente impreparado, constituido esencialmente por pequeños aun cuando también por medianos y grandes, no tuvo acceso a la cultura a la educación y no se siente en deuda con el Estado”.⁶⁸

Una vez clasificados y expuestos los distintos tipos de contribuyentes y ya habiendo analizado a las autoridades fiscales, es tiempo de determinar los “efectos de los impuestos, es decir, los efectos de los impuestos son similares a los que ocasiona la Miscelánea Fiscal, puesto que en ella se contiene reglas, modificaciones o mecanismos para cumplir con los impuestos y contribuciones.

Los efectos de los impuestos son traducidos a la Miscelánea Fiscal, es decir, generan similares problemas. Es por eso que se dan a conocer estos efectos, los cuales tienen que ser valorados y resueltos en la medida de lo posible por las autoridades fiscales en conjunto con el poder legislativo, ya que es éste último quien tiene la facultad de crear nuevas normas así como el de modificarlas.

La aplicación de la Resolución Miscelánea Fiscal, así como de las contribuciones generan los siguientes efectos:

“1. Morales. Buscan lograr conductas éticas en la sociedad... El Estado incluso llega a privarse de percibir recaudaciones jugosas, pero siempre protegiendo la moral pública y la salud de sus habitantes, como cuando prohíbe la apertura de cantinas, cabarets o centros nocturnos.

⁶⁸ Ibidem

2. Políticos. Abundan los casos en que las reacciones políticas han sido tan intensas que se han vuelto revoluciones, o por lo menos el excesivo impuesto fue la gota que derramó el vaso de la Revolución, con lo cual se cumplió aquel principio sociológico que afirma que pequeñas causas producen grandes efectos.

3. Económicos. Los principales efectos económicos de los impuestos son los siguientes: repercusión, difusión, absorción (sic).

4. Evasión. Consiste en eludir el pago del impuesto, evasión de la cual puede haber dos formas: una legal, otra ilegal (sic).⁶⁹

Ahora bien, al tener conocimiento de los efectos que ocasionan la aplicación de la Miscelánea Fiscal nos basaremos a continuación a dilucidar el porqué se debe reglamentar este instrumento que se utiliza en la actualidad tan cotidianamente y que a nuestro entender, urge que queden en claro las reglas del juego para un mayor beneficio tanto al contribuyente como para el fisco.

Por los problemas que conlleva en si mismo la aplicación de la Resolución Miscelánea Fiscal, encontramos que el contribuyente necesita que las disposiciones en materia tributaria sean claras, fáciles de entender, que sean dadas a conocer a tiempo, esto por la sencilla razón de que se cumplen con lo anterior será mas fácil para el contribuyente cumplir con sus obligaciones; lo que se traducirá en un mayor número de personas que contribuyen y una superior recaudación.

Como ya habíamos visto, la Miscelánea Fiscal es un instrumento del que se vale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como también es una poderosa herramienta para manejar la política fiscal del país. Pero la Miscelánea no está reglamentada, es decir, no hay una disposición legal que nos establezca en qué tiempo se debe aplicar; qué debe contener o bien cuánto tiempo estará vigente, sino que es la misma Miscelánea Fiscal la que en sus artículos transitorios nos da su vigencia y en sus artículo el resultado de lo que contiene, lo que podemos llamar como una auto regulación, por lo que no queda clara y bien

⁶⁹ Carrasco Iriarte, Hugo, Derecho Fiscal I, México, Edt. IURE editores, 2001 4ª ed. Págs. 180 y 181.

delineada si esta herramienta puede o no modificarse, publicarse en cualquier tiempo o si solo contiene mecanismos para un mejor cumplimiento de un impuesto o bien puede modificar la tasa o tarifa de un arancel.

Es importante saber lo anterior puesto que la misma Miscelánea Fiscal, genera incertidumbre, desconfianza, pavor y hasta incredulidad al contribuyente, por lo que si la reglamentamos obtendríamos soluciones de fondo a los problemas que la misma ocasiona.

Nosotros clasificamos los contratiempos de la Miscelánea Fiscal, en tres grandes corrientes que son:

Social.- Crea problemas de índole social siendo evidente que lo contenido en las Resoluciones Miscelánea Fiscal van dirigidas al sector de la población mas favorecido, es decir, a grandes contribuyentes o bien personas morales, además de que se haya en estas resoluciones conflictos para poder cumplir a tiempo y forma, lo que trastoca el estado anímico del sujeto pasivo de la relación tributaria al no entender o bien, cuando entiende los mecanismos que se los quiten pues no han dado resultados.

Resulta poco favorable para la Miscelánea que no tenga un margen de aplicación bien definido, es decir, que no existan tiempos concretos para su elaboración y aplicación; situación que desalienta al contribuyente y crea un apuro entre los mismos, pues no sabe si el mes siguiente a la publicación de la Miscelánea Fiscal haya una reforma o adición, por lo que no nos sentimos a gusto e incluso tenemos una incertidumbre que no nos permite hacer una debida planeación fiscal durante el año.

Otro problema recurrente en lo social es el nivel de preparación que tiene el contribuyente, ya que para poder aplicar, asimilar o recurrir a la Miscelánea Fiscal se necesita estar debidamente ilustrado de la materia fiscal, lo que la mayoría de los sujetos que deben cumplir sus obligaciones con el fisco no la tienen, ya que las Resoluciones que emite la Secretaría de Hacienda son interpretaciones lógicas-jurídicas complicadas, que son solo aptas para personas estudiosas del Derecho Fiscal o bien Contadores.

Político.- En gran parte la Miscelánea Fiscal surgió para dar una respuesta a la complicada relación que existe entre el Congreso de la Unión y el Ejecutivo Federal, ya que a lo largo de la historia siempre se han presentado disputas para aprobar la Ley de Ingresos y Egresos de la Federación, lo que se traduce en leyes poco eficaces y mal elaboradas en cuanto a materia Tributaria se refiere. Es por lo anterior que nacen las Resoluciones Miscelánea Fiscal, para dar una solución rápida, eficiente y legal a la conducción de la política fiscal en el país; ya que si no se elaboraban leyes o hubiera una reforma de fondo (como en la actualidad), al implementar la Miscelánea se pueda corregir los errores que los legisladores por culpa de sus intereses partidistas hacen valer en el máximo recinto de México.

