



318508
2
24j

UNIVERSIDAD INTERCONTINENTAL

ESCUELA DE CONTADURIA
CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD AUTONOMA DE MEXICO
1983 - 1987

" REFLEXIONES SOBRE LA
RESOLUCION FISCAL MISCELANEA "

FALLA DE ORIGEN

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A:
GERARDO AGUILAR ESTRADA

ASESOR DE TESIS:
C.P. RAFAEL VAZQUEZ BUSTAMANTE

MEXICO D. F.

1995.



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está 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.

INDICE

	Pág.
INTRODUCCION.....	1
METODOLOGIA.....	3

CAPITULO PRIMERO

1.1. La Constitución y los principios de las contribuciones.....	11
1.2. Contribución para el Gasto Público.....	12
1.3. Legalidad.....	15
1.4. Obligatoriedad.....	21
1.5. Generalidad.....	23
1.6. Proporcionalidad.....	27
1.7. Equidad.....	35

CAPITULO SEGUNDO

ASPECTOS CONSTITUCIONALES DE LOS REGLAMENTOS Y CIRCULARES

2.1. La Constitución y los reglamentos.....	39
2.2. La Constitución y las circulares.....	46

CAPITULO TERCERO

LA RESOLUCION FISCAL MISCELANEA

3.1. Antecedentes.....	56
3.2. Naturaleza Jurídica de la Resolución Fiscal Miscelánea.....	62
3.3. Inconstitucionalidad de la Resolución Fiscal Miscelánea.....	64
CONCLUSIONES.....	70
BIBLIOGRAFIA.....	72

INTRODUCCION

Como se ha visto en el pasado, las autoridades hacendarias han estrechado sus acciones de fiscalización hacia los contribuyentes, esto conlleva serias implicaciones para aquellos que con dolo o por ignorancia infringen las disposiciones fiscales.

Es pues muy clara la importancia que en el desarrollo de cualquier actividad remunerativa tienen las disposiciones fiscales.

Y es precisamente por la gran cantidad de disposiciones tributarias que existen, que los contribuyentes se encuentran ante la problemática primero para conocerlas, luego interpretarlas y por último aplicarlas correctamente. En este sentido hablamos por citar algunas del Código Fiscal de la Federación, su Reglamento, la Ley del Impuesto sobre la Renta, su Reglamento, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, su Reglamento, la Ley del Impuesto al Activo, su Reglamento y entre muchas otras más, la Resolución Fiscal Miscelánea cuya vigencia es anual, y que a partir del 1° de abril de 1994 se divide en dos partes que cambian su nombre, la primera de ellas por el de "Resolución que establece para 1994 Reglas Fiscales de carácter general relacionadas con el Comercio Exterior" y la segunda por la de "Resolución que establece para 1994 reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el Comercio Exterior".

Es en estas Resoluciones, que en obvio de tiempo así llamaremos, en donde encontraremos aspectos que despiertan mi interés y sobre las cuales efectuaremos un análisis en el desarrollo de este trabajo.

METODOLOGIA

La metodología, es la lógica que se sigue en el desarrollo de un trabajo de investigación, es decir es el orden en la definición de objetivos, la forma de desarrollar el trabajo, la adecuada interpretación de los resultados a conclusiones obtenidas, para la obtención de soluciones al o los problemas planteados. Como sabemos, toda actividad humana tiene que necesariamente repasar una metodología si se desea obtener resultados eficientes. Así las cosas, al elaborar una tesis es pues una actividad humana, entonces habrá de atenderse a una metodología. Expreso así la validez e importancia que reviste para el lector, como la tuvo para mí, el conocer la "Metodología utilizada en el desarrollo de este trabajo de investigación documental.

DISEÑO DE LA INVESTIGACION.

SELECCION DEL TEMA.

El tema seleccionado se obtuvo aplicando lo que conocemos como "Procedimiento Deductivo", este método consiste básicamente en dirigir la óptica o atención de una investigación, en primera instancia, al aspecto general o grueso de la temática, para de ahí, ir estrechando esta óptica hasta llegar al más específico punto de atención posible, en función a ello el tema se seleccionó como sigue:

PASO I. Nivel de Escolaridad.

- Licenciatura

PASO II. Carrera

- Licenciatura en Contaduría

PASO III. Areas de Estudio

- Area Docente
- Area de Especialización
- Area de Investigación

Area Docente:

- a) Contaduría

Area de Especialización:

- a) Derecho Fiscal

Area de Investigación

- a) Legislación Tributaria

PASO IV. Tema Genérico

- La Resolución Fiscal Miscelánea

PASO V. Tema Especifico

- Tema Genérico elegido: Resolución Fiscal Miscelánea.

PASO VI. Especificación del Tema Seleccionado
-Reflexiones sobre la Resolución Fiscal Miscelánea

EXPOSICION DE MOTIVOS.

Desde sus orígenes, y sin tener la jerarquía de ley, la Resolución Fiscal Miscelánea (Resolución) ha planteado innumerables disposiciones a través de las que el legislador pretende imponer cargas y obligaciones a los contribuyentes. Asimismo ha sido objeto de constantes modificaciones, lo que la ha llevado a ser un instrumento en ocasiones complejo para su interpretación y aplicación.

Así las cosas vemos que gran cantidad de contribuyentes se encuentran ante situaciones que ponen en riesgo sus operaciones, y lo peor de todo es que lo ignoran.

En virtud de lo anterior y debido al hecho de que mi desarrollo profesional se ha enfocado al aspecto impositivo y con el propósito también de ampliar mi área de conocimiento, he seleccionado este tema, ya que si en alguna forma logro contribuir con la difusión y comprensión de las disposiciones que contiene la "Resolución" lograré que mi trabajo cumpla con uno de los objetivos para el que fue desarrollado.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Cabe señalar que un adecuado planteamiento de la problemática a estudiar permitirá un desarrollo óptimo del trabajo de investigación.

Así las cosas, de entre una gran variedad de proposiciones concerniente al tema seleccionado "Reflexiones sobre la Resolución Fiscal Miscelánea", seleccioné el siguiente problema:

¿La Resolución Fiscal Miscelánea se expide dentro de un marco jurídico adecuado?

OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

- a) Concluir si la Resolución se expide dentro de un marco jurídico adecuado.
- b) Ampliar mi área de conocimientos.
- c) Proporcionar a profesionistas y estudiantes un medio integral básico, para que se inicien en el análisis y comprensión de las disposiciones que contiene la Resolución Fiscal Miscelánea.
- d) Cumplir con el requisito del desarrollo de una tesis documental para sustentar el examen profesional y obtener el título de Licenciado en Contaduría.

CLASE DE INVESTIGACION.

Previo la implantación al problema, se efectuó una revisión selectiva del material documental que se había desarrollado entorno al tema, asimismo la investigación se desarrolló en forma documental y de campo, recurriendo a fuentes tanto directas como indirectas.

HIPOTESIS DE TRABAJO.

La hipótesis de trabajo planteada es la siguiente:

La Resolución Fiscal Miscelánea se expide dentro de un marco jurídico adecuado?

Variable independiente - Marco jurídico adecuado.

Variable dependiente - La Resolución Fiscal Miscelánea.

OBTENCION DE DATOS.

La recopilación de información, respecto del problema, y de la hipótesis de trabajo planteados, fue documental, a través de diversos seminarios y al cursar la especialidad en derecho fiscal y el diplomado de contribuciones, así como en mi experiencia profesional.

LA RECOPIACION DOCUMENTAL SE EFECTUO COMO SIGUE:

a) Se revisaron numerosos artículos , libros, apuntes y tesis, transcribiendo, en un registro creado para tal efecto, aquellos datos relevantes, o se señalaron en los mismos documentos aquellos puntos de interés para su posterior consulta.

b) El material documental se obtuvo en:

- Biblioteca de la Universidad Intercontinental, Universidad Iberoamericana y Universidad Nacional Autónoma de México.

- Diario Oficial de la Federación.

- C.P. Mario Rubén Pineda Calderón, C.P. Luis Felipe Hidalgo Torres.

- Despacho Mancera Hermanos y Cía, S.C.

- Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Nacional Autónoma de México.

- Instituto Mexicano de Contadores Públicos de México.

- Instituto Mexicano de Ejecutivos en Finanzas.

- Universidad Panamericana, División de Estudios de Posgrado.

PROCESAMIENTO DE DATOS

Una vez recopilada la información, se elaboró un registro de la misma en forma de tratado.

Lo anterior me permitió mantener un acceso directo y sencillo a cada uno de los temas o información requeridos durante el desarrollo del presente trabajo.

INTERPRETACION DE RESULTADOS.

Durante esta parte se interpretaron los resultados obtenidos, apoyándome para ello en el estudio de la recopilación de información a que hago mención en la obtención de datos, así mismo efectué una comparación entre estos datos y los resultados obtenidos e interpreté esta información, obteniendo de esta manera una explicación al problema investigado.

Lo anterior sirvió de base para la comprobación de la hipótesis planteada:

"La Resolución Fiscal Miscelánea se expide dentro de un marco jurídico adecuado".

LIMITACIONES

Las limitaciones se refieren a los alcances del trabajo, que en este caso son las siguientes:

1a. El trabajo se efectuó y condujo en el año de 1994, por lo que comprende las disposiciones relativas conocidas hasta ese año.

2a. La licenciatura que cursé es en contaduría, por lo que el análisis se efectuó en base a esta preparación y a la experiencia, y no pretende ser exhaustivo análisis jurídico, toda vez que este sería propio de un Licenciado en Derecho.

CAPITULO PRIMERO

1.1. LA CONSTITUCION Y LOS PRINCIPIOS DE LAS CONTRIBUCIONES.

Nuestro sistema jurídico, habla de normas constitucionales y ordinarias. Las constitucionales derivan del Congreso Constituyente y se contienen en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Las ordinarias son formadas por el Congreso de la Unión y las Legislaturas de los Estados. Es por eso que las normas ordinarias deben subordinarse a las normas constitucionales y no deben contravenirlas.

La Constitución establece los principios fundamentales de las contribuciones y los lineamientos jurídicos a los que toda ley tributaria debe sujetarse.

El artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución establece:

"ARTICULO, 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

V.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

De este artículo se desprenden seis principios que debe observar toda ley tributaria como sigue:

- 1) Principio de Contribución para el gasto público
- 2) Principio de Legalidad
- 3) Principio de Obligatoriedad
- 4) Principio de Generalidad
- 5) Principio de Proporcionalidad
- 6) Principio de Equidad

1.2. VINCULACION CON EL GASTO PUBLICO

Este principio nos señala que los recursos recaudados por el Estado provenientes de las contribuciones, deben ser destinados a sufragar el gasto público.

