

PRIMERA PARTE

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Mediante el presente trabajo de investigación se pretende responder a las cuestiones : ¿Qué son las reglas de carácter general que publica la Secretaría de Hacienda? y ¿En qué forma la Secretaría de Hacienda ha hecho uso de ellas?, ¿Cuál es su finalidad?, ¿Cuál es su fundamento y motivación? ¿de qué manera benefician o perjudican al contribuyente? y establecer si existen o no reglas de carácter general que se apartan de nuestra Carta Magna.

SEGUNDA PARTE

LÍMITES DEL PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Se partirá de las reglas de carácter general que en México ha publicado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para el ejercicio de 1995.

TERCERA PARTE

JUSTIFICACIÓN DEL ESTUDIO.

En la actualidad vivimos en un sistema jurídico en el que el Poder del Estado se divide en tres el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial y si bien es cierto que en la práctica la división de éstos no es absoluta, también lo es que es importante mantener dicha división ya que es una forma de autocontrol del Estado; mediante la división de poderes se crea un sistema de frenos y contrapesos, lo que ha permitido un ejercicio más sano del poder público evitando la existencia de un super poder que pudiera actuar arbitrariamente y sin control alguno.

Como se mencionó anteriormente dicha división de poderes en la práctica no es absoluta, ya que existen algunas excepciones que histórica, doctrinaria y jurídicamente se han establecido y justificado perfectamente, de tal forma que funciones que le corresponden a un poder son excepcionalmente realizadas por otro poder.

En la medida en que dicha invasión de funciones de un poder a otro sea de carácter excepcional, dependerá el que se desarrolle el ejercicio del poder bajo el sistema de frenos y contrapesos a que me he referido anteriormente, de tal forma que si dichas excepciones empiezan a dejar de serlo para ser cada vez más comunes, entonces se llegará a un desorden que definitivamente no será benéfico para la nación, especialmente si es un sólo Poder el que empiece a absorber la funciones de los otros dos poderes ya que poco a poco se estará creando un super poder con fuerza tal que difícilmente se podría controlar en forma pacífica.

Es por esto que debemos mantenernos atentos a lo que está sucediendo en nuestro entorno y observar detenidamente de qué manera los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial están haciendo uso de sus facultades, y si están cumpliendo realmente con ellas o si están delegando el cumplimiento de sus funciones a otro poder.

En la actualidad, es evidente como muchas e importantes funciones de los Poderes Legislativo y Judicial han sido absorbidas por el Poder Ejecutivo, de tal forma que ciertas funciones que excepcionalmente le corresponden se están haciendo cada vez más comunes y menos excepcionales, como ejemplo, podemos citar la proliferación de Tribunales Administrativos que dependen del Poder Ejecutivo y que materialmente realizan funciones jurisdiccionales, como lo son el Tribunal Fiscal de la Federación y el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, las funciones de dichos Tribunales deberían de ser ejercidas por el Poder Judicial, pero por uno u otro motivo o pretexto son ejercidos por el Poder Ejecutivo.

Por otra parte el Ejecutivo en uso de su facultad reglamentaria realiza una serie de actos que son materialmente Legislativos y que en principio deberían de ser realizados por el Poder Legislativo, con lo cual el campo de acción del Poder Ejecutivo se está extendiendo cada vez más, por lo que es de suma importancia el ir observando y examinando las funciones que está adoptando dicho poder para así tomar conciencia de lo que está pasando y de lo que puede suceder si no se toman medidas a tiempo.

Para estar atentos a la forma en que se desenvuelve el ejercicio de las funciones de los Poderes, se requiere observar y analizar los elementos mediante los cuales se exterioriza o materializa el ejercicio de determinada función, por lo que el presente estudio pretende investigar a las Reglas Generales que anualmente publica la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como manifestaciones del ejercicio de funciones del Poder, sea ejecutivo o legislativo, y así estar en posibilidad de determinar cómo las reglas de carácter general contribuyen al fortalecimiento de un poder (el Ejecutivo) en detrimento de otro (el Legislativo).

Igualmente es importante determinar si las reglas generales están siendo utilizadas correctamente por la S.H.C.P. o si por el contrario se están usando en perjuicio de los contribuyentes para que en caso de ser así se puedan buscar elementos jurídicos que le permitan al contribuyente protegerse y defenderse contra los abusos que la autoridad pueda cometer mediante la publicación y ejecución de las reglas generales.

Lo anterior justifica plenamente una investigación formal con la metodología de las Ciencias Sociales.

CUARTA PARTE

OBJETIVOS DEL ESTUDIO DE LAS REGLAS GENERALES.

Mediante el presente estudio se pretenden alcanzar los siguientes objetivos:

1. Conocer qué son las Reglas Generales.
2. Determinar si las Reglas Generales forman parte o no del Derecho Tributario.
3. Determinar si al expedir la Reglas Generales se invaden o no esferas competenciales o funciones que originariamente le corresponden a determinado Poder.
4. En caso de que las Reglas Generales conculquen derechos de los contribuyentes, analizar si en nuestro orden jurídico existen medios de defensa para el contribuyente.
5. Analizar y criticar algunas Reglas Generales.
6. Sentar las bases para futuros estudios de investigación
7. Partiendo de las conclusiones que se obtengan, hacer propuestas que permitan eliminar los errores o deficiencias que se han venido cometiendo en cuanto a reglas generales se refiere, para así tener un sistema jurídico tributario más apegado al principio de legalidad y de seguridad jurídica.

QUINTA PARTE

MARCO CONCEPTUAL.

Las normas de derecho fiscal, son disposiciones de una dinámica muy particular, ya que los cambios tan acelerados que se están viviendo actualmente exigen al derecho una adecuación o ajuste constante a las nuevas situaciones que se van presentando.

Por lo anterior, no es extraño suponer que las personas que se encuentran en contacto con el Derecho y especialmente con el derecho fiscal, deben de mantenerse en continuo estudio y contacto con las reformas a las disposiciones fiscales, ya que de lo contrario, irán perdiendo la habilidad de poder resolver satisfactoriamente y conforme a derecho, las cuestiones que se les vayan planteando en el ejercicio de su desarrollo profesional.