Atendiendo a lo anterior, encontramos que si bien la Miscelánea es una solución que implementa en conjunto el Ejecutivo federal y el Secretario de Hacienda para manejar la política en materia fiscal del país; en muchas ocasiones, es tan solo un recurso que se mal interpreta para subsanar las faltas que cometen los diputados de este país; por lo que genera un conflicto directo entre diputados y el gobierno federal. Este conflicto de intereses afecta al contribuyente y a la eficiente recaudación que debiera hacer en el país, ya que no hay coordinación entre el Congreso y la Secretaría de Hacienda; por lo que en vez de que la Miscelánea fuese una herramienta para maximizar la recaudación, la política tan solo sirve para subsanar defectos y en muchas ocasiones para entorpecer la recaudación y cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

Económico.- Este rubro es la afectación, no es solo la afectación directa al bolsillo del contribuyente, sino el detrimento en la recaudación de las contribuciones puesto que la Miscelánea acarrea gastos tanto al gobierno como a las personas físicas y morales lo cual es comprensible; lo que no se entiende es que ese gasto tenga que ser tan asiduo, es decir, el que no esté reglamentada la Miscelánea Fiscal y para ser mas exacto, el que no tenga una periodicidad o continuidad definidas dan como resultado que se hagan modificaciones, adiciones, derogaciones o aclaraciones constantemente y esto es algo que el contribuyente tiene que estar pendiente y bien informado para no dejar que algo le afecte o que no pueda cumplir correctamente con sus obligaciones.

Desde que surge la Miscelánea, nacen con ella escuelas e institutos "especializados" para su estudio y mejor comprensión; los cuales cobran por actualizarnos sobre las nuevas reformas que se presentan en la multitudada herramienta del gobierno y por ende, esto afecta a los contribuyentes que aparte de pagar Contadores Públicos que les lleven en orden sus impuestos, tienen que pagarle a su personal del área específica para que aprendan y se enteren de la bondades o desaciertos de la nueva reforma de Miscelánea.

Si esto lo llevamos a las personas Morales es importantísimo que estén al tanto de las Resoluciones Miscelánea, ya que de ello depende se pueda llevar una eficiente planeación de sus obligaciones para con el fisco; lo cual le representa un detrimento en sus ganancias, ya que si no están al pendiente de ello pueden verse afectados y hasta llegar a incumplir con el fisco; por lo que genera una mala planeación de sus recursos y si por el contrario pagan por enterarse y estar actualizado lo que genera es un deterioro en su economía, es decir, es altísimo el costo por estar actualizados.

Pero si nosotros como personas físicas queremos cumplir cabalmente con la obligación para con el fisco, en la mayor parte de la veces encontraremos que nos es imposible el pagar los costos de un seminario, curso o bien de una asesoría profesional, por lo que nos puede generar los mismo problema antes mencionados y hasta más, puesto que las personas físicas son todavía mas vulnerables a las auditorias hechas por el fisco a razón de que son también los más propensos a evadir los impuestos.

También hay que mencionar que un costo económico que genera la Resolución Miscelánea Fiscal y uno de los más importantes es también el mas frecuente, ese problema es el de la "evasión" la cual se da por infinidad de motivos pero el principal de ellos es el de la desconfianza, otro indicador es el de los altísimos costos que representa el cumplir con las obligaciones exigidas por lo que, por lo antes expuesto tendremos un gran desaliento al contribuyente, ya que de por sí es carísimo cumplir con las obligaciones, todavía le tenemos que sumar el costo de actualizarse para conocer la Miscelánea Fiscal.

5.2 CREACIÓN DE UN REGLAMENTO DE LAS RESOLUCIONES MISCELÁNEAS FISCALES Y SU CONTENIDO.

Como ya hemos dejado constatado es importante que las leyes fiscales sean claras y precisas, puesto que generarán una mayor confianza en el contribuyente y finalmente una mejor recaudación. Es por eso que se necesita reglamentar la Resolución Miscelánea Fiscal para que sean claras, transparentes, confiables y pueda ser la Miscelánea el instrumento de eficacia que se necesita para un manejo responsable y eficiente de la política fiscal del país.

En la búsqueda de dar solución a los problemas ocasionados por la Miscelánea Fiscal y tratando de no interferir o bien causar mas confusión de la reinante en el ámbito de la Hacienda Pública, se propone un reglamento para la Miscelánea. Entendamos por reglamento al “acto jurídico formalmente administrativo, que tiene su origen en el Presidente de la República, y materialmente legislativo, porque crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales, por medio del cual se desarrollan y complementan, en detalle, (sic) las normas de una ley a efecto de hacer más eficaz y expedita su aplicación en los casos concretos determinando de manera general y abstracta los medios para ello”.⁷⁰

Para mayor información acerca de lo que es el reglamento, consulte capítulos anteriores del presente trabajo.⁷¹

La creación de un reglamento surge de la necesidad de especificar un cuerpo de normas para que hayan mecanismos que nos describan como aplicar aquellas disposiciones contenidas en otro cuerpo legal, en resumen; el reglamento enriquece a la ley pero también le ayuda a ser más práctica, útil y por lo tanto clara.

Ahora bien para llevar a cabo el Reglamento que hemos hecho mención, es nuestro menester aclarar que el único facultado para expedir dicha disposición, es el Presidente de la República, por lo que a continuación daremos el precepto constitucional que avala dicha facultad:

⁷⁰ Sánchez Piña, José de Jesús. Derecho Fiscal, México, 2004, Edt. PAC. Ed. 8ª, págs. 31 y 32.

⁷¹ Consulte el capítulo II del presente trabajo.

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

1.- Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia...

Artículo 92.- Todos los Reglamentos, Decretos, Acuerdos y Órdenes del Presidente deberán estar firmados por el Secretario de Estado o Jefe de Departamento Administrativo a que el asunto corresponda, y sin este requisito no serán obedecidos.

