



**Universidad Nacional Autónoma de México
Programa Único de Especializaciones en Ciencias
de la Administración**

**Incidencia de la Resolución Miscelánea Fiscal en nuestro derecho
fiscal**

T e s i n a

Que para obtener por el grado de:

Especialista en: Fiscal

Presenta:

L.C. Karen Rubicel Mendoza Loeza

Tutor:

Mtro. José Padilla Hernández

División de Estudios de Posgrado de la FCA UNAM

Ciudad de México, mayo de 2018



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Índice

Introducción	3
Objetivo general.....	5
Objetivo específico.....	5
Hipótesis.....	5
Marco Teórico	6
Capítulo 1. Conceptos Fundamentales	6
1.1. El Derecho Fiscal.....	6
1.2. Autonomía del Derecho Fiscal	26
Capítulo 2. Principios Aplicables en el Derecho Fiscal	27
2.1. Principio de Reserva de Ley.....	27
2.2. Principio de la Ley Perfecta	29
2.3. Principio de aplicación de las leyes en el espacio	31
Capítulo 3. La Resolución Miscelánea Fiscal en nuestro Derecho Fiscal.....	32
3.1. Entorno Legal de la Resolución Miscelánea	32
3.2. Garantías Constitucionales. Fundamentación y Motivación.	36
3.3. Principios Constitucionales de los Impuestos.	37
3.4. Relación de la Resolución Miscelánea Fiscal con los Actos Administrativos.	38
3.5. Relación de la Resolución Miscelánea Fiscal con la Interpretación Fiscal.	39
Capítulo 4. Impugnación de la Resolución Miscelánea Fiscal.	40
4.1. Recurso Administrativo de Revocación.....	40
4.2. Juicio contencioso administrativo	41
4.3. Amparo.....	42
Conclusión.....	44
Bibliografía	47

Introducción

La relación Jurídico tributaria es un vínculo jurídico constitucional por el cual el Estado, a través de su potestad soberana asume el papel de sujeto Activo a fin de establecer, bajo ciertas condiciones jurídicas, a los gobernados en su carácter de subordinados y asumiendo el lugar de sujeto pasivo, un cumulo de obligaciones y deberes jurídicos debidamente establecidos en leyes ordinarias a fin de atender el gasto público; es por esta razón que se justifican de cierta manera el origen de las reglas de carácter general, conocidas como Resolución Miscelánea Fiscal, surgiendo como un instrumento para perfeccionar el cuerpo fiscal vigente dándole las herramientas, técnicas y operativas con las que el contribuyente podrá cumplir de una forma rápida, clara y sin complicaciones sus obligaciones fiscales; bueno esa fue la intención de la Miscelánea en un principio, ya que tanto el Ejecutivo federal como el Secretario de Hacienda y Crédito Público se dieron cuenta que con éste instrumento de la Política fiscal se puede modificar el esquema tributario durante la vigencia del mismo, subsanando errores de elaboración de las leyes fiscales.

Atendiendo el problema planteado, encontramos que el contribuyente se ve sumamente afectado con el manejo actual de la Resolución Miscelánea ya que lejos de cumplir con su finalidad, adiciona más obligaciones y cargas fiscales para los contribuyentes, además de ser su entendimiento y aplicación muy complejos.

En el presente trabajo de investigación encontrarán un estudio profundo sobre si la aplicación las reglas de Resolución Miscelánea Fiscal son o no obligatorias y en su caso, saber cuáles son las opciones de medios de defensa con las que cuenta el contribuyente cuando esas mismas infrinjan los principios de reserva de ley y el de reserva reglamentaria que rigen su emisión.

Objetivo general

Exponer una crítica sobre la obligatoriedad de la aplicación de las reglas de carácter general emitidas por el Servicio de Administración Tributaria, denominada Resolución Miscelánea Fiscal, en nuestro Derecho Fiscal.

Objetivo específico

Exponer las bases para determinar el alcance legal para generar obligaciones a cargo del contribuyente cuando en una regla de la Resolución Miscelánea Fiscal se imponen al contribuyente condiciones no dispuestas en la ley.

Hipótesis

Se pueden precisar elementos fundamentales para identificar las reglas de la Resolución Miscelánea Fiscal que rebasan el contenido de las leyes fiscales.

Marco Teórico

Capítulo 1. Conceptos Fundamentales

Antes de iniciar con el objeto propio de la investigación es muy importante destacar conceptos fundamentales que necesitamos conocer para efectos de poder realizar nuestra crítica.

1.1. El Derecho Fiscal

1.1.1. Filosofía Jurídica

Podemos decir genéricamente que el Derecho Fiscal es una parte de la actividad financiera del Estado que estudia las normas que establecen las contribuciones, que son los impuestos, los derechos, las contribuciones de seguridad social y de mejoras.

El Derecho Fiscal no estudia únicamente las normas sobre el establecimiento o creación de los tributos, sino también estudia los principios que rigen la determinación, percepción y extinción de los mismos, así como las demás relaciones que surgen de la aplicación de dichos principios, entre un ente público y con los particulares.

El estudio del Derecho Fiscal hace que en su desarrollo se tenga que hacer referencia, además de las normas materialmente fiscales, a normas constitucionales, formales o administrativas, procesales, penales e internacionales;

por lo que el Derecho Fiscal se divide en: Derecho Fiscal Constitucional, Derecho Fiscal Material o Sustantivo o de Fondo, Derecho Fiscal Formal, Administrativo, Subjetivo o de Forma, Derecho Fiscal Procesal, Derecho Fiscal Penal y Derecho Fiscal Internacional.