Muchas de las normas de carácter fiscal sufren modificaciones anualmente, por lo cual no es extraño que cada diciembre se esperen reformas al Código Fiscal de la Federación, a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a la Ley del Impuesto al Valor Agregado etc. En ocasiones las modificaciones no requieren esperar un año ya, que en el transcurso de un ejercicio también pueden darse reformas a estas leyes.

Sin embargo la reforma a una ley no es un procedimiento demasiado sencillo y expedito, por lo que los cambios en dichas leyes no son tan frecuentes en comparación de las modificaciones a las resoluciones generales que anualmente publica la Secretaría de Hacienda y que puede modificar mucho más fácilmente.

En años pasados era demasiado el número de reformas que sufrían las mismas Reglas Generales, sin ir más lejos, en 1992 hubo 25 reformas a las Reglas de Carácter General. Lo anterior no quiere decir que en la actualidad no se reformen dichas reglas, sin embargo es de reconocerse que ha disminuido el número de sus reformas.

Por otra parte es importante señalar que poco se ha escrito con relación a este tema de las Reglas Generales que publica anualmente la S.H.C.P., por lo que la gran mayoría de la literatura fiscal, al tratar ciertos temas se refieren a determinadas Reglas que se relacionan con el tópico que les interesa, pero sin entrar al estudio de las Reglas Generales en su conjunto, planteándose cuestiones sobre su origen, su constitucionalidad, sus implicaciones jurídicas, etc.

SEXTA PARTE

HIPÓTESIS

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante las Reglas de Carácter General, publicadas en 1995, ha estado invadiendo funciones que le corresponden al Poder Legislativo, en perjuicio de los contribuyentes.

SÉPTIMA PARTE

ELEMENTOS QUE SE UTILIZARÁN PARA LA INVESTIGACIÓN Y COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS.

Para comprobar la hipótesis se hará uso de :

1. Recopilación de datos que se relacionen con el tema, especialmente en libros.
2. Análisis de algunas reglas de carácter general publicadas en 1994 y en 1995.

OCTAVA PARTE DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN

1. OBLIGACIONES FISCALES Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

En el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se establece como una obligación de los mexicanos el de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado, municipio y Distrito Federal en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De esta manera se consagra el principio de legalidad que rige en materia tributaria, principio que se robustece con lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 14 constitucional, al establecer que nadie puede ser privado de sus propiedades, posesiones y derechos si no es conforme con las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Igualmente importante es el artículo 16 de la misma Carta Magna que establece que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. Ya que al establecer la garantía de fundamentación y motivación, al mismo tiempo refuerza la garantía de legalidad.

El principio de legalidad en materia tributaria, igual que en el derecho penal se puede enunciar mediante el aforismo "nullum tributum sine lege".

De acuerdo con Sergio Francisco de la Garza 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 y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben de quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. La Ley debe establecer también las exenciones.¹

Sergio Francisco de la Garza. "*Derecho Financiero Mexicano*". P.265

Es importante hacer notar que la constitución señala que los mexicanos están obligados a pagar contribuciones de la manera que dispongan las leyes, por lo tanto las obligaciones fiscales deben de estar en la ley. Hay quienes señalan que las disposiciones que deben de estar en ley son aquellas que establecen cargas a los particulares.

Dicha afirmación se hace tomando como base el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación que determina que: "Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan 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."²

Los autores que consideran que las obligaciones que deben de estar en ley son las que establecen cargas a los particulares de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, están equivocados ya que el legislador establece una diferencia entre las disposiciones fiscales con el fin de aclarar que las que establezcan cargas a los particulares serán de aplicación estricta, en cambio las demás disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. Pero esto no nos autoriza a pensar que únicamente los preceptos que establecen cargas deben estar en Ley, ya que eso implicaría que las normas de procedimiento por ejemplo no tendrían que estar forzosamente en ley por no establecer cargas sustantivas a los particulares.

El artículo 31 fracción IV de la Constitución es claro al establecer que se contribuirá al gasto público de la manera que lo dispongan las leyes, así que puede haber un gran número de disposiciones que sin establecer cargas a los particulares de acuerdo con el artículo 5 del C.F.F. establezcan la manera de contribuir al gasto público y por lo mismo deberían de estar en la ley.

Para reforzar lo anterior, se puede citar el último párrafo del artículo 5 del C.F.F. que señala que para la interpretación de las disposiciones fiscales que no establecen cargas a los particulares se podrá utilizar cualquier método de interpretación jurídica y que a falta de norma fiscal expresa se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal. Con la cual se confirma el criterio de que aun estas disposiciones que no establecen cargas deberían de estar en ley, si no en leyes de derecho fiscal, sí en leyes de derecho Común, pero deben de constar en ley, ya que de lo contrario se estaría violando el art. 31 fracc. IV de la Constitución.

Es importante incluir en este tema, lo que el Dr. Ignacio Burgoa explica cuando se refiere al principio de legalidad en relación con la garantía de fundamentación y motivación.

"La fundamentación legal, consiste en que los actos que originen la molestia de que habla el artículo 16 constitucional, deben basarse en una disposición normativa general, es decir, que ésta prevea la situación concreta para la cual sea procedente realizar el acto de autoridad, que exista una ley que lo autorice. La fundamentación legal de todo acto autoritario, no es sino una consecuencia directa del principio de legalidad que consiste en que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite, principio que ha sido acogido por la jurisprudencia de la Suprema Corte. Es más, conforme también a lo establecido por nuestro máximo tribunal, las autoridades deben gozar de facultades expresas para actuar, o sea, que la permisión legal para desempeñar determinado acto de su incumbencia no debe derivarse o presumirse mediante la inferencia de una atribución clara y precisa."³

La Suprema Corte, en distintas ejecutorias de la Segunda Sala ha sostenido con relación a este tema lo sig.:

" Cuando el artículo 16 de nuestra Ley Suprema previene que nadie puede ser molestado en su persona, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, está exigiendo a las autoridades no simplemente que se apeguen, según criterio escondido en la conciencia de ellas, a una ley, sin que se conozca de que ley se trata y los preceptos de ella, que sirvan de apoyo al mandamiento relativo de las propias autoridades, pues esto ni remotamente constituiría garantía para el particular. Por lo contrario, lo que dicho artículo les está exigiendo es que citen la ley y los preceptos de ella en que se apoyen, ya que se trata de que justifiquen legalmente sus proveídos haciendo ver que no son arbitrarios. Forma de justificación tanto más necesaria, cuanto que dentro de nuestro régimen constitucional las autoridades no tienen más facultades que las que expresamente les atribuye la ley."⁴

³ Ignacio Burgoa. *"Las Garantías Individuales"*. P. 596

⁴ Amparo en revisión 1,259/59, Octavio Ramos E. y coags. 10 de agosto de 1959.