Es en los anteriores preceptos legales donde encontramos la facultad del Ejecutivo Federal de promulgar los Reglamentos, es entonces pues el Presidente el obligado a desarrollar el Reglamento del que estamos haciendo mención y que es la parte medular del presente trabajo de investigación.

Un reglamento para la Resolución Miscelánea Fiscal no es un capricho o una disposición legal que solo busque subsanar los errores que se cometen en dichas resoluciones; sino que es una solución de fondo que determinará ciertos aspectos que no están claros en el uso aplicación de la Miscelánea, además de otorgarle al contribuyente la facilidad de acceso, la confianza que genera el saber las reglas y tiempos para que sean aplicadas al caso en concreto.

Al momento de que se propone la creación de un reglamento en específico para la Miscelánea Fiscal hemos analizado a lo largo del presente trabajo los conflictos que se generan por su aplicación, llegando a un resultado del cual nos invita a pensar y a creer con bases de que si se reglamenta la Miscelánea Fiscal, acabará con dichos problemas que por su naturaleza surgen.

El simplificar la ley fiscal es uno de los objetivos que debe tener en mente tanto el Congreso de la Unión como la Secretaría de Hacienda, ya que con esto se evitará en gran parte pérdidas de tiempo que se traducen no solamente en baja recaudación; sino que atraerá la atención del contribuyente ya que da seguridad y confianza. Ahora bien, pensando en la mencionada simplificación tenemos que el crear un reglamento para las resoluciones que toma el Secretario del ramo y que aprueba el Congreso, concebirá una mejor Miscelánea la cual será oportuna, eficiente, confiable y creíble.

El Reglamento de Miscelánea Fiscal debe contener disposiciones que abarquen desde la publicación de la misma y los momentos que pueda ser publicada; número de publicaciones permitidas en el tiempo que esté vigente la Miscelánea Fiscal; es decir, acotar el número de publicaciones de ésta y llevarlas a tiempos específicos, además de que se debe dejar en claro por cuanto tiempo estará vigente para que los contribuyentes tengan la certeza y puedan hacer una planeación adecuada de sus finanzas y por ende, de las obligaciones que contraen con el fisco.

5.2.1 PERIODICIDAD DEFINIDA Y ESTABLECIDA.

Tomando en cuenta que el artículo 33 en su fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación contempla que las autoridades fiscales procurarán la publicación anual de las disposiciones administrativas de carácter general para la mejor aplicación de la ley; se puede decir que la Resolución Miscelánea Fiscal por ende tiene una periodicidad de un año, además de que en los artículos transitorios se establece regularmente que entra en vigor al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

Es pertinente que el lector acuda a los capítulos anteriores y así encuentre cual es la vigencia o periodicidad de la Miscelánea Fiscal.⁷²

Aunado a lo anterior tenemos que no hay una disposición en concreto que disponga que la Miscelánea o bien la Resolución de la misma durará tanto o cuanto tiempo; he aquí un problema por lo que nosotros proponemos que en el reglamento que ha de expedirse para la Miscelánea Fiscal se incorpore una periodicidad definida y esta tendrá que ser la de un año a partir del día siguiente de su publicación; además de que deberá ser publicada a más tardar en el mes de marzo del año fiscal nuevo.

La propuesta de definir y establecer que la Miscelánea Fiscal inicie el mes de marzo, tiene su sustento en el razonamiento de que si en el mes de noviembre se discute y aprueba la Ley de Ingresos la cual contiene los impuestos, montos de recaudación y

⁷² Ver Capítulo III para mayor entendimiento.

demás; es ilógico que si la Miscelánea contiene las reglas las cuales se encargan de complementar el cuerpo legal fiscal vigente, sea publicada al mismo tiempo que la Ley de Ingresos puesto que lo único que se lograría sería una confusión total, ya que no es permisible el disponer un impuesto y al mismo tiempo modificarlo puesto que el contribuyente no sabe bien todavía del impuesto y éste ya tiene mecanismos que la propia ley vigente dispone y otros mecanismos o instrumentos que la Miscelánea contempla para el mejor funcionamiento.

Es por lo anterior que se necesita darle tiempo al nuevo cuerpo de disposiciones fiscales que han de ser impuestas durante el año fiscal para que el contribuyente pueda asimilarlas, comprenderlas y preparar su cumplimiento, es después de esto cuando la Miscelánea Fiscal puede entrar en vigor, puesto que la Secretaría de Hacienda ha visto los defectos que tiene las leyes vigentes y así puede emitir resoluciones para subsanar los errores o bien, puede implementar nuevos mecanismos que le ayuden al contribuyente a cumplir mejor con sus obligaciones.

Por costumbre se elige el mes de marzo para la publicación de la Resolución Miscelánea Fiscal, lo cual se nos hace un tiempo bastante considerable puesto que es apenas el primer cuatrimestre del año fiscal, por lo que existe un buen margen para analizar el cuerpo de impuestos y demás contribuciones y así hacer mejoras, adiciones o bien implementar los instrumentos para agilizar y cumplimentar dichos impuestos.

Sería ilógico el empatar en tiempos el año calendario fiscal con el de la Miscelánea Fiscal por las razones expuestas con anterioridad; es por eso que se propone el reglamentar dichas resoluciones y así dejar bien en claro la vigencia o periodicidad de la Miscelánea, así no existirá duda de cual es el tiempo de su publicación y la duración de la misma.

En el reglamento se expondrán los siguientes puntos para así valer la periodicidad:

1. La vigencia de la Resolución Miscelánea Fiscal será de un año contados a partir del día siguiente a la publicación de la misma.

2. La publicación de la Resolución Miscelánea Fiscal se hará a más tardar en los primeros quince días del mes de marzo del año calendario.
3. En el caso de no ser publicada los primeros quince días del Mes de marzo del año calendario, subsistirá la Resolución Miscelánea Fiscal del año próximo pasado; quedando vigente dicha Miscelánea hasta el mes de junio del año que transcurre, en donde se podrá publicar una nueva Resolución Miscelánea que tendrá validez hasta el mes de marzo del año próximo.