En relación al gasto público, solo se contemplará el criterio sostenido por nuestro máximo Tribunal, en relación a lo que se debe entender por este concepto, pues éste además de ser una fuente formal del Derecho Fiscal, es el criterio que más se acerca al concepto de gasto público al que el Congreso Constituyente de 1917 se refirió, pues ante lo subjetivo del concepto de gasto público, podría pensarse que es cualquier gasto que el Estado realice. al respecto debemos analizar la siguiente tesis jurisprudencial:

"GASTOS PUBLICOS.- Por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a las funciones y servicios públicos".

QUINTA EPOCA:

Tomo LXV, Pág. 2723.- Arrianganagua Peón Manuel.

Tomo LXIV, Pág. 398.- Cabezut, Alberto M. y Coags.

Tomo LXIV, Pág. 5417.- Cabezut, Alberto M. Coags.

Tomo LXXV, Pág. 3603.- Mora, Manuel F.

Tomo LXXVI, Pág. 648.- Domínguez Peón Alvaro.

Apéndice de Jurisprudencia de 1917 a 1965 del
Semanario Judicial de la Federación. Tercera Parte.
Segunda Sala. Pág. 155.

Ante el posible dilema de entender que el gasto público es cualquier erogación que realiza el Estado, adoptamos el de la anterior tesis jurisprudencial, agregándole que el gasto público debe ser destinado a satisfacer una necesidad colectiva y que la erogación por este concepto se encuentre comprendida en el Presupuesto de Egresos de la Nación.

Se considera importante transcribir el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por lo que hace al concepto y alcance de gasto público, tesis de jurisprudencia que en su parte conducente nos señala lo siguiente:

GASTO PUBLICO, NATURALEZA
CONSTITUCIONAL DEL,- "El gasto público
doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social
y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre
"gasto público", que el importe de lo recaudado por la
Federación, a través de los impuestos, derechos,
productos y aprovechamientos, se destinan a la

satisfacción de las atribuciones del Estado relacionados con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos..."

Amparo en revisión 529/62.- Transporte de Cargas Modelo, S.A.

Amparo en revisión 2494/62.- Carlos Manuel Espinoza y coagraviados.

Amparo en revisión 1529/62.- José Cardona Saldaña y coagraviados.

Amparo en revisión 1553/62.- Autotransportes Orendain, S.A. de C.V.

Amparo en revisión 1668/61.- Enrique Contreras Valladares y coagraviados.

Informe 1969. Sala auxiliar. Pág. 25.

Como sabemos, y en base a lo mencionado anteriormente, el gasto público debe ser destinado a satisfacer una necesidad de la colectividad; es por esto que se ha suscitado el problema y la discusión en nuestra doctrina respecto a si se puede destinar el fruto de un tributo a un determinado fin.

El criterio jurisprudencial antes citado nos señala que toda vez que los diversos renglones que configuran el Presupuesto de Egresos de la Nación, tienen objetivos bien determinados, no debemos entender que por el hecho que una determinada Ley que regule un impuesto, y que esta misma Ley señale un fin específico para el rendimiento de dicho tributo deba considerarse como no destinada a sufragar el gasto público, es decir, lo único

que estaría ocurriendo es que el destino del rendimiento de un tributo estaría determinado en dos leyes distintas.

En conclusión, podemos señalar que el Principio de Contribución para con el gasto público, es un elemento esencial de todo tributo, en el sentido que los rendimientos que obtienen la Federación, los Estados y los Municipios a través de las contribuciones, deben de estar destinados al Gasto Público, entendiendo esto como toda erogación, previamente contenida en el Presupuesto de Egresos de la Federación o de Entidades Federativas en su caso, destinada a satisfacer necesidades de la colectividad mediante los servicios públicos y demás funciones que realice el Estado.

1.3. DE LEGALIDAD

El multicitado artículo 31, fracción V de nuestra Constitución Política, indica en la parte final que es obligación de los mexicanos contribuir con los gastos públicos, "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes" derivándose de la última frase el Principio de Legalidad en las contribuciones, puesto que dicho artículo expresamente dispone que únicamente se podrán establecer contribuciones mediante leyes, es decir, mediante actos material y formalmente legislativos.

Este principio debe entenderse en el sentido de que para que exista una relación tributaria entre el Estado y los particulares, debe existir una ley, permitiendo con ello que el ciudadano conozca el límite de su obligación y

también evitar que el Estado en forma arbitraria establezca los tributos para sufragar sus gastos, independientemente de si son o no necesarios. Este principio es congruente con el principio de certeza jurídica, ya que no se podrá aplicar una contribución que no esté consignada de manera expresa, en una ley, por lo que resulta aplicable el aforismo latino "nullum tributum sine lege", es decir, no puede existir un tributo sino está contenido en una ley.

Constitucionalmente, sólo el Congreso de la Unión y las Legislaturas de los Estados gozan de la facultad de establecer leyes impositivas, excepción hecha de las circunstancias a la que se refieren los artículos 29 y 131 de nuestra Ley Suprema, que establecen la posibilidad de que el Presidente de la República legisle en causas de suspensión de garantías y en materia de comercio exterior respectivamente.

Ahora bien, una vez que conocemos que toda ley tributaria debe entenderse formal y materialmente expedida para cumplir con el principio de legalidad, es necesario referirnos a otros requisitos que toda ley impositiva debe cumplir con el objeto de ser acorde con el principio de legalidad a que todo impuesto debe sujetarse.

Por lo anterior, nos referimos en primer lugar a que toda contribución debe estar contenida en la Ley de Ingresos que anualmente expide el Congreso de la Unión, en segundo lugar, todo impuesto debe estar debidamente consignado en una ley especial, es decir, en una ley que lo reglamente debidamente, en la que se establezcan con certeza todos los elementos y características del tributo.

La Ley de Ingresos constituye un catálogo donde se mencionan las cantidades y los conceptos de ingresos que el Estado percibirá en un determinado año.

En este orden de ideas cabe concluir con las mismas palabras que el tratadista Valdez Villarreal.

"Las contribuciones que no estén comprendidas en la Ley de Ingresos entran en suspensión de vigencia, y solamente obligan a los particulares las que aparezcan en la Ley de Ingresos".⁽¹⁾

Si la ley especial consigna de manera expresa los caracteres del tributo, el contenido y alcance de la obligación fiscal, la autoridad se encuentra forzosamente obligada a acatarla y en ningún momento podrá ir más allá de lo expresamente consignado en la Ley, en caso contrario la autoridad estaría actuando arbitrariamente dando lugar a una clara violación constitucional, consistente en no respetar el principio de legalidad contenido en la fracción V del artículo 31 Constitucional.

De esta manera lo ha establecido la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente tesis jurisprudencial:

(1) Miguel Valdez Villarreal, *Principios Constitucionales que regulan las contribuciones*. En *Estudios de Derecho Público Contemporáneo*, UNAM/FCE, México, 1972, Pág. 338.

"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE DEBEN SALVAGUARDAR LOS.- Al disponer el artículo 31, fracción V de la Constitución Federal, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que disponen las leyes" no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero esté establecido por ley, segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el pago de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida. Es decir, el principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto, la base y la cantidad de la prestación, por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. En resumen el principio de la legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, "nullum tributum sine lege".

Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera.- 31 de agosto de 1976.- Unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 5332/75.- Blanca Meyerberg de González.- 31 de agosto de 1976.- Unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 5464/75.- Ignacio Rodríguez Treviño.- 31 de agosto de 1976.- Unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 1008/76.- Antonio Hernández Abarca.- 31 de agosto de 1976.- Unanimidad de 15 votos

Resulta también aplicable la siguiente tesis:

"IMPUESTO, OBJETO Y SUJETO PASIVO DIRECTO DE LOS. CONCEPTO.-

Es bien conocida la doctrina que sustenta el punto de vista de que toda ley impositiva debe contener, entre otros elementos configurativos del impuesto, estos dos:

- 1) El objeto del impuesto; y
- 2) El sujeto pasivo directo del impuesto.

El objeto del impuesto es el hecho o las circunstancias de hecho cuya realización o existencia dan nacimiento a la obligación tributaria, en este caso en favor de la Hacienda Pública Federal.

Y es sujeto pasivo directo del impuesto, el obligado a satisfacer el acto soberano y unilateral del Poder Legislativo, por virtud del cual se decreta dicho impuesto.

Amparo en revisión 1017/1958. Inmobiliaria María de Lourdes, S.A.- Octubre 27 de 1969.- 5 votos."

SALA AUXILIAR (Materia ADMINISTRATIVA).

Informe 1969. Pág. 97

Toda contribución que reúna los caracteres antes mencionados estará ajustándose al Principio de Legalidad consagrado por nuestra Carta Magna en su artículo 31, fracción IV.

El señor Licenciado Adolfo Arrijo Vizcaíno, al analizar este principio, concluye de la siguiente manera:

"...La consagración legal de todas las situaciones que se presenten en el ámbito hacendario ha sido... una garantía elemental de seguridad para los ciudadanos... sólo la ley permite que el particular conozca de antemano hasta donde llega su obligación de contribuir al sostenimiento del Estado.... Por eso la existencia de normas jurídicas tributarias constituye la mayor barrera que puede oponerse a la actitud arbitraria de quienes detentando el poder público, pretenden utilizar el derecho que el Estado tiene de exigir aportaciones económicas de sus gobernados como pretexto para hacerlos víctimas de toda clase de abusos y confiscaciones".⁽²⁾

Considero que el autor citado, en forma clara expone la finalidad del principio de legalidad de las contribuciones, siendo ésta el que los contribuyentes tengan la garantía de conocer los límites de sus obligaciones tributarias, para así evitar abusos del Estado al exigir o establecer tributos.

(2) *Adolfo Arrijo Vizcaíno, Op. Cit. Pág. 196.*

De lo anterior podemos concluir que el Principio de Legalidad de las Contribuciones básicamente consiste en lo siguiente:

La existencia de una contribución debe estar establecida en una ley que sea material y formalmente un acto legislativo.

Que la Ley en la que se establezca la obligación tributaria, defina en forma clara los límites de la obligación tributaria del contribuyente, para evitar de esa forma cualquier arbitrariedad que la autoridad pudiere incurrir en contra de aquel.

1.4. OBLIGATORIEDAD

Este principio señala expresamente la obligación de los mexicanos a contribuir con el gasto público. Sin embargo y cuando se den los hechos de la hipótesis normativa, nuestra Ley Suprema, considera también que cuando así se sitúen no hay limitación alguna para que el Congreso de la Unión obligue a los extranjeros a contribuir para sufragar los gastos públicos.