Unanimidad de cuatro votos Ponente: José Rivera P.C. Tomo XXVI, Segunda Sala, págs. 13 y 14. Sexta Época.

"El artículo 16 constitucional impone la obligación a las autoridades de fundar y motivar expresamente su resolución, por lo que no es bastante para cumplir con esa obligación el que las autoridades citen globalmente un cuerpo de ley, ya que esta forma de proceder obligaría a los interesados a adivinar cuál fue el precepto expreso de esa ley en que pretendieron fundarse las autoridades, lo que traería como consecuencia la deficiencia en la defensa del interesado."⁵

En cuanto a la motivación Burgoa señala que: "La motivación de la causa legal del procedimiento implica que, existiendo una norma jurídica, el caso o situación concretos respecto de los que se pretende cometer el acto autoritario de molestia, sean aquellos a que alude la disposición legal fundatoria, este es el concepto de motivación empleado en el artículo 16 constitucional indica que las circunstancias y modalidades del caso particular encuadren dentro del marco general correspondiente establecido por la ley."

"La motivación legal implica, pues, la necesaria adecuación que debe hacer la autoridad entre la norma general fundatoria del acto de molestia y el caso específico en el que éste va a operar o surtir sus efectos. Sin dicha adecuación, se violaría por ende, la citada sub-garantía que, con la de fundamentación legal, integra la de legalidad."

"Ambas condiciones de validez constitucional del acto de molestia (Es decir la fundamentación y la motivación.) deben necesariamente concurrir en el caso concreto para que aquél no implique una violación a la garantía de legalidad consagrada por el artículo 16 de la Ley Suprema, es decir, que no basta que haya una ley que autorice la orden o ejecución del o de los actos autoritarios de perturbación, sino que es preciso inaplazablemente que el caso concreto hacia el cual éstos vayan a surtir sus efectos esté comprendido dentro de las disposiciones relativas a la norma, invocadas por la autoridad. Por consiguiente, razonando a contrario sensu, se configurará la contravención al artículo 16 constitucional a través de dicha garantía, cuando el acto de molestia no se apoye en ninguna ley (falta de fundamentación) o en el caso de que, existiendo ésta, la situación concreta respecto a la que se realice dicho acto de autoridad, no esté comprendida dentro de la disposición general invocada (falta de motivación)."⁶

Amparo en revisión 183/58, Ludwig Bachmann. 8 de Septiembre de 1958. Unanimidad de 4 votos. Ponente José Fivera P.C. Tomo XV, Segunda Sala, pág. 16. Sexta Época.
Ignacio Burgoa. "*Las Garantías Individuales*." P. 598 y 601.

Con relación a esto son aplicables los siguientes criterios jurisprudenciales, sustentados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

" Las autoridades administrativas no tienen más facultades que las que expresamente les conceden las leyes, y cuando dictan alguna determinación que no está debidamente fundada y motivada en alguna ley, debe estimarse que es violatoria de las garantías consignadas en el artículo 16 constitucional."⁷

"Las autoridades administrativas, por una parte, sólo pueden hacer lo que la ley les permite, y por otra la sola existencia de una ley que no ha sido debidamente aplicada y citada en el acto administrativo que se reclame, no le da a éste el carácter de constitucional, por lo que si no se le señala expresamente como fundamento del acto, éste es inconstitucional, aunque la autoridad respectiva alegue: que por tratarse del cumplimiento de leyes de orden público, la simple omisión de una cita legal de una disposición administrativa, que tiene su apoyo en preceptos legales permanentes, no puede ser causa para que se perjudique el interés público."⁸

Con lo expuesto hasta el momento, es posible llegar a la conclusión de que las obligaciones fiscales deben de estar en ley ya que de lo contrario se estarían violando diversos artículos de la Constitución, concretamente los artículos 14, 16 y 31 fracc. IV que consagran el principio de legalidad y que en pocas palabras significa que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley expresamente les faculta, es decir, que la ley es para el actuar de la autoridad condición y límite. Condición porque sin una ley que la respalde la autoridad no puede obrar legalmente y límite porque en la misma ley se establece en qué casos únicamente la autoridad puede obrar de tal o cual manera, y si la autoridad actúa fuera de los supuestos previstos por el legislador, estará actuando ilegalmente, violando la garantía de legalidad.

Dicha garantía de legalidad tiene una excepción establecida constitucionalmente en el artículo 131, según el cual: " El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar disminuir y suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y prohibir las importaciones, las exportaciones y

⁷ Semanario Judicial de la Federación, tomo XXIX, pág. 669.

⁸ Semanario Judicial de la Federación, tomo LXXI, pág. 5,812.

el tránsito de productos, artículos y efectos , cuando lo estime urgente , a fin de regular el comercio exterior, la economía del país , la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiere hecho de la facultad concedida."

Esta facultad del Ejecutivo representa una excepción al principio de legalidad y al sistema de la división de poderes, siendo introducida en la Constitución en diciembre de 1950 mediante reforma que se justificó por poderosas razones de política económica que hicieron indispensable la misma para defender la economía nacional de las fluctuaciones de precios en el comercio exterior.

Ésta es la única excepción constitucional al principio de la legalidad, en materia fiscal, por lo tanto no debe existir ninguna otra excepción a dicho principio.