En estos tres puntos se resume lo que el Ejecutivo Federal tendrá que presentar como Reglamento de la Miscelánea Fiscal en cuanto hace solamente a la "periodicidad", puesto que se tienen que ver las demás propuestas que tendrán que ser integradas en el Reglamento citado, debiendo ser publicado para así poderle dar una certeza jurídica a dicha resolución la cual no tendrá mas dudas de su vigencia y publicidad, puesto que se aclara perfectamente en que mes se puede publicar y cuanto durará, además de saber que pasa si no se publica a tiempo.

Logrando con lo anterior que tanto el contribuyente como la Secretaria de Hacienda tengan conocimiento, uno de cuando será publicada la Miscelánea para aprovecharla y organizarse y el otro, que tiempos tiene para llevar a cabo las modificaciones y resoluciones que crea pertinente para una mejor cumplimiento y recaudación.

5.2.2 PUBLICACIÓN ORDEDANA DE LAS MODIFICACIONES A LAS RESOLUCIONES MISCELÁNEAS FISCALES.

Sin duda uno de los elementos a regular de la Miscelánea Fiscal son sus constantes publicaciones que modifican, adicionan o bien derogan disposiciones contenidas con anterioridad.

Es nuestro menester el aportar la posible solución al presente punto, no sin antes recordarle al lector que es facultad exclusiva de las Autoridades Fiscales el publicar

estas resoluciones como bien lo expone el artículo 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación, que dispone:

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

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 (sic) inferiores a un año.**

De este precepto legal destacamos para el caso en concreto las últimas tres líneas las cuales enfatizan que la Autoridad Fiscal en este caso la Secretaría de Hacienda y Crédito Público⁷³ tiene la facultad no solo de publicar anualmente las resoluciones de carácter general, sino que puede emitir y publicar también aquellas que tengan efectos inferiores a un año; es aquí donde se fundan todas las adiciones y modificaciones que se hacen a la Resolución Miscelánea Fiscal.

Ahora bien, como hemos podido ver se permite realizar publicaciones diversas de Miscelánea, el problema es que hay bastantes y no existe su regulación en cuanto a acotarlas se refiere, es decir, la Autoridad Fiscal puede emitir cuantas le venga en gana, lo que ocasiona confusión, disgusto y sobre todo incertidumbre por parte del contribuyente pues tiene que estar al pendiente de cada una y no sabe si en un mes se hicieran modificaciones o no.

Representa un grave problema lo anterior y es por eso que el reglamentar y acotar el número de modificaciones es pertinente; para que el lector se pueda dar una idea del número de modificaciones que puede haber en un año le pedimos se remita a diverso capítulo del presente trabajo.⁷⁴

⁷³ Véase el Capítulo III de las Resoluciones en Materia Fiscal, Págs. 66-88 para entender las Facultades de la de Hacienda y Crédito Público.

⁷⁴ Véase el Capítulo III, en sus págs. 79-82.

Si nosotros limitamos a cierta cantidad el número de publicaciones que puede realizar la Secretaría de Hacienda, estaremos ordenando y dándole certeza al contribuyente, además de que se le facilitará a las Autoridades Hacendarias el agrupar de una manera eficiente y lógica todas aquellas modificaciones, reformas o bien adiciones que tengan que hacerse, ya que existirán momentos precisos para llevarlas a cabo y no como sucede en la actualidad, que si se le ocurre a la autoridad el ingresar una nueva forma fiscal para el pago de un derecho, lo puede llevar a cabo en el mes que guste; afectando al sujeto a quien está destinado la nueva disposición puesto que tiene que estar a la caza de las modificaciones para poder seguir pagando sus derechos con la forma correcta.

El número de modificaciones y adiciones es desmedida, en la actualidad no hay un manejo responsable de la política fiscal, nada puede justificar que hayan mas de catorce modificaciones al año de la Resolución Miscelánea Fiscal, es ridículo no tener un sistema que permita poner en orden este problema y es por eso que se propone el limitar estas publicaciones para que no se salgan de lugar o bien por la simple lógica de que sea de una manera ordenada y que cumpla con la encomienda de los principios de las contribuciones como la certidumbre, comodidad o economía.

Consideramos que un número razonable de publicaciones aisladas mejor conocidas como reformas, adiciones o modificaciones sean de un total de tres publicaciones durante la vigencia de la Resolución Miscelánea ya que esta tendría que ser publicada a más tardar los primeros quince días del mes de marzo del año calendario⁷⁵, estas se tendrían que publicar trimestralmente, es decir, cada publicación tendrá una diferencia de tres meses, quedando tan solo tres publicaciones al año, ya que si existiera una cuarta no contaría debido a que se empalma con la nueva publicación de la Resolución Miscelánea.

Para que quede claro lo expuesto con anterioridad, se hace la siguiente propuesta dividida en los siguientes puntos:

⁷⁵ Véase el punto 5.2.1 del presente Capítulo.

1. Las publicaciones aisladas a las que hace referencia el artículo 33, fracción I, Inciso g) del Código Fiscal de la Federación podrán ser publicadas durante la vigencia de la Resolución Miscelánea Fiscal.
2. Quedan limitadas a tan solo tres las publicaciones referidas con anterioridad y esto solo durante la vigencia de la Miscelánea Fiscal.
3. Las publicaciones aisladas versarán únicamente sobre reformas, modificaciones, adiciones o bien podrán derogar algunos de los artículos de la Resolución Miscelánea Fiscal; pero por ningún motivo podrán abrogarla o dictar una nueva Miscelánea Fiscal.
4. La primera publicación que adicione, modifique, derogue o reforme algún artículo de la Resolución Miscelánea Fiscal, se hará en el mes de junio del año calendario; la segunda será publicada en el mes de septiembre y la tercera en el mes de diciembre; las publicaciones se harán los días diecisiete de los meses mencionados, si cae en sábado o en domingo, la publicación se realizará al siguiente día hábil.