Quisiera citar al Licenciado Arrijo Vizcaino con lo siguiente:

"En tales condiciones, el principio de Obligatoriedad en Materia Fiscal tiene que entenderse en función no de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, sino como una auténtica obligación pública no es, en modo alguno, una donación graciosa o una aportación voluntaria. Se trata

de un verdadero sacrificio económico que las circunstancias imponen a la ciudadanía con el objeto de que pueda contar con una serie de servicios públicos y obras de beneficio colectivo, sin las cuales la vida en sociedad resultaría prácticamente imposible. Por eso nuestra Constitución le impone el carácter de obligación pública y por eso faculta expresamente al Estado para llevar a cabo en las situaciones que así lo ameriten, el aludido procedimiento económico-coactivo. Recuérdese que el segundo párrafo del Artículo 22 de nuestra Ley Suprema dispone textualmente que "No se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas".⁽³⁾

De lo anterior se desprende que el Principio de Obligatoriedad de los impuestos, se justifica en virtud de la necesidad que tiene el Estado de sufragar los gastos realizados para la prestación de servicios públicos, siendo lógico que si el Estado atiende necesidades colectivas vía obras públicas, siendo lógico que los particulares sufragen los gastos del Estado, máxime que en última instancia, son aquellos los beneficiados.

En conclusión, el principio de Obligatoriedad, básicamente contiene:

(3) ADOLFO ARRIOJA VIZCAINO, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, México, D.F. 1989, Pág. 184.

- No es solamente obligación de los mexicanos la de pagar contribuciones, sino también de los extranjeros, siempre y cuando ambos se sitúen en la hipótesis normativa de la ley tributaria respectiva.

- La obligación de pago de contribuciones se justifica en el destino que el Estado le da a las mismas, como lo es el sufragar los gastos ocasionados por los servicios públicos que presta.

En caso del incumplimiento por parte de los contribuyentes con la obligación que le imponen las leyes tributarias, se justifica el uso de las facultades económicas-coactivas del Estado, pues dichas contribuciones, repito, se destinan entre otros a sufragar los gastos por los servicios públicos que presta el mismo.

1.5. GENERALIDAD

El sujeto que se encuentren en el mismo supuesto de una norma tributaria, tendrán que cumplir con la obligación que se les impone en la misma.

Deben pagar las contribuciones aquellos que además de situarse en una hipótesis normativa, realicen una determinada actividad por la cual obtengan un ingreso, este principio observa la capacidad económica o contributiva de los contribuyentes.

Al respecto el Maestro Flores Zavala al referirse al principio en comento, señala:

"El principio de generalidad quiere decir que todos deben de pagar impuestos, o en términos negativos, que nadie debe de estar exento de la obligación de pagar impuestos. Sin embargo, no debe de entenderse en términos tan absolutos esta obligación sino limitada por el concepto de capacidad contributiva, es decir, que todos los que tengan alguna capacidad contributiva, estarán obligados a pagar impuestos; nadie que tenga capacidad contributiva debe de estar exento de la obligación de pagarlos. Tampoco debe de entenderse esta regla en el sentido de que todos deben de pagar todos los impuestos, habrá impuestos que solo deban pagar ciertas personas y otros serán a cargo de otras, lo que se debe procurar es que el sistema de impuestos afecte a todos en tal forma, que nadie con capacidad contributiva deje de pagar algún impuesto".⁽⁴⁾

Como se apreció en esta cita aquel que se sitúe la hipótesis normativa que contemple la ley deberá pagar las contribuciones que se deriven.

Sin embargo señala que no todos debemos de contribuir, sino aquellos que tienen capacidad contributiva entendiendo por capacidad contributiva, la posibilidad medida en términos monetarios, para contribuir al sostenimiento de cargas públicas.

(4) ERNESTO FLORES ZAVALA, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Editorial Porrúa, S.A., México D.F., 1963 Pág. 126

Lo que garantizará el cumplimiento de este principio, será la existencia de una ley, que a su vez tiene que ser abstracta, impersonal y general.

Por otra parte el principio de generalidad de los impuestos debe entenderse como contrario a disposiciones privativas, expresamente prohibidas por el artículo 13 de la Constitución Política Mexicana, mismo que señala que ninguna persona puede ser juzgada por leyes privativas. Al respecto comenta el siguiente criterio jurisprudencial:

"IMPUESTO SOBRE LA RENTA. ARRENDAMIENTO DE BIENES INMUEBLES PARA FINES ESPECIFICOS. EL ARTICULO 125, FRACCION XII, DE LA LEY DE LA MATERIA. REFORMADO POR DECRETO DEL 30 DE DICIEMBRE DE 1955, NO ES LEY PRIVATIVA SINO GENERAL Y EQUITATIVA.- La generalidad de la norma impositiva radica en que se aplica, sin excepción, a todos los arrendamientos de inmuebles destinados entre otros, a hoteles, y esa misma igualdad hace, motiva y justifica que se ajuste a lo previsto por la fracción IV del invocado artículo 7, al propio tiempo que no se esté dentro del concepto de ley privativa prescrito por el artículo 13 de la Carta Magna de la Nación.

La generalidad de la norma contenida en la fracción XII del artículo 125 reformado, de la ley del Impuesto Sobre la Renta en mención, surge de su aplicación a todos los arrendamientos, entre otros, de inmuebles destinados a hoteles y que de acuerdo con las leyes produzcan ingresos por virtud de dicho arrendamiento. Esta igualdad, como se ha reconocido en el precedente a

jurisprudencia que obra en la página 897 del tomo XXXVI del Seminario Judicial de la Federación, 5a. Epoca es manifiesta en cuanto a que "las leyes relativas a cierta clase de personas, como los marineros, los fabricantes, los salteadores, los propietarios de alguna clase de bienes, no son disposiciones privativas, porque comprende a todos los individuos (o personas morales), que se encuentren o lleguen a encontrarse en la clasificación establecidas.

Una ley impositiva no pierde su carácter general solo porque no comprenda, como sucede en el caso del invocado artículo 125, fracción XII, reformado, a todos los contratos de arrendamiento pues ello sería confundir generalidad con universalidad, y la generalidad de la ley impositiva estriba en que se aplique a todas las personas físicas o morales o unidades económicas que queden comprendidas dentro de la clasificación prevista por ella. Tratándose del mismo artículo 125 fracción X reformado, su generalidad es manifiesta al gravar impositivamente a todos los arrendamientos de bienes inmuebles que por la función a la que están dedicados hacen que se perciban mayores ingresos.

Es pues inconcluso que la norma contenida en la fracción XII del artículo 125, reformado, de la ley impositiva en estudio, satisface el requisito de equidad exigido, para las leyes fiscales la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de México.

Amparos acumulados en revista 6697/58. Leobardo Reynoso y Hotel Canadá y nexos, S.A. 27 de abril de 1970. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza.

Amparos acumulados en revisión 6804/56. Guillermo Kunhardt Remus y otros. 27 de abril de 1970. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza.

Amparos acumulados en revisión 45/59. Inmuebles Mose, S.A. y otros. 27 de abril de 1970. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza.

Amparos en revisión 2994/57. Compañía Inmobiliaria Hilda, S.A. 27 de abril de 1970. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza.

Amparo en revisión 3238/57. Pablo Gutiérrez García. 27 de abril de 1970. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza.

Como se observa el anterior criterio señala que una ley impositiva no pierde su carácter general porque alcance a un determinado sector de la población o actividad económica.

En resumen pues, la Generalidad establece que las cargas tributarias contenidas en cada ordenamiento, alcancen sin ser específicas al mayor número de contribuyentes y que estas no se soporten solamente por un solo grupo de ellos, considerando siempre la capacidad contributiva de los mismos.

1.6. PROPORCIONALIDAD

Nuestra Constitución Política, indica que toda contribución debe de ser proporcional, sin embargo no se establecen los elementos que debe de contener una norma impositiva para solventar el mandato constitucional de ser proporcional. La doctrina y jurisprudencia que más adelante citaré

establecen parámetros que nos permiten aclarar y establecer el concepto de proporcionalidad.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha venido manifestando los siguientes criterios:

"IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LAS TARIFAS PROGRESIVAS.- En mérito de su debida función en la doctrina fiscal, habrá que contestar que lo arbitrario de una tarifa progresiva es que quede a juicio de la autoridad fiscal determinar la razón por la cual la escala impositiva deberá ser proporcionalmente establecida por ley, en relación con las funciones que solventa el impuesto en la sociedad actual y que ha llegado a comprender, dentro del gasto público, las prestaciones de carácter social a cargo del Estado, registradas y contabilizadas en el Presupuesto de Egresos de la Nación.

La cuota progresiva, como la contenida en los artículos 24, reformado, y 55 de la referida ley de 1953, cumplen mejor la adaptación de la carga del impuesto a la capacidad contributiva del obligado, lo que motiva que el impuesto sea en proporción a esa capacidad contributiva y que los que tienen mayores bienes económicos paguen mayores impuestos, sin que ello signifique romper con el principio de igualdad, dado que solo ésta opera con respecto a las personas que tienen igual situación económica.

El ideal de justicia que debe cumplir la legislación fiscal, es acercarse, lo más que pueda, a la capacidad contributiva personal del deudor del impuesto o a la capacidad contributiva real, si el tributo se decreta; por caso, en razón directa de la propiedad o posesión de un

bien inmueble rural o urbano, fuente del impuesto predial.

Amparo en revisión 6051/57.- Inmobiliaria Zafiro, S.A.- 27 de octubre de 1969.- 5 votos.- Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza.- Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 3444/57.- Isabel, S.A.- 27 de octubre de 1969.- 5 votos.- Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza.- Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 2526/56.- Bienes Inmuebles Rioaba, S.A.- 17 de octubre de 1969.- 5 votos.- Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza.- Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 40/57.- La Inmobiliaria, S.A.- 27 de octubre de 1969.- 5 votos.- Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza.- Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 668/57.- Compañía Inmobiliaria Fare, S.A.- 5 de noviembre de 1969.- 5 votos.- Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza.- Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 3160/57.- Bajío, S.A.- 5 de noviembre de 1969.- 5 votos.- Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza.- Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 2835/57.- Edificios Kodak, S.A.- 5 de noviembre de 1969.- 5 votos.- Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza.- Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 5397/59.- Ascamil, S.A.- 5 de noviembre de 1969.- Unanimidad de 4 votos.- Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza.- Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 7584/57.- Negociación e Inmobiliaria Metropolitana, S.A.- 5 de noviembre de 1969.- 5 votos.- Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza.- Secretario; Ignacio Magaña Cárdenas. Informe 1969. Sala Auxiliar. Pág. 51".

De una lectura del criterio jurisprudencial antes transcrito, se desprende que la proporcionalidad en los impuestos se debe realizar en tarifas progresivas atendiendo a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, que lo ideal en todo impuesto, es que este se acerque lo más posible a la capacidad contributiva del sujeto.

Respecto al tema a continuación citaré una tesis jurisprudencial que a mi juicio resultó interesante.

"IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.- Es del caso insistir en que el impuesto es un fenómeno histórico del actual Estado constitucional, quien lo decreta mediante un acto legislativo en ejercicio de su soberanía, siendo propio de su naturaleza la trasmisión de valores económicos, en servicio de los intereses sociales que le toca cumplir. El Estado, de consiguiente, es el único titular de la soberanía fiscal, acreedor por antonomasia, del impuesto, al través del pago de una prestación incondicionada.