¿Por qué se hace tanto hincapié en que las obligaciones fiscales deben estar en ley? Porque vivimos en un Estado de Derecho en el que todos sus integrantes, hasta el Estado mismo, nos encontramos subordinados al orden jurídico lo cual nos brinda seguridad jurídica e impide el abuso de la autoridad frente a los gobernados, además porque el Estado requiere para su supervivencia de recursos de sus gobernados para poder así satisfacer el gasto público y alcanzar el bien común, pero la forma de extraer dichos recursos de los particulares aunque sea para el gasto público, no es agradable para el contribuyente de ninguna parte del mundo ya que implica el despojarlo de parte de su riqueza, por lo que para alcanzar una convivencia pacífica es necesario que el contribuyente sepa de antemano la manera en que deberá de contribuir al gasto público, y que esa manera de contribuir fue la elegida por los legisladores nombrados por la mayoría de los contribuyentes mediante el sufragio, de esta forma se otorga al contribuyente una seguridad jurídica que le hace menos incómodo el pago de sus contribuciones.

Con lo anterior no se pretende decir que respetando el principio de legalidad se hará cómodo y agradable para el contribuyente el pago de sus impuestos ya que esto requiere de una cultura fiscal que en México no se tiene y, que no se tendrá hasta que el contribuyente confíe en que sus gobernantes saben administrar debidamente los recursos que obtienen para el gasto público, lo cual definitivamente se debe de reflejar en indicadores del gasto público como carreteras, escuelas, hospitales, etc. Pero para generar esa cultura fiscal a la que me refiero, es imprescindible entre otras cosas otorgarle al contribuyente seguridad jurídica en el pago de sus contribuciones y eso sólo se puede hacer mediante el respeto a la Garantía de Legalidad.

1.1. ¿Qué es una ley?

En el tema anterior se comentó sobre el principio de legalidad consagrado en la Constitución y se explicó que consistía en la obligación que tienen las autoridades de actuar bajo la ley, lo que implica que toda actividad de la autoridad para que pueda ser válida legalmente, requiere estar prevista por la ley y debe aplicarse únicamente para los casos previstos por la misma ley.

Por lo tanto es de suma importancia para poder acabar de entender el principio de legalidad que se tenga un concepto claro de lo que se debe entender por ley.

"En el Diccionario de Derecho del Lic. Rafael de Pina se define a la palabra Ley como una norma jurídica obligatoria y general dictada por legítimo poder para regular la conducta de los hombres o para establecer los órganos necesarios para el cumplimiento de sus fines. La ley es obra de un órgano legislativo y como tal tiene por fuente la voluntad mayoritaria de dicho órgano, pues raramente es aprobada por unanimidad.

La Ley es la expresión o el resultado de la voluntad mayoritaria de las Cámaras Legislativas, o de un órgano de poder centralizado en una persona o en un organismo integrado por un corto número de personas, respecto a la ordenación de la conducta humana a la constitución de órganos o instituciones necesarios para el desenvolvimiento de la vida individual o social.

Los caracteres que los tratadistas atribuyen a la ley son: la generalidad, la obligatoriedad y la irretroactividad.

1) La generalidad de la ley es una característica esencial de la norma jurídica. Generalidad equivale a aplicabilidad a cuantas personas se encuentren en un supuesto determinado.

La ley no mira al individuo sino a la comunidad. No se da para individuos determinados ; el objeto de la ley como norma de conducta humana, es regirla pero no considerándola como una actividad aislada sino en conexión con otras, para señalar, de modo general, la esfera de lo lícito y de lo ilícito.

2) La ley debe cumplirse necesariamente. El incumplimiento de la ley como dañoso a la normalidad del orden jurídico, encuentra correctivo adecuado en la realización del derecho por la vía del proceso. El carácter obligatorio de la ley se deriva del interés social que existe en su acatamiento.

3) Las leyes disponen para el porvenir. El pasado no es objeto de la actividad del legislador, sino del historiador. Este principio es admitido como general; pero tiene sus excepciones, en algunos casos en que al aplicarse retroactivamente no se cause ningún perjuicio para persona alguna."⁹

La ley es el producto de una función estatal, la llamada función Legislativa, la cual puede ser estudiada desde un punto de vista formal y desde un punto de vista material.

1.1.1. Función Formalmente Legislativa

La función Legislativa contemplada desde un punto de vista formal, se puede definir como la actividad que el Estado realiza por medio del Poder Legislativo.

⁹ Rafael de Pina. "Diccionario de Derecho". págs. 334 y 335

En México el Poder Legislativo Federal se encuentra depositado en el Congreso de la Unión, compuesto por la Cámara de Diputados y de Senadores, sin embargo es preciso aclararse que también se considera formalmente función legislativa el conjunto de actos que puede realizar en forma exclusiva cada Cámara. (Art. 74 y 76 de la Constitución Federal.).

"Del carácter formal del acto legislativo se deriva el principio la autoridad formal de la ley que significa que todas las resoluciones del Poder Legislativo no pueden 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.

Este principio se encuentra consignado en la fracc. f) del art. 72 Constitucional así redactada: En la interpretación reforma o derogación de las leyes o decretos, se observarán los mismos trámites establecidos para su formación."¹⁰

"El punto de vista formal es insuficiente para caracterizar a la función legislativa, entre otras razones, por las dos siguientes:

a) No todos los actos del Poder Legislativo pueden válidamente llamarse "legislativos", pues hay facultades diversas, que caen bajo de la función administrativa, digamos como ejemplo el caso a que alude el artículo 73, fracción I de la Constitución: "El Congreso tiene facultad: para admitir nuevos Estados a la Unión Federal." Otras facultades caen bajo el campo de la función jurisdiccional, por vía de ejemplo la materia de responsabilidad de los funcionarios públicos a que se refieren los artículos 108 y siguientes de la Constitución, el nombramiento del personal de las Cámaras, usar condecoraciones y otros permisos.

b) Los otros poderes realizan actos legislativos desde el punto de vista orgánico, por ejemplo, cuando el Presidente de la República expide los reglamentos administrativos, de conformidad con la fracc. I del artículo 89 de la Constitución. Estos actos son formalmente administrativos, pero materialmente son actos legislativos con los mismos caracteres de la ley."¹¹

⁰ Gabino Fraga. *"Derecho Administrativo"*. págs. 37 y 38

¹ Andrés Serra Rojas. *"Derecho Administrativo"*. pág. 46.