“El derecho fiscal es el conjunto de disposiciones legales y de principios de Derecho Público que regulan la actividad jurídica del fisco” (Bielsa, 1952, pág. 12)

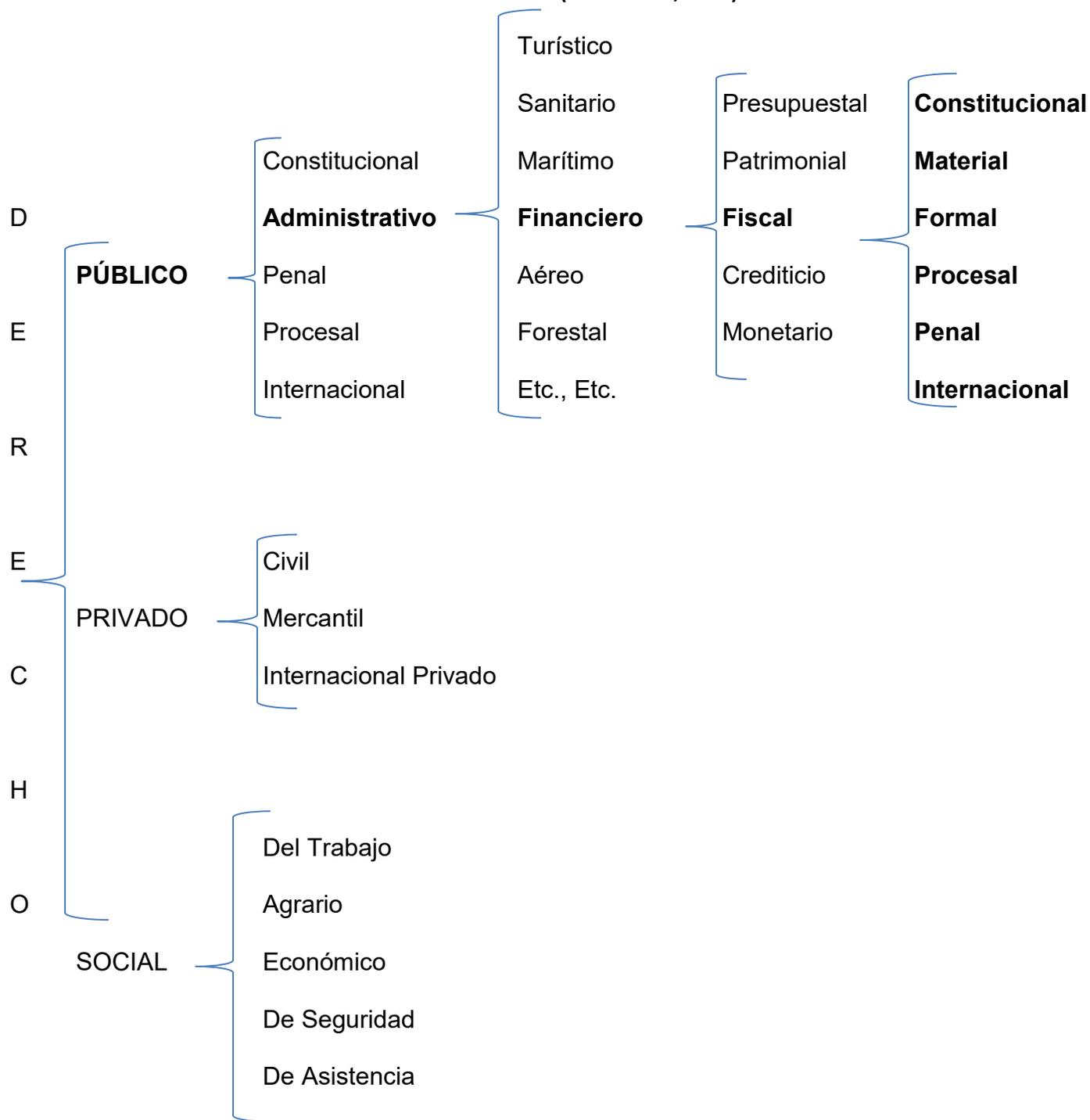
1.1.2. Naturaleza

Se sostiene que la finalidad principal de la materia fiscal es la percepción de los tributos.

1.1.3. Clasificación.

Para la mayoría de los tratadistas contemporáneos, la materia tributaria pertenece al Derecho Financiero. Al derecho financiero lo define Giannini como “el conjunto de normas que disciplinan la percepción, la gestión y la erogación de los medios económicos necesarios para la vida de los entes públicos” (Margáin Manautou, 1997, pág. 7)

Ilustración 1. "Clasificación del Derecho Fiscal"¹ (Matínez Uc, 2015)



¹ El cuadro ilustrativo, es únicamente para ubicar de forma genérica donde se encuentra el Derecho Fiscal dentro de nuestro Derecho Mexicano.

1.1.4. Fuentes

“El término Fuente- escribe Claude Du Pasquier- crea una metáfora, pues remontarse a las fuentes de un río es llegar al lugar en que sus aguas brotan de la tierra; de manera semejante, inquirir la fuente de una disposición jurídica es buscar el sitio en que ha salido de las profundidades de la vida social a las superficies del Derecho.” (García Máynez, 2013, pág. 52)

De acuerdo con Eduardo García Máynez, “por fuente formal entendemos los procesos de creación de las normas jurídicas” (García Máynez, 2013, pág. 52)

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

De Otto, en su obra cumbre, se refiere a las fuentes de derecho de la siguiente manera:

“Fuentes son los llamados actos normativos, aquellos a los que el ordenamiento jurídico atribuye la virtualidad de producir una norma jurídica” (Otto de, 1988, pág. 70)

Pueden citarse como fuentes del Derecho Fiscal las siguientes:

- La constitución
- La ley
- Los reglamentos administrativos
- Los decretos ley
- Los decretos delegados
- La jurisprudencia
- Los tratados internacionales
- La doctrina

La Constitución

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

“La Constitución es la fuente por excelencia del Derecho, en cuanto determina la estructura del Estado, la forma de gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos, los derechos y deberes de los ciudadanos, la libertad jurídica y determinados problemas básicos de una comunidad, elevados a la categoría de constitucionales, para mantenerlos permanentemente fuera de los vaivenes de los problemas políticos cotidianos” (Serra Rojas, 2004, pág. 192)

En apoyo a lo anterior debe citarse lo dispuesto por el Artículo 133 de la Constitución que a letra señala:

“Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión.” (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pág. Art. 133)

La Ley

La Ley constituye la fuente formal más importante del Derecho Fiscal, ya que, para alcanzar validez, absolutamente todas las relaciones que se presente dentro del ámbito tributario deben encontrarse previstas y reglamentadas por una norma jurídica aplicable al caso. Es por ello que resulta de especial interés y análisis del procedimiento encaminado a la creación de tales normas. Procedimiento que en el caso concreto se encuentra previsto en los artículos 71 y 72 de la Constitución, cuyo texto es el siguiente:

“Artículo 71.El derecho de iniciar leyes o decretos compete:

- I. Al Presidente de la República;
- II. A los Diputados y Senadores al Congreso de la Unión;
- III. A las Legislaturas de los Estados; y
- IV. A los ciudadanos en un número equivalente, por lo menos, al cero punto trece por ciento de la lista nominal de electores, en los términos que señalen las leyes.