Todo impuesto afecta directa o indirectamente, la capacidad contributiva personal o real del deudor fiscal. Más para que el impuesto no sea un acto indebido, ni esté sujeto, por supuesto, a arbitrariedades, es indispensable que sea proporcional y equitativo, con lo cual queda limitada la soberanía del Poder Legislativo de un Estado en la imposición de cargas fiscales.

La fuente de toda imposición es el conjunto de bienes que constituyen el patrimonio del contribuyente y de los provenientes de productos de rendimientos del capital, del trabajo o de la unión e relación de uno y de otro. El límite de constitucional, a la facultad de legislador, para decretar un impuesto a fin de que éste sea proporcional y equitativo, es no acabar, jamás destruir, la fuente de la imposición fiscal, porque ello equivaldría a aniquilarse a sí mismo, junto con el sistema económico de un país, que debe estar percatado que la peor política financiera que puede adoptarse contra la sociedad moderna, es la existencia de un Estado con escasos recursos económicos para la satisfacción de sus gastos públicos, estimado dentro de éstos los sociales, y para su cabal desarrollo económico.

Corresponde apreciar ya, en cuanto a la función económica que cumple el impuesto en el seno de una sociedad, que si mayor es el potencial económico del contribuyente, mayor tendrá que ser el impuesto, aunque, invariablemente, en proporción a una capacidad contributiva personal o real, pues la teoría del interés público en bien de la misma Sociedad y esa capacidad contributiva, son las dos bases fundamentales para fijar el impuesto que encuentra, en el escalonamiento de la cuota tributaria una proporción cuyos resultados deberán repercutir en la necesidad de una redistribución de la renta nacional; en el quehacer de procurar el desarrollo económico y constante del país; en la estabilidad de su moneda y en el empleo de sus miembros, única forma de lograr para éstos un mejor equilibrio social y un bienestar económico.

Amparo en revisión 6051/57.- Inmobiliaria Zafiro, S.A.-
27 de octubre de 1969.- 5 votos.- Ponente: Luis Felipe
Canudas Orezza.- Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 344/57.- Isabel, S.A.- 27 de octubre de 1969.- 5 votos.- Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza.- Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 2536/56.- Bienes Inmuebles Riozaba, S.A.- 27 de octubre de 1969.- 5 votos.- Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza.- Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 40/57.-La Inmobiliaria, S.A..- 27 de octubre de 1969.- 5 votos.- Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza.- Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 668/57.- Compañía Inmobiliaria Fare, S.A.- 5 de noviembre de 1969.- 5 votos.- Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza.- Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 3160/57.- Bajío, S.A.- 5 de noviembre de 1969.- 5 votos.- Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza.- Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 5397759.- Ascamil, S.A.- 5 de noviembre de 1969.- Unanimidad de 4 votos.- Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza.- Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 7584/57.- Negociadora e Inmobiliaria Metropolitana, S.A.- 5 de noviembre de 1969.- 5 votos.- Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza.- Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas. Informe 1969. Sala Auxiliar. Pág. 52".

De la tesis antes citada, se desprenden diversos elementos, que bien vale la pena analizar.

El primer párrafo consagra dos principios constitucionales de los impuestos a saber: el principio de legalidad y el principio de obligatoriedad, cuyo contenido son estudiados en el presente trabajo.

La tesis citada indica que el principio de legalidad va encaminado a evitar el abuso del Estado en cuanto a la posible arbitrariedad en la fijación de las contribuciones correspondientes.

El principio de proporcionalidad, va encaminado a reconocer la situación económica de un país determinado, pues con el mismo se trata de gravar en forma mayor a los sujetos con mayor capacidad contributiva, pero al mismo tiempo, se busca gravar lo indispensable, pues de lo contrario se destruiría con la fuente de riqueza.

En su segundo párrafo, la tesis jurisprudencial de referencia limita la soberanía fiscal del Estado en la imposición de cargas tributarias a que éstas sean proporcionales y equitativas.

Con gran certeza, nos señala la jurisprudencia en cuestión, que ningún impuesto debe ser lo suficientemente alto como para acabar con la fuente de riqueza, es decir, el impuesto siempre debe de ser proporcional a los ingresos del contribuyente, para que éste se encuentre en posibilidad de continuar sufragándolo y no terminar así con la fuente de riqueza.

También debe entenderse el principio de proporcionalidad atendiendo a la Economía de un determinado país, como lo indica Arrijo Vizcaino:

"Finalmente, no debemos perder de vista un tercer aspecto, el principio de Proporcionalidad, tal y como atingentemente lo apunta Adam Smith, debe considerarse en relación a la economía general de un país, de tal manera que las cargas tributarias se distribuyan, justa y adecuadamente, entre las fuentes de riqueza disponibles y existentes. Es decir, no basta con que se grave a los ciudadanos en función de sus respectivas capacidades económicas; es además necesario que los gravámenes se repartan equilibradamente entre las diversas fuentes de riqueza, con el objeto de que no sean una o dos las que preferentemente sostengan al Fisco".⁽⁵⁾

Una vez que hemos señalado cuales son los principales criterios doctrinarios y jurisprudenciales en relación al Principio de Proporcionalidad en los Impuestos, estamos en condiciones de concluir de la siguiente manera.

El principio de proporcionalidad en los Impuestos significa que el sujeto pasivo debe contribuir para con el gasto público del Estado, en relación a su capacidad contributiva fijada por sus ingresos. Quien obtenga más ingresos, mayores deberán ser sus enteros tributarios, y viceversa, quien obtenga menos ingresos, menores serán sus impuestos.

Ahora bien, la proporcionalidad en los impuestos se realiza idóneamente cuando se aplican tarifas progresivas, cuyo objeto consiste en gravar con tasas más altas a quienes mayores ingresos perciben y con tasas

(5).- *Adolfo Rítoja Vizcaino, Op. Cit., Pág. 189*

bajas a quienes perciben ingresos menores, lo que significa dar un trato igual a los iguales, y un trato desigual a los desiguales.

1.7. EQUIDAD

Este principio significa el tratamiento de igualdad por la Ley Tributaria, a los sujetos que se encuentren colocados en las hipótesis normativas de las mismas. Es decir, este principio consagra la garantía de que las personas que se encuentren en igualdad de condiciones, sean tratados de igual forma por la ley tributaria.

Asimismo este principio también consagra el tratamiento desigual a las personas que se encuentren en situaciones de desigualdad, aunque ambas se encuentren en la misma hipótesis normativa de la ley tributaria. En otras palabras, lo que se pretende con este principio es que la Ley tributaria trate desigual a los desiguales, ya que exigirle lo mismo a personas que son desiguales es evidente que sería injusto.

El fiscalista Arrijo Vizcaino señala que la equidad tributaria significa que los sujetos pasivos de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad ante el ordenamiento jurídico que lo establece y regula. Excepción que debe hacerse a la manera de aplicar el tributo, es decir, las tasas, cuotas o tarifas.⁽⁶⁾

(6).- Adolfo Arrijo Vizcaino, *Op. Cit.*, Pág. 191

Concuerdando con el criterio del tratadista en cuestión, en el sentido de que por equidad debemos entender el mismo tratamiento ante la ley, excepción lógica que debe de hacerse a la distinta tarifa, tasa o cuota aplicable que debe pagar cada contribuyente.

Por su parte nuestro máximo tribunal ha venido sosteniendo los siguientes criterios:

"Se declara inconstitucional este precepto porque desconoce las situaciones reales en que se pactan intereses y arbitrariamente fija la suma del 6% causar intereses, gravando a sujetos que no perciben en forma igual a aquellos que si los obtienen al haberlos estipulado en sus respectivos contratos, con violación del principio de equidad....."

A.R. 5867/57, Venus Pencil Co. de México, S.A. de C.V. y otras, fallado el 14-6-70, unanimidad de 10 votos.- Ponente: Manuel Yáñez Ruíz.- Informe 1970, Primera Parte, Pleno, págs. 299-300.

Tesis citada en el proyecto de sentencia del amparo en revisión 8297/81.

Cementos Portland, Nacional, S.A. de C.V.

De la tesis anterior, se desprende que la ley debe de dar un trato igual a individuos que se encuentran en la misma situación, ya que de lo contrario un precepto legal que estableciese trato igual a situaciones desiguales, forzosamente debe de ser declarado inconstitucional, en virtud de que no acata el Principio de Equidad que rige a todo impuesto.

Nuestro Máximo Tribunal reitera su criterio al señalar que la equidad es la igualdad ante la ley para ser tratado en igualdad de circunstancias a los que se encuentran en idénticas situaciones y por el contrario otorgan un trato distinto a situaciones distintas.

Nuestro máximo Tribunal define con precisión y claridad la equidad, de la siguiente manera:

"La equidad totalmente, es la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravados, deducciones permitidas, plazos de pago, etc. debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad. Ahora bien los preceptos especificados no cumplen con los anteriores requisitos pues, por una parte al permitir en un caso la deducción de un gasto y prohibirlo en otros, a pesar de ser de la misma naturaleza, propicia que contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica frente a la ley sean colocados en situación desigual, pues mientras los que pueden hacer la deducción verán disminuir su ingreso gravable, los que no pueden hacerla lo verán incrementado, atentándose contra la equidad en los tributos".

Informe de la Presidencia correspondiente al año de 1984, Pág. 325.

El concepto de equidad que se desprende de la tesis antes transcrita se basa fundamentalmente en las ideas del tratadista Adolfo Arrijo Vizcaino, y resulta en verdad, un criterio bien definido, de lo que debe entenderse por equidad en materia impositiva.

Se concluye al igual que lo hace el fiscalista antes citado y nuestro máximo tribunal en la reciente ejecutoria a que nos referimos anteriormente, en que el vocablo "equidad" a que se refiere la fracción V del artículo 31 Constitucional significa igualdad ante la ley, con la excepción de la cuota, tasa o tarifa que estará determinada por la capacidad contributiva de cada sujeto.

CAPITULO SEGUNDO

2.1. LA CONSTITUCION Y LOS REGLAMENTOS

En efecto, nuestra Carta Fundamental sólo reconoce la potestad reglamentaria al Presidente de la República; de ningún precepto constitucional se puede deducir la facultad para autorizarlo a delegar esa potestad en los Secretarios de Estado o en algún otro funcionario inferior dentro de la organización administrativa, ya que el artículo 92 Constitucional establece que todos los reglamentos del Presidente deben ser firmados por el secretario del ramo que corresponda, de lo que se infiere que al referirse dicho artículo al Presidente de la República y no al Poder Ejecutivo, se confirma que la facultad referida es indelegable, pues en los términos del artículo 80 de nuestra Carta Magna, el Presidente de la República es un solo individuo.