Con las propuestas que anteceden, se da una solución de fondo al problema de las constantes modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal, dándole tiempos específicos y ordenados que beneficiarán al contribuyente a tener una mejor planeación de sus finanzas, así como de conocer y aplicar adecuadamente los nuevos mecanismos por parte de las Autoridades Fiscales; además de que no habrá duda alguna de cuando tiene que estar atento el sujeto pasivo de la relación tributaria, puesto que se especifican las fechas para las reformas, adiciones o modificaciones a la Miscelánea Fiscal.

Asimismo los puntos arriba expuestos proporcionarán a la Autoridad Fiscal el tiempo suficiente para reunir las resoluciones a las que llegue para mejorar, simplificar y agilizar los trámites para que los contribuyentes realicen oportunamente el pago de sus obligaciones.

Lo que se busca con estas propuestas no es limitar a la Autoridad Fiscal, si bien es cierto que serán únicamente tres los momentos para publicar todas aquellas modificaciones que se crean pertinentes. es de tomar en cuenta que los tres momentos

tienen que ser bien aprovechados, es decir, se tiene que realizar un examen a conciencia primeramente del paquete de impuestos contenidos en la Ley de Ingresos para que pueda publicarse la Resolución Miscelánea Fiscal y posteriormente se tendrá que hacer un buen trabajo sobre las modificaciones, mecanismos o adiciones que se quieran hacer a las publicaciones adicionales para que esto se traduzca en beneficio de la recaudación; lo que se quiere dar a entender es que el trabajo ha sido defectuoso hasta el momento, puesto que no se pueden llevar a cabo tantas modificaciones a la Miscelánea Fiscal, ya que esto es síntoma de una mala elaboración de la misma, en cambio si nosotros delimitamos tiempos estaremos obligando tanto a las Autoridades Fiscales así como a los contribuyentes a hacer un uso correcto de la herramienta llamada Miscelánea Fiscal.

Aunado a lo anterior es importante mencionar que la política fiscal empleada en la actualidad es demasiado flexible, lo que ocasiona que puedan haber numerosos ajustes en cuanto a su manejo, pero da la impresión de que se está empleando de mala manera, afectando sin duda al país, siendo que el país requiere de disciplina y firmeza en el manejo de su Hacienda Pública y pese a que ha habido un incremento en las recaudaciones, esto no quiere decir que este funcionando el sistema impositivo para ello.

Es interesante el analizar la recaudación reciente, pero mas importante es el valorar la base de contribuyentes y su debido cumplimiento lo que sin duda deja mucho que desear; para ejemplificar lo anterior y según datos oficiales del Servicio de Administración Tributaria “que es el órgano encargado de cobrar los impuestos, en 2000 había en el Registro Federal de Contribuyentes 19 millones de personas, mientras que se calcula que había 32.9 millones de personas formalmente empleadas. De acuerdo con una investigación por el Centro de Investigación y Docencia Económicas (CIDE) se calcula que la evasión, elusión, Fraudes y otros tipos de incumplimientos tributarios representa casi el 50% del potencial recaudatorio de México”.⁷⁶

Con lo anteriormente escrito, nos damos cuenta de que no hay un progreso substancial en contra de los contribuyentes incumplidos y razón de ello la encontramos en la desconfianza, deshonestidad, predisposición de la persona hacia las Autoridades

⁷⁶ Astudillo Moya, Marcela, Revista. Momento Económico, Algunas Consideraciones Sobre la Nueva Hacienda Pública ¿Distributiva?, Núm. 119, Enero-Febrero de 2002, Págs. 18-23.

Fiscales, entre otras.⁷⁷ La propuesta encarnada en el presente capítulo puede traer como resultado la reducción de incumplimiento, el contribuyente no solo es susceptible de desánimo o desconfianza hacia los impuestos, sino que también hacia las autoridades y todo lo que ellas digan o hagan (entre ello claramente se encuentra la Miscelánea Fiscal).

5.2.3 FACULTADES RESTRINGIDAS A LA AUTORIDAD FISCAL.

Ya habiendo ofrecido las propuestas para reglamentar la Miscelánea Fiscal y dejando en claro cuales serán las ventajas obtenidas por dicho reglamento, es importante mencionar que rol deben de tomar las Autoridades Fiscales al respecto.

Como sabemos y hemos expuesto en anteriores capítulos⁷⁸ la Autoridad Fiscal juega un papel importantísimo en la Miscelánea Fiscal, ya que es ella la que dicta las resoluciones que después se incorporan en la Resolución Miscelánea Fiscal y es gracias a sus facultades que puede hacerlo y no intrrometerse en la esfera del poder Legislativo lo cual sería una afrenta a la soberanía de poderes.

Es por lo anterior que se debe especificar en el Reglamento que se propone los alcances en cuanto hace a la Miscelánea Fiscal por parte de la Autoridad Fiscal, quedando bien en claro que lo que se busca es el describir e implementar los tiempos de publicación, vigencia y reformas a la Miscelánea Fiscal; por lo que solo nos limitaremos a establecer el alcance y facultades de las Autoridades mencionada en cuanto a los temas que se exponen.

Si nosotros definimos los alcances y facultades en específico de la Autoridad Fiscal en la materia de las Resoluciones Miscelánea Fiscal, estaremos dando un gran paso hacia una correcta forma de uso de la Miscelánea; pero hay que ser cuidadosos al respecto, ya que no podemos invadir las funciones de la Autoridad en comento, debido a ellas tienen bien definidas sus funciones y facultades dentro de sus propias leyes que las rigen, tal es el caso de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que encuentra su

⁷⁷ Véase el capítulo IV, Págs. 89-99.

⁷⁸ Véase el capítulo III, Págs. 72-78.

principal sustento en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal; además de que tiene su propio reglamento interno, asimismo el Servicio de Administración Tributaria goza de una ley y un reglamento interno que le especifican sus funciones y alcances.