La Ley del Congreso determinará el trámite que deba darse a las iniciativas.

El día de la apertura de cada periodo ordinario de sesiones el Presidente de la República podrá presentar hasta dos iniciativas para trámite preferente, o señalar con tal carácter hasta dos que hubiere presentado en periodos anteriores, cuando estén pendientes de dictamen. Cada iniciativa deberá ser discutida y votada por el Pleno de la Cámara de su origen en un plazo máximo de treinta días naturales. Si no fuere así, la iniciativa, en sus términos y sin mayor trámite, será el primer asunto que deberá ser discutido y votado en la siguiente sesión del Pleno. En caso de ser aprobado o modificado por la Cámara de su origen, el respectivo proyecto de ley o decreto pasará de inmediato a la Cámara revisora, la cual deberá discutirlo y votarlo en el mismo plazo y bajo las condiciones antes señaladas.

No podrán tener carácter preferente las iniciativas de adición o reforma a esta Constitución.” (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pág. Art. 71)

“Artículo 72. Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose la Ley del Congreso y sus reglamentos respectivos, sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones:

A. Aprobado un proyecto en la Cámara de su origen, pasará para su discusión a la otra. Si ésta lo aprobare, se remitirá al Ejecutivo, quien, si no tuviere observaciones que hacer, lo publicará inmediatamente.

B. Se reputará aprobado por el Poder Ejecutivo todo proyecto no devuelto con observaciones a la Cámara de su origen dentro de los treinta días naturales

siguientes a su recepción; vencido este plazo el Ejecutivo dispondrá de diez días naturales para promulgar y publicar la ley o decreto. Transcurrido este segundo plazo, la ley o decreto será considerado promulgado y el Presidente de la Cámara de origen ordenará dentro de los diez días naturales siguientes su publicación en el Diario Oficial de la Federación, sin que se requiera refrendo. Los plazos a que se refiere esta fracción no se interrumpirán si el Congreso cierra o suspende sus sesiones, en cuyo caso la devolución deberá hacerse a la Comisión Permanente.

C. El proyecto de ley o decreto desechado en todo o en parte por el Ejecutivo, será devuelto, con sus observaciones, a la Cámara de su origen. Deberá ser discutido de nuevo por ésta, (sic DOF 05-02-1917) y si fuese confirmado por las dos terceras partes del número total de votos, pasará otra vez a la Cámara revisora. Si por esta fuese sancionado por la misma mayoría, el proyecto será ley o decreto y volverá al Ejecutivo para su promulgación.

Las votaciones de ley o decreto, serán nominales.

D. Si algún proyecto de ley o decreto, fuese desechado en su totalidad por la Cámara de revisión, volverá a la de su origen con las observaciones que aquella le hubiese hecho. Si examinado de nuevo fuese aprobado por la mayoría absoluta de los miembros presentes, volverá a la Cámara que lo desechó, la cual lo tomará otra vez en consideración, y si lo aprobare por la misma mayoría, pasará al Ejecutivo para los efectos de la fracción A; pero si lo reprobare, no podrá volver a presentarse en el mismo período de sesiones.

E. Si un proyecto de ley o decreto fuese desechado en parte, o modificado, o adicionado por la Cámara revisora, la nueva discusión de la Cámara de su origen versará únicamente sobre lo desechado o sobre las reformas o adiciones, sin poder

alterarse en manera alguna los artículos aprobados. Si las adiciones o reformas hechas por la Cámara revisora fuesen aprobadas por la mayoría absoluta de los votos presentes en la Cámara de su origen, se pasará todo el proyecto al Ejecutivo, para los efectos de la fracción A. Si las adiciones o reformas hechas por la Cámara revisora fueren reprobadas por la mayoría de votos en la Cámara de su origen, volverán a aquella para que tome en consideración las razones de ésta, y si por mayoría absoluta de votos presentes se desecharen en esta segunda revisión dichas adiciones o reformas, el proyecto, en lo que haya sido aprobado por ambas Cámaras, se pasará al Ejecutivo para los efectos de la fracción A. Si la Cámara revisora insistiere, por la mayoría absoluta de votos presentes, en dichas adiciones o reformas, todo el proyecto no volverá a presentarse sino hasta el siguiente período de sesiones, a no ser que ambas Cámaras acuerden, por la mayoría absoluta de sus miembros presentes, que se expida la ley o decreto sólo con los artículos aprobados, y que se reserven los adicionados o reformados para su examen y votación en las sesiones siguientes.

F. En la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos, se observarán los mismos trámites establecidos para su formación.

G. Todo proyecto de ley o decreto que fuere desechado en la Cámara de su origen, no podrá volver a presentarse en las sesiones del año.

H. La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.

I. Las iniciativas de leyes o decretos se discutirán preferentemente en la Cámara en que se presenten, a menos que transcurra un mes desde que se pasen a la Comisión dictaminadora sin que ésta rinda dictamen, pues en tal caso el mismo proyecto de ley o decreto puede presentarse y discutirse en la otra Cámara.

I (sic DOF 24-11-1923). El Ejecutivo de la Unión no puede hacer observaciones a las resoluciones del Congreso o de alguna de las Cámaras, cuando ejerzan funciones de cuerpo electoral o de jurado, lo mismo que cuando la Cámara de Diputados declare que debe acusarse a uno de los altos funcionarios de la Federación por delitos oficiales.

Tampoco podrá hacerlas al Decreto de convocatoria a sesiones extraordinarias que expida la Comisión Permanente.” (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pág. Art. 72)

Los Reglamentos Administrativos

“La tercera de las fuentes formales del Derecho Fiscal está constituida por los reglamentos administrativos, que suelen desempeñar un complemento y medio de la ejecución de la ley”. (Arrijo Vizcaíno, 2007, pág. 47)

En apoyo a lo anterior cabe citar lo dispuesto en el Artículo 89 fracción I de la Constitución que a la letra señala:

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

I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.” (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pág. Art. 89)

De acuerdo a lo anterior, se puede definir al reglamento administrativo como un “conjunto de normas jurídicas del Derecho Público expedidas por el Presidente de la República con el único y exclusivo propósito de pormenorizar, particularizar y desarrollar en forma concreta los principios y enunciados generales contenido en una ley emanada del Congreso de la Unión, a fin de llevar a cabo la ejecución de esta última, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia”. (Arrijo Vizcaíno, 2007, pág. 49)

Dentro de nuestro sistema constitucional, el Presidente, salvo en los casos muy especialísimos que más adelante tocaré, está imposibilitado para legislar ya que esta actividad está reservada a un poder soberano e independiente del Ejecutivo.