Tena Ramírez, al analizar la facultad reglamentaria, indica que ha sido otorgada por nuestra Constitución en favor exclusivamente del Presidente de la República, nunca de los Secretarios de Estado (que no integran el Poder Ejecutivo), ni de ningún otro órgano dependiente del Ejecutivo. Para dicho jurista, ni siquiera la misma ley puede delegar en nadie la facultad reglamentaria que corresponde al Presidente, pues en tal caso la ley usurparía el lugar de la Constitución al ampliar la excepción a casos no señalados en aquella.⁽⁷⁾

(7).- *Op. Cit*, Pág. 468

Por su parte, y sosteniendo el mismo criterio del maestro Tena, el Licenciado Sergio de la Garza indica que no existe disposición constitucional que autorice al Presidente de la República para delegar la facultad reglamentaria en persona o entidad alguna. Concluye dicho autor afirmando que (la reglamentaria) es una facultad exclusiva del Presidente de la República.⁽⁸⁾

Adolfo Arrijo Vizcaino, al analizar los reglamentos administrativos como fuentes formales del Derecho Fiscal, comenta que la potestad de expedir reglamentos es una atribución exclusiva e indelegable del Presidente de la República, toda vez que el artículo 89 del Pacto Federal señala con toda precisión que la tarea de promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia, es una facultad y obligación del Presidente y, en consecuencia, no existen bases para sostener que algún otro funcionario, por importante que sea, pueda en un momento dado ejercitar la facultad reglamentaria, o que el titular del Ejecutivo esté capacitado para delegarla en uno de sus colaboradores, así se trate de un Secretario de Estado.⁽⁹⁾

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia también ha determinado en jurisprudencia definida que la facultad reglamentaria es indelegable. Dicha jurisprudencia es la siguiente:

(8).- *Op. Cit.*, Pág. 35

(9).- *Op. Cit.*, Pág. 412

"REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS. Si el Ejecutivo dicta una disposición de carácter legislativo, en uso de la facultad que la Constitución le otorga para proveer en la esfera administrativa de la exacta observancia de las leyes, y por medio de ella crea una obligación de naturaleza general, pero dicha disposición no tiene un carácter autónomo, ya que su finalidad es la de evitar situación que condena un precepto constitucional, es decir, es una disposición que tiende a la exacta observancia de una ley expedida por el Poder Legislativo, esto obliga a considerar tal disposición desde un punto legal y doctrinal, como un acto reglamentario, sin que para ello sea óbice el que exista un reglamento sobre la misma materia, porque no hay imposibilidad legal de que respecto de una misma ley, se expidan varios reglamentos simultáneos o sucesivos; pero conforme a nuestro régimen constitucional, sólo tiene facultades para legislar el Poder Legislativo y excepcionalmente el Ejecutivo en el caso de la facultad reglamentaria, que únicamente puede ser ejercitada por el titular de este poder, sin que en la Constitución exista una disposición que lo autorice para delegar en alguna otra persona o entidad, la referida facultad, pues ni el Poder Legislativo puede autorizar tal delegación; por tanto, sostener que la Ley de Secretarías de Estado encarga a la de Economía, la materia de monopolios, y que esa ley, fundada en el artículo 90 de la Constitución, debe entenderse en el sentido de que dicha Secretaría goza de cierta libertad y autonomía en esta materia, es desconocer la finalidad de aquélla, que no es otra que la de fijar la competencia genérica de cada Secretaría, pero sin que por ello puedan actuar en cada materia sin ley especial, ni mucho menos que la repetida ley subvierta los principios constitucionales, dando a las Secretarías de Estado, facultades que, conforme a la Constitución, sólo corresponden al titular del Poder Ejecutivo; decir que conforme a los artículos 92, 93 y 108 de la Constitución, los Secretarios de Estado tienen facultades

ejecutivas y gozan de cierta autonomía en las materia de su ramo y de una gran libertad de acción, con amplitud de criterio para resolver cada caso concreto, sin someterlo al juicio y voluntad del Presidente de la República, es destruir la unidad del poder, es olvidar que dentro del régimen constitucional el Presidente de la República es el único titular del Ejecutivo, que tiene el uso y el ejercicio de las facultades ejecutivas; es, finalmente, desconocer el alcance que el referendo tiene, de acuerdo con el artículo 92 constitucional, el cual, de la misma manera que los demás textos relativos, no dan a los Secretarios de Estado mayores facultades ejecutivas ni distintas siquiera, de las que al Presidente de la República corresponden.

Quinta Epoca:	Págs.
Tomo LXXIV - Llaca Ramón	5093
- Rodríguez Eduardo	7482
Tomo LXXV - Villaseca Bautista	3219
- González Salinas Félix	9379
- Fernández Teodoro	9379

JURISPRUDENCIA 510 (Quinta Epoca), Pág. 841, Volumen 2a. SALA, Primera Parte, Apéndice 1917-1975; anterior Apéndice 1917 196, JURISPRUDENCIA 224, Pág. 269, en el Apéndice de fallos 1917-1954, JURISPRUDENCIA 890, Pág. 1645".

En conclusión, la facultad reglamentaria es indelegable y corresponde exclusivamente al Presidente de la República, pues pensar que si lo es, equivaldría a destruir la unidad del Poder Ejecutivo por la serie de contradicciones con la que nos enfrentaríamos, así como la inseguridad jurídica con la que viviríamos.

Lo anterior no obsta para concluir que los Secretarios de Estado no puedan intervenir en la elaboración de los reglamentos administrativos, al ser competente cada Secretaría de Estado o Departamento Administrativo, para formular, respecto a los asuntos de su competencia, los proyectos de leyes, reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República, como expresamente lo autoriza el artículo 12 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, pero sin que ello implique la delegación de dicha facultad.

Limitaciones Constitucionales de los Reglamentos.

Al analizar el fundamento Constitucional de la facultad reglamentaria de la que goza el Presidente de la República, concluimos que la misma se desprende del artículo 89, fracción 1. De este artículo podemos establecer los límites de la facultad que otorga el Presidente de la República y que son los siguientes:

Como regla general, el Presidente de la República podrá ejercer esa facultad sólo respecto de las leyes que expide el Congreso de la Unión, es decir, podrá reglamentar únicamente leyes ordinarias. A este tipo de reglamentos Burgoa les denomina reglamentos heterónomos, pues para poder ser expedidos, debe de existir la ley ordinaria.⁽¹⁰⁾

(10).- *Op. Cit.* Pág. 780

En relación a los reglamentos heterónomos, el maestro Fraga indica que éstos deben sujetarse a dos principios y que son los siguientes:

a) Primacía de la Ley:

Por este principio entendemos que una ley ordinaria no puede ser modificada por un reglamento. En efecto, el artículo 72 inciso F de la Constitución Política Mexicana, expresamente establece que "en la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos se observarán los mismos trámites establecidos para su formación". Lo anterior significa que las leyes expedidas por Congreso de la Unión, únicamente pueden ser modificadas por el mismo, sin que sea válido modificar dichas leyes por cualquier otro medio (o sea un reglamento).

Analizando lo anterior desde un punto de vista jerárquico, resulta que la ley es superior a un reglamento, máxime que el artículo 133 de nuestra Constitución Política al establecer que las leyes que expide el Congreso de la Unión, así como los tratados internacionales siempre y cuando estos dos últimos se ajusten a aquélla, serán la Ley Suprema de la Nación, no se hace mención alguna a los reglamentos administrativos.

Confirma lo anterior, el criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia en la siguiente tesis jurisprudencial:

"FACULTAD REGLAMENTARIA, SUS LIMITES. Es criterio unánime, tanto de la doctrina como de la jurisprudencia, que la facultad reglamentaria, conferida

en nuestro sistema constitucional únicamente al Presidente de la República y a los gobernadores de los Estados, en sus respectivos ámbitos competenciales, consiste exclusivamente, dado el principio de la división de Poderes que impera en nuestro país, en la expedición de disposiciones generales abstractas e impersonales que tienen como objeto la ejecución de la ley, desarrollando y completando en detalle sus normas, pero sin que, a título de su ejercicio, pueda excederse al alcance de sus mandatos o contrariar o alterar sus disposiciones, por ser precisamente la ley su medida y justificación".

Informe de 1982, Segunda Sala, p. 105.

En conclusión, el principio de primacía de la ley lo debemos entender en el sentido de que una ley será superior al reglamento, en virtud de que éste no podrá modificar en forma alguna la ley respectiva, sino únicamente deberá atenerse a lo que ésta indique.

b) Reserva de la Ley:

Este principio se refiere a los reglamentos heterónomos, que como se mencionó, únicamente pueden reglamentar leyes ordinarias, pues corresponde a las leyes expedidas por el Congreso de la Unión, desarrollar los preceptos constitucionales, sin que a través de un reglamento se pueda reglamentar en forma directa algún precepto constitucional.

Salvo la excepción de los reglamentos autónomos, puestos en los artículos 21 y 27 Constitucionales, la facultad reglamentaria queda limitada

al desarrollo de las leyes que expida el Poder Legislativo, es decir, únicamente al desarrollo de las leyes ordinarias.

2.2. LA CONSTITUCION Y LAS CIRCULARES

La característica de la circular es la de ser un conjunto de disposiciones de carácter interno, dirigidas por órganos superiores hacia los inferiores, especificando instrucciones para el funcionamiento de la administración pública. El Licenciado Miguel Acosta Romero comenta que la palabra "circular" viene del latín "circulare" y que hace referencia a un procedimiento que describe un círculo desde su lugar de origen, para volver al mismo, después de haber pasado por diversas etapas o diversos puntos.⁽¹¹⁾

En México, el empleo de la circular ha tenido un desarrollo exagerado, su significación y utilización sistemática ha perdido coherencia y aplicación práctica quedando desvirtuado el concepto original de la circular.

Los actos que se incluyen ahora en la circular, son los actos que establecen reglas generales, impersonales y abstractas atributos de un reglamento más que de una circular.

(11) *Op. Cit.*, Pág. 826

Basta observar al Diario Oficial de cualquier día, para percatarse de la infinidad de esos actos, que bajo la apariencia de circulares, establecen reglas generales en las más diversas materias, que van desde la financiera, la de inversiones extranjeras, hasta la agraria.

En relación a la naturaleza jurídica de las circulares administrativas, los tribunales judiciales y administrativos han establecido los siguientes criterios:

"CIRCULARES DICTADAS POR EL DIRECTOR DE ADUANAS.- NO OBLIGAN A LOS PARTICULARES.- Las circulares dictadas por el Director de Aduanas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no pueden servir de fundamento, para que las autoridades aduanales pretendan exigir el pago de los impuestos de importación a un particular, toda vez que ese tipo de normas sólo tiene aplicación interna y limitada; por consiguiente a través de este tipo de disposiciones la autoridad no puede imponer cargas a los particulares, diferentes de las que legalmente les corresponden, así como tampoco suplir omisiones del Decreto que reformó la Tarifa General de Importación.(40)

C.E. en el juicio 2305/65.- Resuelto el 17 de febrero de 1967, por unanimidad.

R.T.F. AÑO XXXI, No. 361, 1er. Trimestre de 1967, p. 230".