Es de hacer notar que las Resoluciones Miscelánea tienen su fundamento en diversas leyes y reglamentos, para ejemplificar lo anterior transcribiremos parte del contenido de la Miscelánea Fiscal para el 2004:

*"Con fundamento en los artículos 16 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación, 14, fracción III de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 4o., fracción XVII del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, y..."*⁷⁹

Como podemos observar en el párrafo anterior, se fundamenta la Miscelánea tanto en el Código Fiscal de la Federación, en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria; por lo que hace a las dos primeras disposiciones ya hemos comentado al respecto en el presente trabajo⁸⁰, ahora bien la Ley y el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria en los preceptos que toca a la Miscelánea nos expone lo siguiente:

LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

ARTÍCULO 14.- El Presidente del Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

I...

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

⁷⁹ Miscelánea Fiscal 2004, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de abril de 2004.

⁸⁰ Véase los Capítulos III y V del presente trabajo

REGLAMENTO DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Artículo 4o. El Presidente del Servicio de Administración Tributaria ejercerá las siguientes facultades:

I...

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

De los anteriores preceptos legales que se transcribieron resalta la facultad del Presidente del organismo en mención para expedir las disposiciones para poder eficientar y aplicar las legislaciones fiscales y aduaneras, es decir, puede expedir las Resoluciones a las que se hace mención en el artículo 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación; lo que nos deja bien en claro el alcance de la Autoridad Fiscal en cita.

Ahora bien tomando en consideración lo anterior, no es nuestra intención el de reglamentar hasta donde puede llegar la Autoridad Fiscal en lo que hace a sus resoluciones, ni tampoco pretendemos que se incluya nuevamente las facultades descrita en el Reglamento de Miscelánea Fiscal ya que esta por demás hacerlo; lo que se pretende al delimitar las funciones en este caso tanto del Secretario de Hacienda, así como del Presidente del Servicio de Administración Tributaria, es en lo tocante a la expedición, publicación y adiciones de la Miscelánea Fiscal, es decir, dejar en claro que tanto el Secretario del Ramo y el Presidente del órgano en mención tendrán que respetar los tiempos y cantidades de publicaciones tanto de la Resolución Miscelánea Fiscal así como de sus diversas adiciones y modificaciones.

Para lo anterior se propone incluir en el Reglamento de la Resolución Miscelánea Fiscal los siguientes puntos:

1. Es obligación del Secretario de Hacienda y Crédito Público así como del Presidente del Servicio de Administración Tributaria, el tener lista la Resolución Miscelánea Fiscal que será publicada a más tardar en la primera quincena el mes de marzo del año calendario.

2. Tanto el Secretario de Hacienda y Crédito Público así como del Presidente del Servicio de Administración Tributaria no podrán sobrepasar el número de publicaciones periódicas a las que se hace referencia en el presente Reglamento, siendo tan solo tres la cantidad permitida.
3. Las Autoridades Fiscales tendrán que publicar las resoluciones aisladas a más tardar en los meses permitidos por el presente Reglamento.
4. Las Autoridades Fiscales trabajarán conjuntamente con la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados para la elaboración de la Resolución Miscelánea Fiscal, así como para las posibles publicaciones de resoluciones aisladas que contengan modificaciones, reformas, adiciones o bien derogaciones. No será necesaria la aprobación de la Comisión de Hacienda para que las Autoridades Fiscales puedan emitir y publicar las posibles resoluciones o bien la Miscelánea Fiscal.

De los anteriores puntos encontramos las limitaciones necesarias a las Autoridades Fiscales para que no hagan un mal manejo de la Miscelánea Fiscal y aunque para el manejo de la Política Fiscal es necesaria una total libertad para la Secretaría de Hacienda, tampoco se puede exceder, puesto que como ocurre en la actualidad no hay uniformidad ni una constante en las publicaciones de resoluciones aisladas, siendo estas publicadas en gran cantidad y en cualquier tiempo que así lo crea necesario el Secretario del ramo.

Para terminar con este punto diremos que el regular y delimitar las funciones de las Autoridades Fiscales en comento, traerá como resultado el de una mejor planificación de la Resolución Miscelánea Fiscal, así como de las resoluciones que con posterioridad se publiquen aisladamente, lo que sin duda, nos beneficiará a los contribuyente puesto que se verá un trabajo con mayor conciencia y suficiente tiempo para su empleo. Es importante mencionar que el manejo de la Política Fiscal en México

es muy flexible, por lo que con este Reglamento se busca una mayor firmeza y sobre todo una mejor planificación de esa política que sin duda debe de manejarse con responsabilidad y determinación; aunque cueste perder margen de acción por una mayor y mas eficiente aplicación de la misma.

Así pues, podemos resaltar la necesidad de que la Miscelánea Fiscal sea reglamentada pues esto traerá múltiples beneficios, siendo el mayor para nuestro punto de vista el de la claridad de la Miscelánea debido a la certeza de cuando se publica la Resolución Miscelánea y cuando puede modificarse, permitiéndonos realizar adecuadamente la planeación para el cumplimiento de nuestras obligaciones y siendo esto de beneficio para la Hacienda Pública, puesto que veremos reflejada una mayor confianza y sobre todo una mejor recaudación.

Es sin duda para nosotros el Reglamento de la Resolución Miscelánea Fiscal una solución de fondo para que se le proporcione un mejor funcionamiento a tan importante herramienta de la Política Fiscal, la que ha sido utilizada con bastante frecuencia permitiéndole a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público llevar a cabo un trabajo más eficiente y otorgándole cierta una flexibilidad en tal manejo.

Nosotros creemos que al implementar el Reglamento de la Resolución Miscelánea Fiscal no es el resultado tan solo de una propuesta más, surge como una necesidad para frenar el mal manejo del instrumento mas recurrido en los últimos tiempos. En el presente trabajo no tratamos de menospreciar la capacidad o el sentido de responsabilidad por parte de las Autoridades Fiscales; lo único que se hizo fue dar las posibles soluciones hacia un manejo mas rígido de la Miscelánea, dejando establecidos los parámetros de vigencia, publicación, así como de las resoluciones aisladas todo esto con el fin de ayudar a tener un sistema tributario más eficiente, tener disposiciones legales claras, justas, fáciles de entender y de aplicar.