De ahí que tanto la doctrina como la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia hayan sostenido la existencia de dos importantes limitaciones al ejercicio de la facultad reglamentaria.

a) La potestad de expedir reglamentos es una atribución exclusiva e indelegable del Presidente de la República. Por ende no existen bases para sostener que algún otro funcionario, por importante que sea, puede 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.

b) La segunda limitación la encontramos en la naturaleza misma de la función reglamentaria, que presupone siempre la existencia de una ley. El objetivo único y aceptable del reglamento es facilitar el campo de aplicación de las leyes del Congreso, concretizando y detallando su contenido. Pero así como no puede concebirse un reglamento sin una ley previa que requiere de dicha reglamentación, tampoco puede aceptarse, dentro del orden constitucional que nos rige, que el reglamento vaya más allá de la ley reglamentada, puesto que en tal evento el Presidente no estaría proveyendo en la esfera administrativa la exacta observancia de las leyes emanadas del Congreso, sino que estaría usurpando la función legislativa. Esto significa que el reglamento:

- a) No puede modificar, alterar o suprimir las situaciones jurídicas previstas en la ley reglamentada; y
- b) No puede crear o establecer situaciones jurídicas no previstas en la propia ley.

Circulares Administrativas

Conforme a lo sustentado por el distinguido tratadista y magistrado español, Adolfo Carreto Pérez, las circulares “son actos administrativos, emanados de la potestad de mando de la administración, que contienen directrices generales, dadas a los órganos subordinados al que la emite, pero que no son fuentes normativas”.

(Carreto Pérez, 1968, pág. 100)

Su existencia parece plenamente confirmada por el Artículo 35 del Código Fiscal de la Federación en vigor que dispone que:

“Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.” (Código Fiscal de la Federación, 2017, pág. Art. 35)

Aunando esta disposición a la citada opinión de Carreto Pérez, cabe señalar que, en la configuración de las circulares administrativas concurren los siguientes elementos:

a) Se trata de disposiciones de carácter general. Es decir, son aplicables a todas aquellas personas que se ubiquen dentro de la hipótesis que en ellas se contemplan.

b) Proviene de funcionarios hacendarios de variada jerarquía, de acuerdo con las facultades que en cada caso concreto les confiera el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o en algunos casos, simples acuerdos delegatorios del titular del ramo.

c) Su finalidad exclusiva debe ser la de instruir a las dependencias acerca de los criterios establecidos por la autoridad, jerárquicamente superior, para la tramitación

y resolución uniforme de determinados asuntos que forman parte de su esfera de competencia.” (Carreto Pérez, 1968, pág. 101)

A pesar de que las circulares van dirigidas nominalmente a unidades administrativas subordinadas, el hecho es que por la naturaleza misma de la relación jurídico-tributaria, de su contenido siempre deriva, con el carácter de reglas de aplicación general, derechos y obligaciones para los causantes.

Nuestro orden jurídico no permite en ningún caso que los órganos administrativos legislen, ni tolera que funcionarios distintos del Presidente reglamenten leyes. Por eso, puede sostenerse firmemente que las circulares, a pesar de que provengan de funcionarios fiscales facultados debidamente, carecen de eficiencia jurídica y por ende, no pueden convertirse en fuente de derechos y obligaciones para los sujetos pasivos de la relación tributaria.

Corroborando el criterio anterior, la Segunda sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación dictó la sentencia que a continuación se transcribe y que confirma que las circulares, resoluciones generales, resoluciones misceláneas y demás acuerdos que las autoridades tributarias emitan con pretensiones de aplicación general no solamente no pueden ser tenidos como ley sino que resultan ineficaces para tratar de subsanar las irregularidades cometidas por el legislador federal. Dicho en otras palabras, si el legislador federal al expedir una ley fiscal incurre en algún vicio de inconstitucionalidad, es inadmisibles que semejante vicio pueda ser subsanado por las autoridades fiscales mediante la emisión de circulares o resoluciones

misceláneas. Puesto que si estas últimas no pueden ser tenidas como ley, mucho menos pueden operar como instrumentos de control de la constitucionalidad. En tal virtud, el máximo Tribunal de la República ha sido especialmente tajante al establecer la tesis respectiva, cuya parte medular dice lo siguiente:

RESOLUCIÓN MISCELANEA FISCAL, EL HECHO DE QUE LAS AUTORIDADES FISCALES PRETENDAN SUBSANAR ALGUNA IRREGULARIDAD DEL LEGISLADOR FEDERAL A TRAVES DE ELLA, NO CONVALIDA EL VICIO DE INCONSTITUCIONALIDAD QUE PUEDA TENER LA LEY. Aun cuando las autoridades hacendarias se encuentran facultadas para emitir reglas de carácter general a través de la Resolución Miscelánea Fiscal, según lo dispuesto por el artículo 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación, el hecho de que pretendan subsanar irregularidades del legislador federal mediante una resolución miscelánea fiscal, no puede convalidar el posible vicio de inconstitucionalidad que la propia ley pudiera tener, ya que ésta última constituye una norma superior que sigue vigente y que solo puede ser modificada, reformada o derogada, si se cumplen todos los requisitos previstos por el artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (Tesis Aislada , pág. 382)

Por todas estas razones, resulta inadmisibles sostener que las circulares emitidas por funcionarios hacendarios puedan llegar a revestir el carácter de fuentes formales del Derecho Fiscal. De ahí que ante su desorbitado crecimiento, la Suprema Corte de Justicia, los Tribunales Colegiados de Circuito en materia Administrativa y el Tribunal Fiscal de la Federación (Órganos jurisdiccionales competentes en

controversias fiscales), hayan tenido que reafirmar su ilegalidad en incontables sentencias.

Los Decretos-Ley

El Artículo 49 Constitucional consagra un postulado para nuestra forma de organización política, cuando establece que:

“El Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

No podrán reunirse dos o más de estos Poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el artículo 29...”

(Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pág. Art. 49)

Con base en este mandato supremo, se preserva la independencia y soberanía del Congreso Federal como depositario del Poder Legislativo del Estado, al impedirse que el presidente legisle. Sin embargo, se menciona un caso de excepción a ésta norma fundamental, al hacerse referencia a un diverso precepto de la Constitución: Artículo 29 que a la letra dice:

“En los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el Presidente de los

Estados Unidos Mexicanos, con la aprobación del Congreso de la Unión o de la Comisión Permanente cuando aquel no estuviere reunido, podrá restringir o suspender en todo el país o en lugar determinado el ejercicio de los derechos y las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la restricción o suspensión se contraiga a determinada persona. Si la restricción o suspensión tuviese lugar hallándose el Congreso reunido, éste concederá las autorizaciones que estime necesarias para que el Ejecutivo haga frente a la situación; pero si se verificase en tiempo de receso, se convocará de inmediato al Congreso para que las acuerde”. (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pág. Art. 29)

Como puede advertirse, el propósito perseguido por el precepto constitucional transcrito es dotar al Ejecutivo de los medios y elementos indispensables para hacer frente, rápida y fácilmente, a un grave estado de emergencia que amenace seriamente la paz pública y la estabilidad social; y que trae aparejadas las siguientes consecuencias jurídicas:

- a) La disolución temporal del Congreso de la Unión.
- b) La suspensión en toda la República o en lugar determinado, de la totalidad o parte de las garantías individuales que nuestra Constitución consagra.
- c) El otorgamiento al Ejecutivo de facultades extraordinarias para legislar.

Ahora bien, a las leyes expedidas por el titular del Ejecutivo durante esos periodos de emergencia se les denomina Decretos-Ley, en atención a que revisten la forma de un decreto presidencial y a que su contenido y aplicación son los propios de un acto legislativo, si bien su vigencia se encuentra exclusivamente limitada a la duración de ese periodo de excepción.

“Los Decretos-Ley no son ni pueden ser una fuente formal permanente del Derecho Fiscal”. (Arrija Vizcaíno, 2007, pág. 58)

Decretos-Delegados

Los Decretos-Delegados pueden definirse como las “leyes expedidas en forma directa y personal por el Presidente de la República, sin que medie un previa declaratoria de suspensión de garantías individuales, bajo el formato de Decretos, en virtud de delegación expresa de facultades, en acatamiento de un mandato constitucional, sobre determinadas materias relacionadas con el comercio exterior y con la economía nacional”. (Arrija Vizcaíno, 2007, pág. 59)

Reciben, desde luego, el nombre de Decretos-Delegados por que las leyes que en ellos se contienen son emitidas con carácter de decreto presidencial y porque deben su existencia a una delegación de facultades legislativas, efectuadas a beneficio del titular del Ejecutivo.

Se distinguen de los Decretos-Ley por el hecho de que pueden emitirse en cualquier tiempo, es decir, en que su expedición no presupone la previa declaración de un estado de emergencia.

La Jurisprudencia

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

Ahora bien, en el caso específico de la materia tributaria, tres son los tribunales del fuero federal a los que la ley expresamente autoriza para fijar jurisprudencia: La Suprema Corte de Justicia de la Nación, Los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa y el Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Es así como a través de la actuación de éstos órganos jurisdiccionales podemos disponer en la actualidad de un interesante acervo de precedentes judiciales de observancia obligatoria que nos sirven de guía para la solución de determinados problemas.

Los Tratados Internacionales

Podemos definir a los tratados internacionales como los acuerdos de voluntad celebrados entre dos o más Estados soberanos en el ámbito internacional, con el objeto de sentar bases para la solución pacífica de problemas comunes

Ahora bien, para que los tratados internacionales puedan alcanzar efectos de obligatorios, es necesario que cada Estado los incorpore a su legislación interna y los apliquen como si fueran leyes de rango constitucional. Por esta razón se les incluye entre las fuentes formales del Derecho. Para el caso de México, el siguiente artículo contiene tal aseveración:

Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados. (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pág. Art. 133)

La Doctrina

“La Doctrina tributaria está constituida por el conjunto de conceptos, definiciones, críticas y opiniones vertidas por los especialistas en la materia acerca de los diversos temas que la componen, a través de libros, artículos, ensayos, editoriales, conferencias, cursos de actualización y demás medios de difusión permanente del pensamiento”. (Arrijo Vizcaíno, 2007, pág. 73)

1.2. Autonomía del Derecho Fiscal

El derecho fiscal se encuentra ampliamente relacionado con otras ramas del derecho, de las que ha tomado principios generales y conceptos que el derecho fiscal ha adaptado a sus finalidades, esto de acuerdo a la autonomía que el derecho fiscal posee, “cuyo objeto de estudio son precisamente los ingresos y cuya finalidad es la conformar un sistema de normas jurídicas de acuerdo con determinados principios que le son comunes y que son distintos de los que rigen a las de otros sistemas normativos” (Rodríguez Lobato, 1986, pág. 18). Ésta adaptación, en ocasiones tiene por resultado ampliar, restringir o modificar el significado y alcance que los conceptos y las instituciones tienen en las otras ramas del derecho donde han sido tomados.

Capítulo 2. Principios Aplicables en el Derecho Fiscal

2.1. Principio de Reserva de Ley

A la primacía de ley se le conoce también como fuerza de la ley “Significa que todas las resoluciones del poder legislativo no puede ser derogadas, modificadas o aclaradas más que por otra resolución del mismo poder y siguiendo los mismos procedimientos seguidos para la formación de la resolución primitiva” (Fraga, 1997, pág. 38)

Lo anterior lo podemos fundamentar con el fundamentar con el artículo 72, apartado F, de nuestra Constitución:

“Artículo 72. Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose la Ley del Congreso y sus reglamentos respectivos, sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones:

F. En la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos, se observarán los mismos trámites establecidos para su formación.” (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pág. Art. 72)

Así mismo en nuestro país, la reserva de ley constituye un principio aceptado, pero abordado desde la denominación de principio de legalidad. La Doctrina y la jurisprudencia coinciden en que se encuentra consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y en atención a su importancia me permito transcribir:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.” (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, págs. Art. 31-IV)

De lo anterior se desprende que es necesaria una ley para crear los tributos.