"CIRCULARES, SU PUBLICACION EN EL DIARIO OFICIAL NO LES OTORGA EL CARACTER DE DISPOSICIONES LEGISLATIVAS.- Conforme a lo establecido por el artículo 82 del Código Fiscal, las

circulares, por su propia naturaleza, no crean obligaciones ni derechos para los particulares, pues, son documentos expedidos por los superiores jerárquicos, dando instrucciones a los inferiores, sobre el régimen interior de las oficinas, sobre su funcionamiento con relación al público o para aclarar la aplicación de normas tributarias ya existentes. Por tanto, la circunstancia de que sean publicadas en el Diario Oficial, de ninguna manera les otorga el carácter de disposiciones legislativas.(7)

2do. T.C.- Informe 1982, 3a. p. 50"

"CIRCULARES, TARIFA DEL IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACION, NO PUEDE MODIFICARSE POR ELLAS. La materia del impuesto general de importación forma parte del Código Aduanero en vigor y por consiguiente, tiene las características de una norma general, abstracta e impersonal, en esa virtud, una circular tiene solo como objeto dar instrucciones a las dependencias interiores de una autoridad sobre la forma en que deben proceder en el ejercicio de sus funciones, sin que estas instrucciones puedan significar la modificación del régimen de la Tarifa del Impuesto general de importación, pues no establecen derechos ni imponen restricciones al ejercicio de ellos, en los términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.(39)

R. No. 366/75.- Resuelta el 27 de septiembre de 1978, por unanimidad.

R.T.F. AÑO 1, Nos. 1 a 6, agosto de 1978 a julio de 1979, p. 325".

De la segunda y tercera tesis, tenemos que los tribunales han coincidido con el concepto expuesto en el sentido de que las circulares son

expedidas por los superiores jerárquicos y van dirigidas a los inferiores jerárquicos circunscribiéndose al ámbito administrativo, como medio para organizar el funcionamiento interno de la administración pública, haciéndose hincapié en ambas tesis, en la naturaleza material de la circular, pues se le distingue de una disposición legislativa y asimismo se le niega la posibilidad de modificar una disposición legislativa. La primera tesis es importante pues establece el límite de las circulares administrativas, es decir, que son de aplicación interna y limitada, porque no pueden afectar la esfera jurídica de los particulares.

En materia fiscal, el artículo 35 del Código Fiscal Federal establece que los funcionarios fiscales facultados debidamente pueden dar a conocer a sus subordinados el criterio que deben seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales. Dicho criterio se da a conocer a través de circulares.

Con los elementos antes expuestos tenemos que las circulares administrativas son actos materiales emitidos por los órganos que conforman la administración pública y cuyo contenido son instrucciones que un superior dirige a su inferior jerárquico respecto al funcionamiento del órgano al que pertenecen, logrando con ello uniformidad de criterios en el órgano correspondiente y un buen funcionamiento de la administración, quedando limitado el alcance de las circulares, únicamente al nivel interno de la administración.

Como antes se mencionó, las circulares tienen efectos internos y, en consecuencia, no obligan a los particulares. Es decir, las circulares no

pueden establecer obligaciones ni restringir el derecho de los particulares, pues por ser comunicaciones internas, están circunscritas a surtir sus efectos únicamente en la esfera administrativa.

Lo anterior ha sido corroborado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente tesis jurisprudencial:

"CIRCULARES.- Las circulares no tienen el carácter de reglamentos gubernativos o de policía, pues en tanto que éstos contienen disposiciones de observancia general que obligan a los particulares en sus relaciones con el poder público, las circulares, por su propia naturaleza, son expedidas por los superiores jerárquicos en la esfera administrativa, dando instrucciones a los interiores, sobre el régimen interior de las oficinas, 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 ellas. Aun en el caso de que una circular tuviera carácter de disposición reglamentaria gubernativa, para que adquiriese fuerza, debería ser puesta en vigor mediante su publicación en el Diario Oficial, puesto que las leyes y reglamentos sólo pueden obligar cuando son debidamente expedidos, publicados y promulgados. También podría aceptarse que el contexto de una circular obliga a determinado individuo, si le ha sido notificada personalmente; pero si tal circunstancia no se acredita por la autoridad responsable, los actos que se funden en la aplicación de una circular, resultan atentatorios.(88)

2a. S.- Informe 1980, 2a., P. 7."

Cuando por medio de una circular se restringen los derechos de los particulares, el acto en contrario debe considerarse violatorio de los artículos 14 y 16 Constitucionales, pues dicho acto no estará debidamente fundado, tal y como se aprecia en la siguiente tesis:

"CIRCULARES.- NO SON LEYES.- Las circulares no pueden ser tenidas como ley, y los actos de las autoridades que se fundan en aquéllas, importan una violación a los artículos 14 y 16 constitucionales.(87)

2a. S.- S.J.F. 1917075, 3a., P. 584".

El único órgano facultado por la Constitución para expedir leyes es el Congreso de la Unión y la facultad reglamentaria únicamente puede ser ejercida por el Presidente de la República.

Así mismo cuando las circulares establecen derechos a los particulares debe considerarse que dicha circular es inconstitucional pues su función es la de una simple comunicación interna, tal y como se aprecia en lo siguiente:

"CIRCULARES, SU PUBLICACION EN EL DIARIO OFICIAL NO LES OTORGA EL CARACTER DE DISPOSICIONES LEGISLATIVAS.- Conforme a lo establecido por el artículo 82 del Código Fiscal, las circulares, por su propia naturaleza, no crean obligaciones ni derechos para los particulares, pues son documentos expedidos por los superiores jerárquicos, dando instrucciones a los inferiores, sobre el régimen interior de las oficinas, sobre su funcionamiento con relación al público o para aclarar la aplicación de normas tributarias ya existentes. Por tanto, la circunstancia de que sean publicadas en el Diario Oficial, de ninguna

manera les otorga el carácter de disposiciones legislativas.(7)

2do. T.C.- Informe 1982, 3a. p. 50".

En conclusión, al ser las circulares simples comunicaciones internas de una dependencia determinada, no pueden establecer obligaciones para los particulares ni pueden restringir los derechos de éstos; tampoco pueden conceder o establecer derechos a los particulares.

No obstante todo lo anterior la circular ha sido usada por los funcionarios públicos para expedir actos que contienen disposiciones de carácter general, impersonales y abstractos, que se asemejan a reglamentos.(12)

Hasta aquí hemos analizado el reglamento administrativo que lo definimos como un acto jurídico de carácter general, impersonal y abstracto que únicamente puede ser expedido por el Presidente de la República. También hemos analizado las circulares administrativas las que definimos como actos materiales que contienen simples comunicaciones internas en la esfera administrativa de una dependencia, con el objeto de aclarar o uniformar la interpretación o aplicación de una norma legal.

(12). *Op. Cit.* Pág. 828

Sin embargo, en la actualidad existen actos administrativos cuya naturaleza jurídica se asemeja a un reglamento por contener o establecer normas abstractas, impersonales y generales, y que a pesar de la amplitud de denominaciones con que se les pretende disfrazar, incluso utilizando la denominación de circular, rebasan el alcance de estas últimas, pues mediante las mismas se afecta la esfera jurídica de los particulares.

Al respecto el tribunal Fiscal de la Federación sostiene la siguiente tesis:

"CIRCULARES.- Deben clasificarse en dos términos diversos, comprendiéndose en uno, regla general, las que consignan instrucciones de los superiores jerárquicos en la esfera administrativa, a los inferiores, acerca del régimen interior de las oficinas, de su funcionamiento con relación al público, o de aclaraciones para la debida inteligencia de las disposiciones legales ya existentes, mediante las cuales no se pueden establecer derechos ni imponer restricciones de ejercicio de ellos; y en el otro término quedan incluidas las que tienen el carácter de disposiciones de observancia general, siendo verdaderas normas reglamentarias de las leyes, que están supeditando a su validez a las circunstancias de que deben concretarse a proveer a la ejecución de un precepto de la ley, sin contradecir disposición alguna de jerarquía superior, ni invadir una materia reservada a la ley en el sentido formal, y emanar de la autoridad que tenga competencia para ejecutar las normas que reglamenta, siendo necesario para su eficacia que sean disposiciones de carácter general que se hayan publicado en el "Diario Oficial" de la Federación.(37)

C.S. entre 4126/37 y 454/37.- Resuelta el 31 de enero de 1938, por unanimidad.

R.T.F. 1937-48, p. 85"

De la tesis anterior se puede apreciar la distinción que se hace sobre la existencia de dos tipos de Circulares, la regla general, que es en estricto derecho y de acuerdo con lo que se estableció en puntos anteriores, una circular y por lo que toca a las circulares que contienen verdaderas normas de observancia general y por ende reglamentarias de las leyes; dicha tesis se está refiriendo a los actos que se conocen como parareglamentarios.

Así, los actos parareglamentarios difieren de los reglamentos, únicamente en la autoridad que los expide, pues, como vimos anteriormente, el reglamento los expide el Ejecutivo Federal, y los actos parareglamentarios los expiden funcionarios jerárquicamente inferiores al Presidente de la República.

En conclusión, las características que hace materialmente idénticos a los reglamentos con los actos parareglamentarios, es que ambos son generales, abstractos e impersonales y en consecuencia, cuando un acto administrativo que provenga de un funcionario distinto del Presidente de la República, y expida un acto que contenga las características anotadas, como lo son el ser generales, abstractos e impersonales, estaremos ante un acto parareglamentario.

Así las cosas se descarta la posibilidad de que el fundamento legal para la expedición de los actos parareglamentarios se encuentre en la Constitución ya que ésta únicamente faculta al titular del Poder Ejecutivo para expedir reglamentos.

Los actos parareglamentarios no pueden afectar la esfera jurídica de los particulares, pues al no ser disposiciones legislativas, ni formalmente reglamentarias, los actos que pretendan fundarse en un acto parareglamentario para afectar a los particulares serán violatorios de los artículos 14 y 16 Constitucionales, por carecer de fundamentación y motivación.

CAPITULO TERCERO

LA RESOLUCION FISCAL MISCELANEA.

3.1. ANTECEDENTES

Después de haber comentado los actos parareglamentarios en prelación a sus características generales, quisiera abocarme a dos actos parareglamentarios propiamente dicho el primero de ellos la Resolución que Establece para 1994 Reglas Fiscales de carácter general relacionadas con el Comercio Exterior y el segundo la Resolución que establece para 1994 reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales excepto a los realizados con el Comercio Exterior, cabe aclarar que hasta el 31-III-94 estas resoluciones se concentraban como una sola y a partir del 1-IV-94 se dividen como lo he anotado, sin embargo y para efectos de este trabajo se comentarán como una sola.