CONCLUSIONES

PRIMERA: Las Resoluciones Miscelánea Fiscal son disposiciones de origen netamente administrativas, las cuales agrupan numerosas reglas, lineamientos, directrices, así como interpretaciones que emite la Autoridad Fiscal a través del Presidente del Servicio de Administración Tributaria, en cuyas funciones y con participación directa del titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hacen valer lo contenido en el artículo 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación; publicando anualmente reglas de carácter general llamadas de manera incorrecta Ley de Miscelánea Fiscal, además de poder emitir reglas aisladas con vigencia menor a un año llamadas anexos, reformas y modificaciones a la Miscelánea Fiscal.

SEGUNDA: Las reglas administrativas que conforman a la Resolución Miscelánea Fiscal son de carácter general, abstracto e impersonal, es decir, son dirigidas a todos los gobernados y abarca los posibles casos concretos que se encuadren en el supuesto, por lo que se concluye que no tiene un destinatario fijo o bien personal. Hay dos tipos de reglas generales, las que se encuentran vinculadas a las normas legales (cuerpo normativo vigente), ya que la disposición legal une tanto a la obligación o el derecho en ella establecida al cumplimiento de la mencionada regla; y las autónomas que surgen a voluntad de la Autoridad Fiscal para facilitar el cumplimiento de la norma sin que haya disposición expresa en un cuerpo legal.

TERCERA: Consideramos que la Miscelánea Fiscal es una herramienta poderosa para el manejo de la Política Fiscal en el país por parte del encargado de la misma o sea, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; instrumento que ha sido mal empleado, debido a que no se cuenta con una reglamentación específica la cual establezca una vigencia definida, un número de reformas, modificaciones o bien derogaciones permitidas y los tiempos de estas para llevarlas a cabo. Lo anterior trae como resultado una confusión, inseguridad, falta de credibilidad y hasta enojo por parte del contribuyente hacia la Autoridad Fiscal, ya que tiene que estar al pendiente de dichas Resoluciones para poder cumplir a tiempo sus obligaciones.

CUARTA: Se advierte que existe un descuido en las normas fiscales, puesto que en muchas de ellas es difícil encontrar un espíritu de igualdad, economía, comodidad o bien, en ocasiones consideramos que no nos proporcionan la certidumbre que se necesita para confiar en ellas. Consideramos importantísimo que se vigile el constante cumplimiento de los principios rectores de las contribuciones, ya que si no se realiza, estaremos ante una norma injusta, cara, deficiente e incluso arbitraria; es por eso que la Miscelánea Fiscal debe de ser reglamentada ya que si se queda como hasta ahora, presentará los mismos vicios y defectos de una norma que no cumple con los principios y al ser reglamentada estaremos tutelando dichos principios dándole a la Resolución Miscelánea Fiscal una certidumbre (publicaciones definidas y controladas), legalidad (vigencia establecida), comodidad, igualdad y claridad (contenido claro y publicaciones exactas y periódicas).

QUINTA: Encontramos en la actualidad una baja recaudación, esto quiere decir que los contribuyentes no estamos cumpliendo con nuestras obligaciones y que la Autoridad Fiscal recaudadora (Servicio de Administración Tributaria) no está haciendo correctamente su trabajo; el primer problema se debe a una terrible desconfianza, inseguridad, malestar, desconocimiento y un difícil entendimiento de la norma fiscal, esta última es muy complicada, no es fácil su interpretación y hasta es en ocasiones contradictoria, por lo que el contribuyente traduce lo anterior en un incumplimiento de sus obligaciones y hasta en evasión de la misma; el segundo problema se debe a un deficiente manejo de recursos tanto humanos como monetarios para realizar el trabajo que le es encomendado a la Autoridad Fiscal, además de una corrupción al interior de la misma.

SEXTA: En la actualidad son tres los tipos de problemas que se generan por la aplicación de la Miscelánea Fiscal. El primero atañe a la índole Social viéndose reflejada la inconformidad del contribuyente por las numerosas publicaciones de modificaciones a las Resoluciones Miscelánea, así como por lo complicado de entenderlas. En segundo término tenemos el problema Político, el cual es el resultado de intereses partidistas y políticos, no resolviendo los problemas de los contribuyentes ya que la Miscelánea se toma más como un instrumento de corrección, que una herramienta de ayuda y perfeccionamiento. El tercer problema se encuadra en la

Economía, siendo esta la más delicada ya que la falta de una periodicidad, vigencia y facultades bien definidas las cuales estén contenidas en un cuerpo legal especial, lo que ocasionan al contribuyente que tenga que gastar sus recursos en actualizaciones para atender la Miscelánea y sus modificaciones.

SÉPTIMA: Atendiendo a la anterior conclusión encontramos que la Resolución Miscelánea Fiscal no tiene una vigencia, número de publicaciones definidas, o bien los alcances permitidos a las Autoridades Fiscales en cuanto a la Miscelánea, es por lo anterior que si nosotros planteamos una solución a los anteriores problemas, generaremos confianza, certidumbre, necesidad de cumplir y una obligación irrefutable de estar al corriente de nuestras obligaciones fiscales; ya que si logramos darle una vigencia definida, publicaciones exactas (con una cantidad limitada) y además, delimitamos las funciones y alcances de la Autoridad Fiscal, es entonces que estaremos frente a una Miscelánea Fiscal que servirá para cumplir con facilidad, rapidez y economía las obligaciones fiscales que nos corresponden; si no podemos darle solución a lo anterior, entonces seguiremos generando desconfianza, molestia y no podremos recaudar más y a un menor costo.