1.1.2. Función Materialmente Legislativa

La función legislativa se puede apreciar desde un punto de vista material o sea prescindiendo de su autor y de la forma como se realiza y considerando solamente la naturaleza intrínseca del acto en el cual se manifiesta y que lo es la ley.

" La ley esta constituida por una manifestación de voluntad encaminada a producir un efecto de derecho. ...La ley desde un punto de vista material se caracteriza por ser un acto que crea, modifica o extingue una situación jurídica general."¹²

Desde el punto de vista material se ve a la función legislativa atendiendo a las características intrínsecas de la ley sin tomar en cuenta al órgano que la crea por lo que a continuación se señalan las características de toda ley:

a) Es una norma de conducta, abstracta e impersonal, expedida para un número indeterminado de casos, que se aplica a todos los que se colocan en los supuestos de la ley, además regula la vida social.

b) Es una norma general y permanente. Es un acto regla creador de situaciones jurídicas generales.

c) Es una norma obligatoria. El acto legislativo es obligatorio para todos los que se encuentran en la situación fijada por la ley y no se refiere a un caso concreto o particular o privilegio porque sería una ley privativa violatoria del artículo 13 constitucional.

d) El acto legislativo es imperativo, ya que el Estado impone la obligación de someterse a la Ley y esta provisto de una sanción que son medios adecuados para su debido cumplimiento. El carácter imperativo de una norma deriva de los términos de la ley o de sus propósitos o fundamentos, como en el caso de las garantías individuales o de las leyes de organización. Por lo que se refiere a las leyes supletorias están sujetas a una condición para su aplicación.

¹² Gabino Fraga. "Derecho Administrativo". pág. 42.

e) La sanción o coercibilidad.¹³

Por último es importante aclarar que existen leyes como la de Ingresos en las que concurren la generalidad y la periodicidad, con un vigor limitado a una anualidad y que revisten el carácter abstracto e impersonal propio del acto legislativo, además y para ser más precisos se podría señalar que la ley de ingresos es permanente por un año.

1.1.3. Proceso de Creación de una Ley

Para poder tener una visión clara de lo que es una Ley es importante señalar la forma en que constitucionalmente se regula el proceso legislativo.

"A fin de explicar en qué consisten los diferentes momentos de tal proceso, tomaremos como ejemplo las diversas etapas de la formación de las leyes federales, de acuerdo con la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos. Las reglas que lo norman hállanse contenidas en los artículos 71 y 72 de la citada ley fundamental y 3 y 4 del Código Civil para el Distrito Federal. Los primeros se refieren a la iniciativa, discusión, aprobación, sanción y publicación y los últimos fijan las reglas para la iniciación de la vigencia.

Son dos los poderes que en nuestro país intervienen en la elaboración de las leyes federales: legislativo y ejecutivo. La intervención de aquél se relaciona con las tres primera etapas, la de éste, con las restantes.

A) *Iniciativa*.- Es el acto por el cual determinados órganos del Estado someten a la consideración del Congreso un proyecto de Ley. "El derecho de iniciar leyes o decretos compete (Según el artículo 71 de la Constitución Federal) :

- I. Al Presidente de la República;
- II. A los Diputados y Senadores al Congreso de la Unión, y
- III. A las Legislaturas de los Estados.

³ Andrés Serra Rojas. "Derecho Administrativo". pág. 47.

Las iniciativas presentadas por el Presidente de la República, por las legislaturas de los Estados, o por las diputaciones de los mismos, pasarán desde luego a comisión. Las que presentaren los diputados o senadores se sujetarán a los tramites que designe el Reglamento de Debates."¹⁴

"La iniciativa es el primer paso en el proceso legislativo de formación de una ley o decreto, constituye su base o piedra angular y sin ella no hay función legislativa. Serafín Ortiz Ramírez manifiesta que conforme a nuestro Código Político fundamental, la facultad de iniciar leyes o decretos corresponde únicamente al Presidente de la República, a los Diputados y Senadores al Congreso de la Unión, así como a las legislaturas de los Estados, por lo cual esto indica que la evolución de la legislación mexicana depende únicamente de dichos funcionarios a quienes se supone más conocedores del medio y de las necesidades pueblo y por lo mismo, los más indicados para convertir esos anhelos, ya que ni la misma Suprema Corte de Justicia o algunos otros miembros del Poder Judicial, encargados de la aplicación de la ley en los casos contenciosos, pueden formular iniciativas, por estimarse que debe haber una completa separación entre las funciones de juez, que es el intérprete de la ley y las que corresponden al legislador; al respecto Felipe Tena Ramírez expresa: ¿cómo podría juzgar imparcialmente la Suprema Corte de la constitucionalidad de una ley, cuyo proyecto ella misma hubiera formulado?

Tena Ramírez señala que dentro de nuestro sistema federal, justificase que de las tres clases de funcionarios con derechos a presentar la iniciativa de mérito, dos corresponden al poder legislativo, o sea los miembros del Congreso General y las diputaciones locales de cada Estado de la República, pues su función es precisamente ésa, la de legislar, pero en cuanto al primer mandatario de la federación, nuestra Constitución lo asocia a dicha función al otorgarle la facultad de comenzar el proceso legislativo mediante la iniciativa, atenuándose así la división de poderes y reconociéndose que el Ejecutivo Federal esta en aptitud, por su conocimiento de las necesidades públicas, de proponer a las cámaras proyectos acertados."¹⁵

B) Discusión .- Es el acto por el cual las Cámaras deliberan acerca de las iniciativas, a fin de determinar si deben o no ser aprobadas. "Todo proyecto de ley

¹⁴ Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos. comentada. p. 283.

¹⁵ Francisco Arturo Schroeder Cordero. "Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. comentada" pág. 285.

o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el Reglamento de Debates sobre la forma , intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones. "(Primer párrafo del artículo 72 de la Constitución)

" 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 " (Fracc. H del artículo 72 constitucional).