En obvio de tiempo denominaré "Resolución" y que son reglas de carácter general que se publican en el Diario Oficial de la Federación con vigencia de un año, generalmente del 1-IV-94 al 31-III de cada año expedidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y cuya finalidad es interpretar las leyes fiscales, dar a conocer la existencia de formatos para el cumplimiento de diversas obligaciones fiscales, reglamentar disposiciones de las leyes fiscales respectivas, hasta establecer nuevas obligaciones y derechos en materia fiscal.

Es importante señalar que el origen de la Resolución se encuentra en las circulares que expedía la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con fundamento en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación de 1939. En dicho artículo se establecía lo siguiente:

"Artículo 10.- La facultad reglamentaria de las leyes fiscales federales se ejercerá por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. La misma Secretaría interpretará las leyes fiscales federales, conforme a las siguientes reglas:

I. Si la interpretación es general, abstracta e impersonal, sólo será obligatoria para los órganos dependientes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

II. A instancia de particulares sólo fijará la interpretación de las leyes, ya sea en forma abstracta o individual si se le plantean situaciones reales y concretas.

En el primer párrafo de dicho artículo, en forma clara e indubitable, se facultó a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para expedir reglamentos, siendo dicha delegación contraria a lo que establece el artículo 89, fracción I de nuestra Carta Magna. Del primer párrafo no surgió la Resolución Fiscal Miscelánea, pues de ésta más que surgir actos parareglamentarios, surgían verdaderos reglamentos.

En el segundo párrafo del citado artículo, se facultaba a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para interpretar las leyes fiscales federales. Dicha interpretación podía ser de dos formas:

a) A través de la expedición de reglas generales, abstractas e impersonales, dirigidas a los distintos órganos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y obligatorias para los funcionarios de la misma Secretaría.

Con este tipo de interpretaciones, se pretendían subsanar las lagunas de las leyes fiscales. Sin embargo, este tipo de interpretaciones se circunscriben a la esfera administrativa de quien las expedía, pues únicamente eran obligatorias para los órganos dependientes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La forma en que se materializaba este tipo de interpretaciones era a través de la expedición de circulares, pues como quedó asentado en el capítulo relativo, la función de éstas es la de ser comunicaciones en la esfera administrativa, de una dependencia, pudiendo establecer con esta comunicación interpretaciones abstractas, generales e impersonales, encaminadas a unificar criterios en las dependencias respectivas, aunque en esa época, más que interpretar las leyes con dichas circulares, se pretendía subsanar las lagunas que contenían las leyes respectivas, fijando a los distintos órganos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el criterio a seguir en el caso del surgimiento en la vida práctica de un acto que la ley no contemplaba.

b) A instancia de los particulares, siempre que se le plantearán situaciones reales y concretas, pudiendo en estos casos resolver la consulta respectiva en forma general.

Al igual que en el caso de los criterios dirigidos a las autoridades jerárquicamente inferiores para cumplir con la facultad que otorgaba la fracción II del artículo 10 citado, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hacía uso de las circulares, para dar a conocer a los contribuyentes el criterio de la autoridad respecto a las consultas que les formulaban sobre situaciones reales y concretas interpretarias y también para hacer extensiva esta resolución a personas que se encontraron en la misma situación planteada por un determinado particular. De acuerdo con lo anterior en un principio la Resolución Fiscal Miscelánea se expedía a través de circulares, lo que corrobora con la resolución que nuestro Máximo Tribunal estableció en las siguientes tesis jurisprudenciales:

CIRCULARES DE LA SECRETARIA DE HACIENDA.- El artículo 10, fracción , del Código Fiscal, previene que las interpretaciones generales, abstractas e impersonales que haga la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sólo obligan a los órganos que de ella dependan; por tanto, debe sobre leerse en el amparo pedido contra una circular que aún no es aplicable al causante, por tener expedida la facultad de someterse o no a ella en las operaciones que realice, ya que dicho amparo será procedente sólo cuando se declare infractor y se le exija el pago del impuesto combatido o se le imponga alguna sanción por inobservancia de dicha circular.()

2a. S.- S.J.F. 1917-75, 5a., P. 262.

LEY FISCAL, INTERPRETACION DE LA. LA INTERPRETACION HECHA POR LA SECRETARIA DE HACIENDA NO PUEDE TENER EFECTO RETROACTIVO. Aunque el artículo 10 del Código

Fiscal autoriza a la Secretaría de Hacienda para interpretar las leyes tributaria federales, precisa (en su texto vigente hasta 1951), que la interpretación general y abstracta de las normas (como lo es la disposición invocada en la especie) sólo será obligatoria para los órganos dependientes de esa Secretaría. El efecto retroactivo de las normas de interpretación podría quizá justificarse cuando se trata de una ley, pero no en el caso de una disposición emitida por el Secretario de Hacienda. Con arreglo al artículo 72, inciso f), de la Constitución General de la República, para la reforma y para la interpretación de las leyes se seguirán los mismos trámites que para su expedición, lo cual indica que la norma interpretativa que pretenda retrotraer sus efectos debe ser una ley en sentido formal, es decir, un mandamiento emitido por el Poder Legislativo y con el procedimiento propio para la elaboración de las leyes.

Amparo en revisión 353/54.- Informe 1955.- S. Aux., p. 79

Como se puede apreciar de los anteriores criterios jurisprudenciales, la interpretación de las disposiciones fiscales se hacía a través de circulares, los que constituyen el antecedente de la Resolución.

El artículo citado fue reformado mediante Decreto del ejecutivo publicado el 31 de diciembre de 1951 en el Diario Oficial de la Federación, para quedar como sigue:

ARTICULO 10.- El ejecutivo ejercerá la facultad reglamentaria de las leyes fiscales federales por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Las direcciones de la propia Secretaría resolverán las consultas relacionadas con los impuestos que administren si los particulares directamente interesados o sus representantes plantean situaciones reales y concretas. Resolverán igualmente las consultas relativas a la interpretación en forma general abstracta e impersonal de las disposiciones fiscales federales relacionadas también con los impuestos que administren.

La Procuraduría Fiscal será el órgano de consulta interna de la Secretaría en lo que respecta a la interpretación de las leyes fiscales federales; se abstendrá de resolver directamente consultas al público; y decidirá las diferencias de criterio que surjan entre dos o más órganos de la Secretaría de Hacienda, o entre alguno de éstos y otro de diversas dependencias.

El criterio sustentado en las resoluciones dictadas en los términos que anteceden será obligatorio para los órganos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

De lo anterior, se aprecia que en el primero y segundo párrafo de dicho artículo se mantiene el mismo principio que en el texto original, en el sentido de que los particulares tenían la posibilidad de formular consultas a las dependencias de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En el tercer párrafo, se faculta a la Procuraduría Fiscal para resolver consultas, pero ya no de los particulares, sino de las mismas dependencias, siendo la facultad de dicha Procuraduría la de resolver controversias de interpretaciones de las mismas dependencias, teniendo su resolución el carácter de ser el criterio prevaleciente.

La innovación de la referida reforma, fue señalar la autoridad competente para resolver las controversias de criterios entre dependencias de la administración pública.

Adicionalmente y en relación al antecedente de la Resolución Fiscal Miscelánea, Enrique Calvo Nicolau comenta que las autoridades fiscales para efectos de interpretar las leyes y llenar las lagunas, comenzaron a emitir opiniones que llamaron "Criterios" cuya publicidad estaba muy restringida, ya que únicamente se publicaban en una revista de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, denominada "Investigación Fiscal".⁽¹³⁾

Quien le denominan "Circular Miscelánea", que denota el origen de la Resolución en las circulares comentadas.

3.2. NATURALEZA JURIDICA DE LA RESOLUCION FISCAL MISCELANEA

No obstante que el origen de la Resolución lo encontramos en las circulares administrativas, ello no implica que sea una circular, pues la naturaleza de ambos es distinta: como ya lo comentamos las circulares son comunicaciones internas dirigidas a los distintos órganos de la administración pública y la Resolución, es un acto por el cual se establecen

(13).- Enrique Calvo Nicolau, *Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta*, Editorial Themis, S.A., México, D.F., 1986, Pág. 29.

reglas generales, impersonales y abstractas. Incluso el fundamento legal para la expedición de ambos actos a la luz del Código Fiscal de la Federación vigente es distinto, pues la Resolución se expide con fundamento en el artículo 33, fracción VII, del Código Fiscal de la Federación, mientras que las circulares se expiden con fundamento en el artículo 35 del mismo ordenamiento.

Materialmente, la Resolución es un reglamento pues al igual que éstos es un acto jurídico general, abstracto, impersonal y obligatorio. Se diferencian entre sí, únicamente por razón de competencia de quien los expide, pues, mientras el Presidente de la República sí goza constitucionalmente de esta facultad para expedir este tipo de actos, quien expide la Resolución carece constitucionalmente de dicha facultad.

Refuerza la conclusión de que la Resolución es un reglamento, el hecho de que al publicarse en el Diario Oficial adquiere el carácter de obligatoria, como lo dispone el artículo 3o. del Código Civil para el Distrito Federal, de aplicación en toda la República en materia federal y supletorio en materia fiscal que en la parte conducente dispone:

"ARTICULO 3.- Las leyes, reglamentos, circulares o cualesquiera otras disposiciones de observancia general obligan y surten sus efectos tres días después de su publicación en el Periodo Oficial."

Precisamente al establecer dicho artículo que "cualesquiera otras disposiciones de observancia general" se refiere a actos tales como la

Resolución y, en consecuencia, la sola publicación de la Miscelánea, obliga, en los términos del artículo antes citado.

Ahora bien, la obligatoriedad a que se refiere el artículo citado, es aparente, pues como se vio en capítulos anteriores, al momento en que una autoridad pretenda fundarse en la Resolución para afectar la esfera jurídica de un particular, dicho acto será violatorio de los artículos 14 y 16 Constitucional, pues la Resolución no es una ley.

3.3. INCONSTITUCIONALIDAD DE LA RESOLUCION

La Resolución viola los artículos 31, fracción IV y 89, fracción I de nuestra Constitución Política. Los actos de las autoridades que se pretendan basar o fundamentar en la Resolución para afectar a un particular, violan los artículos 14 y 16 Constitucionales. Asimismo, la Resolución ha sido expedida en contravención a lo dispuesto por el artículo 6, fracción XXV del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

- a) Violación al artículo 31, fracción IV de la Constitución Política Mexicana.

Al analizar los Principios Constitucionales de los impuestos, concluimos que básicamente eran seis. La Resolución precisamente viola uno de estos principios: y el Principio de Legalidad consiste en que los impuestos deben estar establecidos en un acto formal y materialmente

legislativo, como lo es la ley, pero además, en la ley se deben establecer expresamente los elementos esenciales de los impuestos, como son el sujeto, el objeto, la base, la tasa, la cuota o la tarifa, la época, el lugar de pago y las deducciones. La ley fiscal que carezca de estos elementos, debe considerarse violatoria del artículo 31 citado.