OCTAVA: Juzgamos necesario la regulación de la Miscelánea Fiscal mediante un Reglamento en donde deba quedar bien en claro la vigencia, publicación de la misma, los supuesto en el caso de no ser publicada a tiempo y sus soluciones; el número de publicaciones de Resoluciones aisladas que modifiquen, adicionen o deroguen; los tiempos en que deben de ser publicadas, así como también el delimitar el actuar de las Autoridades Fiscales en los puntos anteriores. Es por lo antepuesto que debe existir un Reglamento de la Resolución Miscelánea Fiscal el cual expida el Ejecutivo Federal para así dar una solución de fondo y otorgarle al contribuyente una herramienta que en verdad facilite el cumplimiento de las obligaciones; así como brindarle a la Autoridad Fiscal el instrumento idóneo para llevar a cabo su cometido y así poder tener una Política Fiscal responsable, siendo ésta constante y disciplinada pero flexible y evolutiva al mismo tiempo.

BIBLIOGRAFÍA

- Acosta Romero, Miguel,
Compendio de Derecho Administrativo, Parte General. 2ª ed., Ed. Porrúa, México, 1998.
- Acosta Romero, Miguel,
Teoría del Derecho Administrativo, Primer Curso. 10ª ed., Ed. Porrúa, México, 1991.
- Astudillo Moya, Marcela,
Revista, Momento Económico, Algunas Consideraciones Sobre la Nueva Hacienda Pública ¿Distributiva?. Núm. 119, Enero-Febrero de 2002.
- Bermúdez González, Ismael,
Introducción al Derecho. 4ª ed, Ed. Porrúa, México, 2000.
- Bufanda Sáinz,
Principios y Elementos del Estado en Materia Tributaria. Ed. PAC, México, 2001.
- Carrasco Iriarte, Hugo,
Derecho Fiscal I. 4ª ed., Ed. IURE Editores, México, 2001.
- Carrasco Iriarte, Hugo,
Diccionario de Derecho Fiscal. t. I, Ed. Oxford, México, 1999.
- Carrasco Iriarte, Hugo,
Principios Constitucionales de las Contribuciones. 4ª ed., Ed. UNAM, México, 1998.
- Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz (coord.),
Derecho Financiero. Ed. McGraw-Hill Interamericana, México, 1997.
- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto,
Principios de Derecho Tributario. 4ª ed., Ed. Limusa, México, 2003.
- Diep Diep, Daniel,
El Tributo y la Constitución. 2ª ed, Ed. PAC, México, 1994.
- Flores Zavala, Carlos,
Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. 5ª ed., Ed. Porrúa, México, 1981.
- García Vizcaino, Catalina,
Derecho Tributario: Consideraciones Económicas y Jurídicas. Ed. Depalma, Buenos Aires, 1996.

- Garza, Sergio Francisco de la ,
Derecho Financiero Mexicano, *Edición 5*, México; Porrúa, 1973.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M.,
Derecho Financiero. Ed. Desalma, Buenos Aires, 1962.
- Mabarak Cerecedo, Doricela,
Derecho Financiero Público. México; McGraw-Hill, c1995.
- Margain Manautou, Emilio,
Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Ed. Porrúa, México, 1991.
- Martín, José María,
Derecho Tributario Procesal. Ed. Depalma, Buenos Aires, 1987
- Montero Rocha, Beatriz,
Apuntes de Derecho. Vol. I, Ed. TEC, México, 2003.
- Noguez Noguez, Margarita,
Origen, Naturaleza y Significado de la Miscelánea Fiscal, Tesis, UNAM, México 1994.
- Palo Tabeada,
Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva en el Marco de la Técnica Jurídica. t II, Ed. Tecnos, Madrid, 1976.
- Ponce de León García, Moris Carlos,
Elementos Personales del Derecho Tributario Administrativo. 4ª Ed, Ed. Trillas, México, 1999.
- Quintana Valtierra, Jesús y Yañez, Jorge, Rojas,
Derecho Tributario Mexicano. 6ª ed., Ed. Porrúa. México, 2000.
- Ramírez Valenzuela, Alejandro,
Introducción al Derecho Mercantil y Fiscal. Ed. Limusa, México, 1998.
- Reyes Altamirano, Rigoberto,
Diccionario de Términos Fiscales. Ed. Taxxx, México, Actualización a 1998.
- Rodríguez Lobato, Raúl,
Derecho Fiscal. 2ª ed., Ed. Oxford, México, 2002.
- Sánchez Hernández, Mayolo,
Derecho Tributario. Ed. Cárdenas, México, 1988.
- Sánchez Piña, José de Jesús,
Derecho Fiscal. 8ª Ed., Ed. PAC, México, 2004.

- Sánchez Crespo, Marina,
Inconstitucionalidad de la Llamada Miscelánea Fiscal. Tesis, UNAM, México
1998.
- Solalinde Trejo, Juan Luis,
La Administración Pública en México. Ed. Independiente, Universidad Abierta,
México, 2002.
- Téllez Valdés, Julio,
Derecho Informático. Ed. McGraw Hill, Serie Jurídica, México.
- Vallado Miguel, Fausto Enrique,
Principios Generales de Administración Tributaria. Ed. Pac, México, 198-?.
- Villoro Toranzo, Miguel,
Introducción al Estudio del Derecho. 7ª ed., Ed. Porrúa, México. 1987.
- Witker Velásquez, Jorge,
Derecho Tributario Aduanero. Ed. UNAM, Instituto de Investigaciones
Jurídicas, México, 1995.

LEGISLACIÓN

- Código Fiscal de la Federación, Ed. ISEF.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Ed. Porrúa.
- Ley del Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal, Ed. Porrúa.
- Ley del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Ed. Porrúa.
- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, Ed. Porrúa.

HEMEROGRÁFICA

- Diario Oficial de la Federación, Publicación de marzo de 2002.
- Resolución Miscelánea Fiscal 1995, México; Ediciones Fiscales ISEF, 1995.
- Resolución Miscelánea Fiscal 2002: con títulos a las 529 reglas publicadas, 17a ed. México, D.F.; Ediciones Fiscales ISEF, 2002.
- Resolución Miscelánea Fiscal 2004, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de abril de 2004.

CONSULTAS ELECTRÓNICAS

- www.tff.gom.mx/clegal
- www.sat.gob.mx
- www.shcp.gob.mx/mist00.html
- Diccionario Jurídico CD, México, 2000.