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

C) Aprobación .- Es el acto por el cual las Cámaras aceptan un proyecto de ley. La aprobación puede ser total o parcial.

D) Sanción .- Se da este nombre a la aceptación de una iniciativa por el Poder Ejecutivo. La Sanción debe ser posterior a la aprobación del proyecto por las Cámaras.

El Presidente de la República puede negar su sanción a un proyecto ya admitido por el Congreso (Derecho de veto). Esta facultad no es absoluta.

E) Publicación .- Es el acto por el cual la ley ya aprobada y sancionada se da a conocer a quienes deben cumplirla. La publicación se hace en el llamado Diario Oficial de la Federación.

F) Iniciación de la Vigencia .- En México existen dos sistemas de iniciación de la vigencia: el sucesivo y el sincrónico.

Sistema Sucesivo.- La ley entra en vigor al tercer día después de su publicación y en los lugares distintos a los que se publique el Diario Oficial se dará además un día por cada cuarenta kilómetros de distancia o fracción que exceda de la mitad.

Sistema Sincrónico.- Se presenta cuando la ley señala expresamente la fecha a partir de la cual entrará en vigor."¹⁶

⁵ Eduardo García Maynez. "Introducción al Estudio del Derecho". págs. 53 a 60.

Una vez expuesto lo anterior podemos decir que a la pregunta de ¿Qué es la Ley? no se le puede responder de una sola forma ya que depende desde que punto de vista se vea.

En principio una Ley es toda aquella manifestación de voluntad general, abstracta, impersonal e imperativa, que tiene por objeto crear, modificar o extinguir situaciones jurídicas generalmente futuras. Dicha manifestación de voluntad debe de provenir del Poder Legislativo y debe de manifestarse de acuerdo al procedimiento legislativo previsto por la Constitución.

La definición anterior corresponde a una verdadera ley, ya que lo es desde el punto de vista formal y material. Las definiciones de ley que parten de un punto de vista sea formal o material son definiciones parciales, que se han establecido más que nada por la doctrina, para poder explicar el fenómeno de las excepciones en el principio de la división de poderes.

La definición de Ley desde un punto de vista formal podrá ser, todo acto emanado del Poder Legislativo.

En cambio la Definición de Ley desde un punto de vista material sería la de toda manifestación de voluntad tendiente a crear modificar o extinguir situaciones jurídicas, generales, abstractas, impersonales e imperativas.

El tener bien claros estos conceptos, es imprescindible para continuar con la presente investigación, ya que servirán de herramientas valiosas para el estudio de las resoluciones de carácter general, tal y como le veremos más adelante.

1.2. ¿Qué es un Reglamento?

El Reglamento es una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter general, abstracto e impersonal que expide el titular del Poder Ejecutivo y que tienen por objeto facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo.

"La atribución de la facultad reglamentaria al Poder Ejecutivo se justifica desde el punto de vista práctico por la necesidad de aligerar la tarea del Poder Legislativo relevándolo de la necesidad de desarrollar y completar en detalle las leyes para facilitar su mejor ejecución, teniendo en cuenta que el Ejecutivo está en mejores condiciones de hacer ese desarrollo puesto que se encuentra en contacto más íntimo con el medio en el cual va a ser aplicada la Ley. Además, existiendo mayores facilidades para la modificación de los reglamentos, el uso de la facultad reglamentaria permite que la legislación se pueda ir adaptando oportunamente a las circunstancias cambiantes en que tiene que ser aplicada, adaptación que no sería posible si dependiera del Poder Legislativo ya que éste tiene procedimientos más complicados y periodos reducidos de funcionamiento."¹⁷

"La Doctrina ha estimado al Reglamento como simple norma complementaria de una Ley. En otras palabras se acepta que no tiene la jerarquía de la Ley y sólo requiere de la intervención del titular del Poder Ejecutivo para su vigencia y eficacia legal.... Al Reglamento debe vérselo como consecuencia del principio de división de poderes, si se toma en cuenta que al Poder Legislativo corresponde dictar leyes y al Poder Ejecutivo ejecutarlas. Es precisamente en atención a su ejecución que corresponde a éste último el decidir sobre las diversas formas de observancia que puedan contemplarse en la ley, pues la autoridad formal de ésta se circunscribe a la simple enunciación de la norma a seguir, más no a la forma de seguirla y a los medios de que se vale el Estado para proveer a su cumplimiento."¹⁸

En cuanto al planteamiento de ¿Qué artículo sirve de fundamento al Reglamento? Nos encontramos con varias opiniones ya que hay quienes dicen que dicha facultad del Presidente de la República se desprende sin lugar a dudas del artículo 89 fracc. I de la Constitución al establecer que:

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

I. Promulgar y Ejecutar las leyes del Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia; "¹⁹

⁷ Gabino Fraga. "*Derecho Administrativo*". págs. 104 y 105.

⁸ Santiago Barajas Montes de Oca. "*Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada*". pág. 379.

⁹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Gabino Fraga señala que: "En dicha fracción se encuentran tres facultades : a) La de promulgar las leyes que expida el congreso de la Unión; b) Ejecutarlas, y c) La de proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia. Estando perfectamente definidos los conceptos de promulgación y ejecución, queda como una nueva facultad para el Ejecutivo la de proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes. Esta facultad significa la competencia para la realización de los actos administrativos que faciliten la ejecución pero que no son la ejecución misma , y no puede serlo porque esta última queda ya comprendida en el segundo concepto de la fracción."²⁰

Al respecto Serra Rojas comenta discrepando con el criterio de Gabino Fraga que "La facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo no es sino una fase de ejecución de las leyes. La esfera administrativa que se señala no sirve más que para delimitar la competencia del Presidente con relación a las leyes. "²¹

En opinión de Serra Rojas no se requiere un texto expreso en la Constitución para ejercer la facultad reglamentaria. El texto concepto de ejecución de las leyes sería ineficaz, sin la facultad de expedir reglamentos. (La Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica, no contiene la facultad reglamentaria pero ella es reconocida por la jurisprudencia.) En nuestro sistema Constitucional, según Serra, el Presidente ejerce la facultad reglamentaria no por delegación del Poder Legislativo, sino en el ejercicio de sus propias facultades, que implican la realización de órdenes y mandatos administrativos.