Servando J. Garza describe el principio de reserva de ley de la manera siguiente:

“Dentro del artículo 31, fracción IV de la Constitución se contiene el principio de reserva de ley: El impuesto es materia reservada a la ley. Ello implica que en la ley que se establezca un impuesto deben encontrarse todos y cada uno de los elementos que en su conjunto integran el tributo: Objeto gravado, unidad cuota, base” (Garza, 1949, pág. 17)

Por otra parte también dentro de la Doctrina mexicana Emilio Margáin, expone:

“El principio de legalidad en materia tributaria consiste en que no puede exigirse el pago de contribución alguna que no esté establecida por el órgano o poder autorizado para crearla por la Constitución; que establecida la contribución, ella precise a quién grava, qué es lo que grava, cuál es su base, quiénes o qué actos o actividades están exentas de su pago, cuál es la tasa, cuota o tarifa que determinará el monto a pagar por el contribuyente; la época de pago, las obligaciones, infracciones y sanciones aplicables.” (Margáin Manautou, 1997, pág. 506)

Emilio Margáin, establece con precisión en el párrafo anterior los aspectos cubiertos por el principio de legalidad:

1. Los elementos esenciales del tributo
2. Las exenciones y los beneficios fiscales
3. Las sanciones

La relación tributaria, en virtud del principio de reserva de ley, tiene necesariamente como base a la ley. Las obligaciones de los gobernados y de la Administración derivan de la ley y se encuentran detalladas en la misma.

Una de las consecuencias más importantes del principio de reserva de ley es que las relaciones que surgen en virtud del fenómeno tributario son, en esencia, las relaciones jurídicas, porque tienen su base en la ley, por lo que no existe preeminencia del acreedor sobre el deudor, las obligaciones y derechos de los sujetos activo y pasivo del tributo deriva de la ley y en esta atención no hay jerarquías entre los sujetos tributarios. (Rodríguez Lobato, 2001, pág. 143)

De los planteamientos anteriores concluimos que el principio de reserva de ley consiste en que por medio de un mandamiento constitucional se reserva al legislador la regulación de una materia.

2.2. Principio de la Ley Perfecta

Toda obligación impuesta por una ley debe estar provista de una sanción o pena en caso de incumplimiento, pues de no ser así, el cumplimiento de la obligación será no obligatorio para el particular. Por lo cual podemos decir que el principio de la ley perfecta se refiere a que para que una ley sea perfecta y se le dé cabal cumplimiento

requiere de una obligación, y en caso de incumplimiento se le determine una infracción, la cual vaya acompañada de una sanción.

El Derecho Fiscal, conjunto de normas que imponen obligaciones de dar, de hacer, de no hacer y de permitir, está provisto de medios adecuados con que exigir al contribuyente el debido y oportuno cumplimiento de sus obligaciones fiscales; entre esos medios encontramos las sanciones.

La infracción fiscal es todo acto u omisión de un particular, que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley fiscal ordena o efectuar lo que la misma prohíbe.

“La infracción se puede definir como el incumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas y formales, consistente en un hacer o un no hacer, cuya consecuencia es la aplicación de una sanción tributaria. La conducta tipificada como infracción debe estar expresamente señalada en la ley, de acuerdo con el principio de legalidad.” (Ríos Granados, 2008).

Al cometerse las infracciones, la consecuencia jurídica es la sanción. Las sanciones en materia tributaria comúnmente son las multas, según lo establecido por el artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En el Derecho Fiscal la finalidad que se busca con la sanción es que el contribuyente cumpla puntualmente sus obligaciones fiscales con el objeto de asegurar la

eficiencia de los servicios públicos o de las necesidades sociales que están a cargo del Estado.

2.3. Principio de aplicación de las leyes en el espacio

“El límite espacial de la ley fiscal se refiere al territorio en el cual la ley se aplica y produce sus efectos, es decir, a su zona o área de vigencia”. (Rodríguez Lobato, 1986, pág. 36).

“Entendemos por ámbitos o límites espaciales de una ley, el territorio en el cual tiene vigencia ésta.” (Sanchez Piña, pág. 24)

Por lo que respecta a México, podemos clasificar las leyes fiscales como:

1. Leyes federales, que son las que tienen aplicación en toda la República Mexicana.
2. Leyes estatales, aquellas que tienen vigencia en el territorio de un Estado o Entidad Federativa.
3. Leyes para el Distrito Federal, aquellas expedidas por el congreso de la unión cuando actúa como órgano legislativo local.

Capítulo 3. La Resolución Miscelánea Fiscal en nuestro Derecho Fiscal.

3.1. Entorno Legal de la Resolución Miscelánea.

Resolución Miscelánea Fiscal para 2018

“Con fundamento en los artículos 16 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación, 14, fracción III de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 3o., fracción XX del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, y

Considerando

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

Que en esta Resolución se agrupan aquellas disposiciones de carácter general aplicables a impuestos, productos, aprovechamientos, contribuciones de mejoras y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior, y que para fines de identificación y por el tipo de leyes que abarca, es conocida como la Resolución Miscelánea Fiscal.

Que es necesario expedir las disposiciones generales que permitan a los contribuyentes cumplir con sus obligaciones fiscales en forma oportuna y adecuada, por lo cual el Servicio de Administración Tributaria expide la siguiente:” (DOF, 2017)

Una vez citados los fundamentos legales y la descripción de las reglas de la RM, en seguida se analiza el artículo 33, fracción I, inciso g) del CFF, que a la letra establece:

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

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

g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año. Las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales.” (Código Fiscal de la Federación, 2017, pág. Art. 33)

En el artículo transcrito se observa cómo el Poder Legislativo facultó a las autoridades fiscales para publicar las resoluciones que establezcan disposiciones de carácter general, mismas que en cuanto se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales.

“Art. 35. Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.” (Código Fiscal de la Federación, 2017, pág. Art. 35)

Nuevamente podemos observar en el Artículo transcrito del Código Fiscal de la Federación que por ninguna razón la Resolución Miscelánea Fiscal puede generar obligaciones al contribuyente.

Esto quiere decir, que deben respetar el principio de reserva de ley, el cual de acuerdo con lo señalado en el capítulo primero consiste en que sólo por ley pueden fijarse los elementos de las contribuciones que están obligados a aportar al gasto público los habitantes de la República.