Resulta que la Resolución viola este principio Constitucional, porque en muchos de los casos establece o determina algunos de los elementos esenciales de los impuestos. A manera de ejemplo y sin que éste sea el único, es suficiente señalar lo que la Resolución publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de marzo de 1994, establece su regla 137 lo siguiente:

"REGLA 137.- Para los efectos de lo dispuesto por los artículos 25, fracción VI..... de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando se acompañe a la documentación que ampare el gasto de alimentación, la relativa al transporte, el pago del gasto de alimentación deberá efectuarse mediante tarjeta de crédito de la persona que realiza el viaje...."

De lo anterior se desprende que la Resolución establece un nuevo requisito para efectuar una deducción, que no contempla la ley respectiva, de lo que se concluye que en este caso, la Resolución viola el Principio de Legalidad establecido por el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna, pues en muchos casos establece adicionalmente a los contenidos en ley requisitos que deben estar contenidos expresamente en la misma ley.

b) Violación al artículo 89, fracción I de la Constitución Política Mexicana.

La Resolución también es violatoria del artículo 89, fracción I citado, que establece la facultad reglamentaria de la que goza el Presidente de la República, pues es expedida por una autoridad distinta a este último.

En efecto, la Resolución al ser materialmente un acto reglamentario, debiera ser expedida por el Presidente de la República, pues nuestra Constitución únicamente faculta a aquél para expedir reglamentos.

INCONSTITUCIONALIDAD DEL REGLAMENTO PARA EL COBRO DE HONORARIOS POR NOTIFICACION DE CREDITO Y GASTOS DE EJECUCION. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 25 de noviembre de 1954, expedido por el C.. Secretario de Hacienda y Crédito Público. Como se advierte, ni el artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal, ni el artículo 24 de la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado autorizan al Presidente de la República a delegar en el Secretario de Hacienda y Crédito Público, la facultad reglamentaria, que sólo se le ha conferido al Ejecutivo de la Unión.

Amparo en revisión 5430/55.- Informe de 1963. Segunda Sala, p. 81.

En los términos anteriores, la Resolución es Inconstitucional por ser expedida por una autoridad incompetente, es decir, por un funcionario que constitucionalmente carece de facultades para expedir este tipo de actos. La Resolución para el año 1994 publicada el 28 de marzo de 1994 en el Diario

Oficial de la Federación, fue expedida por el Subsecretario de Hacienda y Crédito Público.

c) Los actos que se fundamenten en la Resolución violan lo dispuesto por los artículos 14 y 16 Constitucionales.

En efecto, cuando un acto de la autoridad fiscal se fundamente en la Resolución Fiscal Miscelánea para afectar la esfera jurídica de un particular debe considerarse que ese acto viola directamente los artículos 14 y 16 Constitucionales, pues carecerá de la fundamentación a que se refieren dichos artículos ya que en esos artículos se establece la garantía de legalidad. Esta garantía implica que para que una autoridad pueda afectar la esfera jurídica de los particulares, el acto correspondiente debe estar debidamente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero la existencia de una ley expedida por el Congreso de la Unión y por la motivación la adecuación que debe hacer la autoridad de un caso concreto, con la hipótesis normativa que establece la ley correspondiente.

Si la autoridad fiscal pretende fundarse en una Resolución Fiscal Miscelánea para afectar la esfera jurídica de un particular este carecerá de la debida fundamentación legal, pues la resolución miscelánea no es una disposición legislativa.

Son aplicables al anterior criterio las siguientes tesis jurisprudenciales:

CIRCULARES.- Las circulares no pueden ser tenidas como ley, y los actos de las autoridades que se fundan

en aquéllas, importan una violación a los artículo 14 y 16 Constitucionales.

Quinta Epoca:

Tomo VII, Pág. 1137. Arias Vda. de Ramírez Crispina.

Tomo XVII, Pág. 113. Sánchez Aldana, Antonio.

Tomo XVIII, Pág. 75. Gómez Ochoa y Cía.

Tomo XIX, Pág. 1115. Arch, José.

Tomo XIX, Pág. 1217. Corcuera Hernández, Sucs.

Apéndice de Jurisprudencia de 1917 a 1965 del Semanario Judicial de la Federación. Tercera Parte. Segunda Sala. Pág. 57.

CIRCULARES, SU PUBLICACION EN EL DIARIO OFICIAL NO LES OTORGA EL CARACTER DE DISPOSICIONES LEGISLATIVAS.- Conforme a lo establecido por el artículo 82 del Código Fiscal, las circulares, por su propia naturaleza, no crean obligaciones ni derechos para los particulares, pues son documentos expedidos por los superiores jerárquicos, dando instrucciones a los inferiores, sobre el régimen interior de las oficinas, sobre su funcionamiento, sobre el régimen interior de las oficinas, sobre su funcionamiento con relación al público o para aclarar la aplicación de normas tributarias ya existentes. Por tanto, la circunstancia de que sean publicadas en el Diario Oficial, de ninguna manera les otorga el carácter de disposiciones legislativas.

Amparo directo 658/81.- Lusomex, S.A.- 11 de febrero de 1982. Unanimidad de votos.- Ponente: Juan Gómez Días.- Secretaria: Margarita Beatriz Luna Ramos.

No obstante que los anteriores criterios se refieren a circulares, son aplicables para el caso de la Resolución, pues ésta ni es una ley ni es una

disposición legislativa, además recuérdese que en muchas ocasiones se confunde a la Resolución con una circular.

d) La Resolución Fiscal Miscelánea viola lo dispuesto por el artículo 6, fracción XXXIV del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En efecto la violación al artículo citado se presenta, pues la Resolución para el año de 1994, fue expedida por el Subsecretario de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, autoridad incompetente para expedir dicha resolución toda vez que el Reglamento Interior únicamente faculta al titular de la Secretaría para expedir este tipo de actos, estableciéndose además que esta facultad es indelegable.

El artículo citado, establece en la parte conducente lo siguiente:

"ARTICULO 6.- El Secretario tendrá las siguientes facultades no delegables:

XXXIV.- Ejercer las facultades que las leyes y demás disposiciones legales confieran a la Secretaría, para dictar reglas de carácter general en las materias competencia de la misma."

ESTA TESTA NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

CONCLUSIONES

1.- En nuestro sistema Constitucional, se contienen diversos Principios Constitucionales que toda contribución debe contemplar. La contribución que los infringa, será inconstitucional.

2.- Excepcionalmente, se faculta al Presidente de la República a realizar actos que se asemejan a los realizados por el Poder Legislativo, como es el caso del reglamento administrativo. Sin embargo, este acto tiene sus limitantes, como es la Primacía de la Ley y la Reserva de la Ley, y que se traduce en que dichos reglamentos no pueden ir más allá de la Ley que reglamentan, ni tampoco pueden ser expedidos sin que exista previamente una Ley.

3.- La excepción que constituye el reglamento administrativo a la división de Poderes, únicamente puede ser ejercitada por el Presidente de la República, sin que esta facultad sea delegable en otro sujeto.

4.- Las circulares administrativas constituyen un elemento importantísimo para la unificación de criterios de la administración pública, constituyendo además un elemento de congruencia en el actuar del Poder Ejecutivo.

5.- El abuso de las circulares ha originado una forma de expresarse de los actos parareglamentarios, que básicamente consiste en la expedición de auténticos reglamentos por funcionarios que constitucionalmente carecen de

la facultad para expedir este tipo de actos. El ejercicio de este tipo de actos lo provoca el hecho de que en un sin número de leyes, se faculta a funcionarios distintos del Presidente de la República, para que expidan reglas generales que implican actos parareglamentarios.

6.- En materia fiscal, la "Resolución Fiscal Miscelánea" resulta ser una de las formas en que se expiden los actos parareglamentarios, lo que es violatorio del artículo 89, fracción I, de nuestra Constitución Política, pues es expedida por un funcionario distinto al Presidente de la República, única persona que goza de la facultad de expedir reglamentos. Asimismo, es violatorio del artículo 31, fracción IV, pues en algunos casos viola el Principio de Legalidad de las Contribuciones al establecer elementos que debieran estar contenidos en una Ley formal y materialmente Legislativa.

7.- La "Resolución Fiscal Miscelánea" viola el Principio de Legalidad de las contribuciones, establecido por el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna, pues como se analizó, dicha Resolución excede las disposiciones de la Ley.

En conclusión, la Resolución Fiscal Miscelánea no está dentro de un marco jurídico adecuado, ya que es expedida por la autoridad inadecuada e incompetente; además de que en el reglamento queda asentada la imposibilidad de que esta facultad se delegue, lo cual no sucede así en la práctica.

BIBLIOGRAFIA

LIBROS

- 1.- Arrijoa Vizcaino, Adolfo.
Derecho Fiscal.
5a. Ed., Themis, México 1989.
- 2.- Burgoa, Ignacio.
Derecho Constitucional Mexicano,
7a. Ed., Porrúa, México 1989.
- 3.- Calvo Nicolau, Enrique.
Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
(Empresa) 1a. Ed., Themis, México 1986.
- 4.- De la Garza, Sergio Francisco.
Derecho Financiero Mexicano.
13a. Ed. Porrúa, México 1982.
- 5.- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto.
Principios de Derecho Tributario,
2a. Ed., Pac, México 1987.
- 6.- Diccionario de la Lengua Española,
Academia de la Lengua Española,
Ed. Espasa Calpe, S.A., Madrid 1984,
Vigésima edición, Tomos I y II.

- 7.- Flores Zavala, Ernesto.
Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas,
27a. Ed. Porrúa, México 1986.
- 8.- Fraga, Gabino.
Derecho Administrativo.
21a. Ed. Porrúa, México 1988.
- 9.- Margain Manatú, Emilio.
Introducción al Estudio del Derecho Tributario
Mexicano,
9a. Ed., Porrúa, México 1989.
- 10.- Pérez de Ayala, José Luis.
Conde de Cedillo y González Eusebio,
2a. Edición, Tomo I,
Ed. de Derecho Financiero,
Madrid, España, 1978.
- 11.- Rodríguez Lobato, Raúl.
Derecho Fiscal,
2a. Ed., Harla, México 1989.
- 12.- Serra Rojas, Andrés.
Derecho Administrativo,
9a. Ed., Porrúa, México, T. I, 1979.
- 13.- Tena Ramírez, Felipe.
Derecho Constitucional Mexicano.
22a. Ed., Porrúa, México 1987.

- 14.- Valdez Villarreal, Miguel.
Principios Constitucionales que Regulan las
Contribuciones.
Ed. FCE, México 1972.

- 15.- Villoro Toranzo, Miguel.
Metodología del Trabajo Jurídico,
4a., Ed. Themis, México 1982.

LEGISLACION CONSULTADA.

- 1.- Constitución Política Mexicana.
- 2.- Código Fiscal de la Federación.
- 3.- Ley del Impuesto sobre la Renta.
- 4.- Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- 5.- Resolución que establece reglas generales y otras disposiciones fiscales para los años de 1990 a 1994.