En lo personal no estoy de acuerdo con lo expresado por Serra Rojas, ya que la facultad reglamentaria debe desprenderse de la Constitución, no por la circunstancia de que en la Constitución Norteamericana no se exprese dicha facultad quiere decir que en México no deba de puntualizarse dicha facultad del Ejecutivo en la Carta Magna, sobre todo tratándose de una facultad que invade la esfera del Poder Legislativo.

Por lo anterior comparto la opinión de el maestro Tena Ramírez quien señala que: "Tal como esta redactada esta fracción I del Artículo 89 de ejecutar las leyes proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia , significa que se trata de una única facultad (Ejecutar leyes) pues el resto de la expresión no consigna sino el modo como debe hacerse uso de dicha facultad proveyendo **en la esfera administrativa**, a su exacta observancia. La importancia de la facultad

²⁰ Gabino Fraga. op.cit. pág. 110.

²¹ Andrés Serra Rojas. "*Derecho Administrativo*".pág. 190.

reglamentaria, la necesidad de contar con ella en un régimen constitucional, han inclinado a la jurisprudencia a justificarla, hasta el punto de que ya nadie la discute. De esta suerte ha crecido fuera de la Constitución, aunque sin contrariarla, una institución de derecho consuetudinario, que viene a llenar el vacío que inexplicablemente dejaron los constituyentes del 57 y del 17. "Hoy en día es el precedente y no el texto el que justifica la facultad reglamentaria."²²

Definitivamente se reconoce dicha facultad de expedir reglamentos en el Presidente de la República, especialmente cuando vemos además del art. 89 fracc. I el artículo 92 constitucional que señala que "Todos los **Reglamentos**, Decretos, Acuerdos y Órdenes del Presidente deberán estar firmados por el Secretario de Estado, o Jefe de Departamento Administrativo a que el asunto corresponda, y sin este requisito no serán obedecidos."

La facultad reglamentaria del Presidente de la República no se desprende claramente de la Constitución sino que es necesaria una labor de interpretación, en la que se relacione el art. 89 fracc. I con el artículo 92 constitucionales y además se relacionen con las Constituciones anteriores las cuales si se referían expresamente a la facultad reglamentaria a excepción de la del 57 que es igual a la actual en la redacción de la citada fracc. I.

El Reglamento, es una disposición formalmente administrativa pero materialmente legislativa ya que es general, abstracto y sancionado por el poder público, es pues un acto objetivamente legislativo que si se atribuye excepcionalmente al Ejecutivo es porque la exacta observancia de la Ley requiere la determinación de numerosos detalles, que sólo pueden conocerse mejor por el Ejecutivo, además la ley propiamente dicha no puede ajustarse rápidamente a las vicisitudes cambiantes de la práctica con la misma facilidad del reglamento.

"Por ser materialmente legislativa, la facultad reglamentaria constituye una excepción al principio de separación de Poderes. Subordinado y todo a la voluntad del legislador contenida en la ley, el reglamento no obstante es prolongación de la misma ley y participa de la naturaleza de ésta. La excepción de que hablamos se estableció por la Constitución en favor exclusivamente del Presidente de la República, nunca de los secretarios de Estado, ni de ningún otro órgano dependiente del Ejecutivo. 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 aquélla. Así lo ha

resuelto la Suprema Corte de Justicia en ejecutoria pronunciada en el mes de Noviembre de 1942 en el Amparo 6303/42/1.

Tampoco podría el Congreso asumir por sí mismo la facultad reglamentaria, despojando al Ejecutivo de lo que constitucionalmente le pertenece. Y es que el reglamento tiene la doble característica de ser un acto materialmente legislativo y formalmente ejecutivo; suprimase su naturaleza legislativa, o quítese como atribución del Ejecutivo, y el acto no será reglamento, sino acto meramente administrativo en un caso y ley en el otro.

El contenido más o menos amplio de la ley en relación con el reglamento, no puede ser determinado en teoría. Hay leyes nada prolijas que sólo trazan direcciones generales, encomendando así al reglamento la parte principal de la ordenación."²³

Con relación a lo anterior es importante señalar que "hay dos principios que sirven de norma para determinar los casos en que no debe de intervenir la facultad reglamentaria, lográndose por medio de ellos hacer una diferencia entre el contenido de sus disposiciones y el de las leyes emanadas del Poder Legislativo.

Un primer principio es el de la preferencia de la ley, que consiste en que las disposiciones contenidas en una ley de carácter formal, no pueden ser modificadas por un reglamento. Este es un principio basado en el inciso f) del artículo 72 de la Constitución, según el cual en la interpretación reforma o derogación de las leyes o decretos, se observarán los mismos trámites establecidos para su formación.

El segundo principio es el denominado de la reserva de ley, que consiste en que, conforme a la Constitución, hay materias que sólo pueden ser reguladas por una ley. La reglamentación de las garantías individuales sólo puede hacerse, salvo casos excepcionales, por medio de una ley en el sentido formal. Además en otros preceptos de la Constitución, hay materias que sólo pueden ser reguladas por una ley, para imponer contribuciones y penas, para organizar la guardia nacional, etc. En todos estos casos la Constitución emplea términos claros, y al prevenir que por medio de una ley se regule la materia, debe entenderse una ley en el sentido formal²⁴, es decir expedida por el Poder Legislativo."²⁵

³ Felipe Tena Ramirez. Op. cit. págs. 468 y 469

⁴ y material.

⁵ Gabino Fraga, Op. cit. pág. 107.

Con todo lo expuesto en este tema, se puede entender qué es el Reglamento, cuál es su fundamento, sus limitaciones, etc. lo cual nos será de gran utilidad al momento de entrar de lleno al estudio de las reglas de carácter general, igualmente importante será tener claro el concepto de decreto, acuerdo y circular, conceptos éstos del derecho administrativo que debemos de conocer para efectos de la presente investigación.