En otras palabras, las reglas de la Resolución Miscelánea Fiscal que se refieran a los elementos esenciales de las contribuciones, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las ya establecidas en las leyes emanadas del Poder Legislativo. Esto quiere decir que, efectivamente, sí pueden generar obligaciones para los contribuyentes, siempre y cuando tales obligaciones no se refieran al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Lo anterior es plenamente corroborado en la siguiente jurisprudencia de nuestro más Alto Tribunal:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SU ARTÍCULO 33, FRACCIÓN I, INCISO G), VIGENTE A PARTIR DE DOS MIL CUATRO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos los elementos que sirvan de base para realizar el cálculo de una contribución. Ahora bien, el artículo 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación, al prever que las autoridades fiscales, para el mejor cumplimiento de sus facultades, proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes, para lo cual publicarán anualmente las resoluciones que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento; que podrán publicar aisladamente las disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año y que las resoluciones emitidas que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las que determinen las propias leyes fiscales, no transgrede el mencionado principio constitucional. Lo anterior es así, porque la emisión de tales resoluciones en materia fiscal no sólo es permisible sino necesaria, al ser cuerpos normativos sobre aspectos técnicos y operativos para materias específicas, cuya existencia obedece a los constantes avances de la tecnología y al crecimiento de la administración pública, y porque únicamente serán obligatorias si acatan el principio de reserva de Ley relativa, es decir, se sujetan a que las autoridades administrativas, a través de reglas de carácter general, no establezcan cargas

adicionales para los contribuyentes en relación con cualquiera de los elementos de las contribuciones, pues de no ser así, no serán observables, siempre y cuando así se determine una vez que se hagan valer los medios de defensa pertinentes y se resuelva lo conducente.

3.2. Garantías Constitucionales. Fundamentación y Motivación.

Por lo dispuesto en los artículos 14, último párrafo y 94, 8o. párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos debemos acudir a la jurisprudencia para poder saber qué se debe entender por fundamentación y motivación, y esta dice:

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. “La debida fundamentación y motivación legal, deben entenderse, por lo primero, la cita del precepto legal aplicable al caso, y por lo segundo, las razones, motivos o circunstancias especiales que llevaron a la autoridad a concluir que el caso particular encuadra en el supuesto previsto por la norma legal invocada como fundamento.” (Jurisprudencia, 1996, pág. J/43)

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. “De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuado y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero, que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también deben señalarse, con precisión las circunstancias, especiales o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para el emisión del acto, siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir,

que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.” (Jurisprudencia, 1996)

SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.

Por lo anteriormente expuesto en las jurisprudencias podemos decir que la Resolución Miscelánea Fiscal no cumple con éstos principios de fundamentación y motivación ya que no emanan del Congreso de la Unión y por lo tanto es violatoria del principio de legalidad.

3.3. Principios Constitucionales de los Impuestos.

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de la Ciudad de México, y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.” (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, págs. Art. 31-IV)

Derivado de nuestra investigación solo nos enfocaremos al principio de legalidad contenida en el citado artículo de la Constitución, el cual se refiere a que los elementos esenciales materiales y formales de la contribución o impuestos deben estar contenidos dentro de una ley.

3.4. Relación de la Resolución Miscelánea Fiscal con los Actos Administrativos.

Es importante conocer cuáles son los requisitos mínimos que nuestra legislación exige, para que un acto administrativo pueda ser considerado como legal, y el gobernado este obligado a acatar.

3.4.1. Requisitos.

En los términos de la Ley Federal del Procedimiento Administrativo:

Artículo 3. “Son elementos y requisitos del acto administrativo:

- V. Estar fundado y motivado.” (Ley Federal del Procedimiento Administrativo, 2015, págs. Art. 3-V)

En los términos del Código Fiscal de la Federación:

Artículo 38. “Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

- I. Constar por escrito.
- II. Señalar la autoridad que lo emite.
- III. Señalar lugar y fecha de emisión.
- IV. Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o

propósito de que se trate.” (Código Fiscal de la Federación, 2017, pág. Art. 38)

3.4.2. Legalidad del Acto Administrativo.

Artículo 68. “Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones, cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.” (Código Fiscal de la Federación, 2017, pág. Art. 68)

3.5. Relación de la Resolución Miscelánea Fiscal con la Interpretación Fiscal.

Artículo 5. “Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se consideran que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente, las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.” (Código Fiscal de la Federación, 2017, pág. Art. 5)

Capítulo 4. Impugnación de la Resolución Miscelánea Fiscal.

4.1. Recurso Administrativo de Revocación

El recurso de revocación se encuentra regulado en los artículos 116 al 128 del Código Fiscal de la Federación.

“El recurso de revocación es un medio de defensa administrativo en contra de actos administrativos dictados por las Autoridades Administrativas en material fiscal federal que causen un agravio al contribuyente o afectado; su interposición es optativa para el contribuyente o afectado, antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.” (Matínez Uc, 2015)

Este medio de defensa tiene la finalidad de corregir los posibles errores en que incurrió la Autoridad, por eso es “recurso”, y que ésta los corrija, ésta figura nace debido al interés que tiene la propia autoridad de conocer los errores que comenten sus funcionarios y corregir estos errores, por lo tanto la finalidad del Recurso de Revocación es la “auto tutela” de la misma Autoridad.

Siempre que interpongamos un recurso de revocación debemos estar conscientes que lo que se busca con éste medio de defensa es que la autoridad emisora del acto administrativo que nos afecta jurídicamente revise su actuación, es decir revise el acto administrativo que emitió, no buscamos que la Autoridad emisora nos imparta justicia, porque para ello están los Tribunales.

4.2. Juicio contencioso administrativo

El juicio Contencioso Administrativo se encuentra regulado en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, esta Ley se publicó el 1 de diciembre de 2005, y entró en vigor el 1 de enero de 2006.

“El Juicio Contencioso Administrativo es un medio de defensa que tiene el particular contra las resoluciones de recursos administrativos que no satisfagan el interés jurídico del recurrente, así mismo, procede cuándo la resolución a un recurso administrativo lo declare por no interpuesto o lo deseche por improcedente, siempre que la Sala Regional Competente determine la procedencia del mismo, el Juicio Contencioso Administrativo procederá contra la resolución objeto del recurso.”
(Matínez Uc, 2015)

Así mismo, el artículo 2 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, señala que el Juicio Contencioso Administrativo procede contra las resoluciones administrativas definitivas, actos administrativos y procedimientos que establece la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en su artículo 14.

4.3. Amparo

“Artículo 103. Los Tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite

I. Por normas generales, actos u omisiones de la autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por esta Constitución, así como por los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte;

II. Por normas generales o actos de la autoridad federal que vulneren o restrinjan la soberanía de los estados o la esfera de competencia del Distrito Federal, y

III. Por normas generales o actos de las autoridades de los Estados o del Distrito Federal que invadan la esfera de competencia de la autoridad federal.” (Ley de Amparo, 2015, pág. Art. 103)

Art. 31 fracción IV, CPEUM²

Garantías individuales:

1.- Principio de Destino (gasto público).

2.- Principio de Proporcionalidad.

3.- Principio de Equidad.

4.- Principio de Legalidad.

² CPEUM. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Art. 14, CPEUM

Garantías individuales:

1. Principio de irretroactividad.
2. Principio de audiencia.
3. Principio de legalidad.
4. Principio de no analogía

Art. 16, CPEUM

Garantías individuales:

1. Principio de seguridad jurídica

Juicio de Amparo

Cuando se considere por parte de un gobernado, que un acto de autoridad es contrario a la Constitución Federal, podrá interponerse Juicio de Amparo.

El juicio de amparo comprende cinco materias o sectores:

1. Amparo como defensa de los derechos de libertad.
2. Amparo contra leyes.
3. Amparo en materia judicial;
4. Amparo administrativo
5. Amparo en materia agraria.

Conclusión.

La Resolución Miscelánea contiene reglas generales, impersonales y abstractas, sobre aspectos técnicos y operativos, cuya existencia obedece a los constantes avances de la tecnología y al acelerado crecimiento de la administración pública, para facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

Asimismo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que las reglas de la Resolución Miscelánea serán obligatorias siempre y cuando acaten el principio de reserva de ley. Esto es, que no establezcan cargas adicionales a las establecidas en las leyes, respecto a los elementos esenciales de las contribuciones.

Ahora bien, en nuestro sistema jurídico no se encuentra definida legalmente la Resolución Miscelánea Fiscal, así como las reglas de carácter general que la componen; esto es así ya que nuestra constitución no reconoce como ordenamientos jurídicos a dichas disposiciones ya que solo reconoce a las leyes y decretos emitidos por el congreso de la unión, así como los actos que en materia de facultad reglamentaria puede emitir el presidente; no obstante lo anterior, nuestro máximo tribunal en forma indebida ha reconocido y dado validez a las reglas de carácter general sin tener apoyo constitucional y sin explicar cuál es la naturaleza jurídica de la Resolución Miscelánea Fiscal, reconocimiento que otorga las características de los reglamentos, pero sin que el máximo tribunal reconozca a las reglas de carácter general como reglamentos, tampoco las reglas de carácter general, que componen a la Resolución Miscelánea Fiscal, se encuentran definidas en la doctrina y la mayoría de los tratadistas concuerdan que dichas disposiciones no tienen sustento constitucional ni legal.

Las reglas de carácter general y los reglamentos comparten las mismas características, es decir los dos son disposiciones que intentan reglamentar las leyes que de ellas emanan, tratando de aplicarlas y ejecutarlas a través de disposiciones abstractas, impersonales generales y obligatorias. Siendo diferencia entre ellas la autoridad que las emite, ya que mientras los reglamentos solo pueden ser emitidos por el Presidente de la República, las reglas de carácter general son emitidas por las autoridades fiscales en supuesta delegación que hace el congreso de la unión a través de las leyes que expide, lo cual es violatorio de nuestra Constitución toda vez que no se ha establecido la delegación de la facultad reglamentaria y por tanto las disposiciones que emitan autoridades distintas al Presidente de la República, no tienen competencia para emitir la Miscelánea Fiscal.

Así, en muchas ocasiones las reglas de carácter general establecen obligaciones tributarias a los contribuyentes, violando los principios de legalidad, reserva de ley y de seguridad jurídica. Por lo tanto dichas reglas son contrarias a nuestra Constitución ya que dichas obligaciones tributarias debe estar contenidas en una ley aprobada mediante el procedimiento establecido en la propia Constitución. En consecuencia la Resolución Miscelánea no da certeza jurídica a los contribuyentes y por lo tanto no son de aplicación obligatoria para los mismos.

Ahora bien, cuando los vicios de las reglas impliquen confrontarlas con alguna norma superior a ellas, pero inferior a la Constitución Federal, se cuenta con el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa como medio de defensa.

Cuando la Resolución Miscelánea afecte la esfera jurídica de los gobernados, por ser contraria a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los contribuyentes cuentan con el juicio de amparo para obtener en su beneficio la observancia de la Constitución.

Por último, se recomienda que cada contribuyente analice y, en su caso, se asesore con especialistas de la materia fiscal, para precisar cuáles son las reglas que le son aplicables, para así posteriormente analizar si éstas efectivamente respetan el principio de reserva de ley.

Bibliografía

- Arrijo Vizcaíno, A. (2007). *Derecho Fiscal*. México: Themis.
- Bielsa, R. (1952). *Compendio de derecho público, constitucional, administrativo y fiscal:derecho fiscal*. Buenos Aires: Rafael Bielsa.
- Carreto Pérez, A. (1968). *Derecho Financiero*. Madrid: Santillana.
- Código Fiscal de la Federación*. (2015).
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. (s.f.).
- DOF. (diciembre de 2017). <http://www.dof.gob.mx>. Obtenido de Diario Oficial de la Federación.
- Fraga, G. (1997). *Derecho Administrativo*. México: Porrúa.
- García Máynez, E. (2013). *Introducción al estudio del derecho*. México, Df: Pporrúa.
- Garza, S. (1949). *Las garantías constitucionales en el Derecho Tributario*. México: Cultura T.G.S.A.
- Jiménez Martínez, J. (2009). *Los medios de control constitucional*. México: Angel.
- Jurisprudencia, VI. 2o. J/43. Tomo III (Tribunales Colegiados de Circuito 1996).
- Ley de Amparo*. (2015).
- Ley Federal del Procedimiento Administrativo*. (2015).
- Margáin Manautou, E. (1997). *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*. México: Porrúa.
- Matínez Uc, M. A. (2015). *Derecho Fiscal para Contadores*.
- Otto de, I. (1988). *Derecho Constitucional*. Barcelona: Ariel.
- Ríos Granados, G. (2008). Las infracciones tributarias en el sistema tributario mexicano. *Boletín mexicano de dercho comparado* Núm 114.
- Ríos Vázquez, R. (1991). *La facultad reglamentaria del presidente de la república y su impugnación constitucional*. México, Df: Jus.
- Rodríguez Lobato, P. M. (2001). *El principio de reserva de ley en materia tributaria*. México: Porrúa.
- Rodriguez Lobato, R. (1986). *Derecho Fiscal*. México DF: Oxford.
- Sanchez Piña, J. d. (s.f.). *Nociones de Derecho Fiscal*. PAC.

Serra Rojas, A. (2004). *Derecho administrativo*. México: Porrúa.

Tesis Aislada , 2a. IV/2004 Tomo IXI (Segunda Sala).