1.3. Decretos, Acuerdos y Circulares.

El artículo 92 de la Constitución se refiere a que los Reglamentos, Decretos, acuerdos y ordenes del Presidente, deberán de ser firmados por el Secretario de Estado o Jefe del Departamento Administrativo a que el asunto corresponda.

Con lo expuesto anteriormente, debemos tener una idea de lo que es el reglamento, pero ¿Qué son los demás conceptos a los que se refiere el artículo en comento?

DECRETO

Pues bien Decreto es una resolución de interés común destinada a la regulación de casos concretos, en determinado tiempo o lugar, así como a la actividad desarrollada por corporaciones, establecimientos o personas, que no constituye una ley, (pero que crea situaciones jurídicas) sino otro tipo de decisiones distintas a la Ley pero que igualmente pueden provenir de un Poder Legislativo que de un Poder Ejecutivo.

Serra dice que el Decreto es una decisión administrativa que crea una situación jurídica, concreta o individual.

ACUERDOS

"Los acuerdos ú ordenes del Presidente, integran unos y otras un diferente sector de decisiones mediante las cuales el titular de un órgano ordena a uno inferior la realización de determinada actividad o función, o le dicta instrucciones destinadas, por regla general, a dar eficacia al servicio público. Los objetivos de los acuerdos o decisiones presidenciales son:

- 1) Hacer una correcta interpretación de las leyes u otras disposiciones legales como pueden ser los reglamentos o decretos;
- 2) Cumplir con rigor constitucional , las leyes dictada por el Congreso, por entrañar órdenes del más alto rango político;
- 3) Resolver asuntos internos de la administración pública destinados a reforzar el principio de buen gobierno, y
- 4) Adoptar las resoluciones legales que en un caso específico, procedan, de conformidad con la competencia de la que disponga el órgano de la administración , sin excederse de los lineamiento de poder que le hayan sido señalados."²⁶

CIRCULARES

"Las Circulares son explicaciones dirigidas a los funcionarios, principios técnicos o prácticos que aseguran el buen funcionamiento de la organización administrativa."²⁷

El anterior Código Fiscal de la Federación señalaba en su artículo 82 que los funcionarios fiscales podrán expedir circulares para dar a conocer a las diversas dependencias el criterio de la autoridad superior que deberán seguirse en cuanto a la aplicación de las normas tributarias y que de dichas circulares no nacen obligaciones y derechos para los particulares.

⁶ Santiago Barajas Montes de Oca. *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada*. pág. 381.

⁷ Gabino Fraga. Op. cit. pág. 114

"Se llama circular a una comunicación dirigida por una autoridad superior a una inferior sobre el mismo tema y con el mismo propósito. Este es el procedimiento empleado por las autoridades superiores para transmitir a las inferiores sus instrucciones y decisiones. Las Circulares tienen el carácter de abstractas, obligatorias para los subordinados, sin tener las características del reglamento. Para los particulares tienen valor, si ellas se ajustan a la ley o a su correcta interpretación y siempre que de alguna manera no les afecte, ocasionándoles un perjuicio . En este caso la circular puede ser impugnada ante el superior jerárquico o recurriendo a las autoridades judiciales federales, cuando impliquen un principio de aplicación.

Se acostumbra que las circulares expresen el criterio jurídico o interpretación que un órgano administrativo formula en textos oscuros o dudosos sobre la legislación que aplica.

Las instrucciones son órdenes precisas que los superiores dan a las autoridades inferiores para que actúen en sus términos. La instrucción frecuentemente se refiere a un asunto o grupos de asuntos parcialmente considerados, en tanto que la circular es de carácter más general."²⁸

En cuanto a este tema de las circulares, nuestro actual Código Fiscal de la Federación se refiere a ellas de una forma distinta a como lo hacía en el artículo 82 del anterior Código al señalar ahora en su artículo 35 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."²⁹

En la compilación de jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de 1975 se encuentra la tesis jurisprudencial número 352, en la pág. 534, bajo el Rubro "V.- CIRCULARES. NO SON LEYES.- Las circulares no pueden ser tenidas como ley, y los actos de autoridad que se funden en aquéllas, importan una violación de los artículos 14 y 16 constitucionales."

²⁸ Andrés Serra Rojas. "Derecho Administrativo" págs. 201 y 202.
²⁹ Código Fiscal de la Federación.

2. REGLAS DE CARÁCTER GENERAL

En este tema trataremos de identificar las distintas clases de Reglas de Carácter General que publicó la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para 1995, asimismo la terminología con la que se les conoce y analizaremos su fundamento, para que con esta información y con los datos que se estudiaron en los temas anteriores, sea posible elaborar una definición de las Reglas de Carácter General.

2.1. Clases de Reglas de Carácter General

Existen tres clases de Reglas de Carácter General, que se clasifican atendiendo a el tema del que se ocupan:

1) Las aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior. (Publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 31 de Marzo de 1995),

2) Las relacionadas con el comercio exterior. (Publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 31 de Marzo de 1995), y

3) Las resoluciones que otorgan facilidades administrativas a los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan. (Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de abril de 1995).

Hasta 1993 se publicaron juntas las dos primeras, no fue hasta 1994 cuando se publicaron en forma separada las aplicables al comercio exterior de las no aplicables al comercio exterior. En cuanto a las que otorgan facilidades administrativas éstas siempre se han publicado aparte.

2.2. Terminología

A las Reglas de Carácter General se les ha denominado de distintas formas toda vez que su nombre es algo extenso, así que por ejemplo a la Reglas de Carácter General que Otorgan Facilidades Administrativas al Sector de Contribuyentes que en la misma se Señalan, comúnmente se les llama "Facilidades Administrativas".

Por otra parte a las Reglas de Carácter General Aplicables a los Impuestos y Derechos Federales, excepto a los Relacionados con el Comercio Exterior, se les llama "Reglas Generales" o más comúnmente, "Resolución Miscelánea" o "Miscelánea Fiscal", posiblemente porque en un conjunto de reglas es posible encontrar disposiciones que se refieren a diversas leyes y diversos temas, como por ejemplo al Código Fiscal de la Federación, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, de los Derechos, de la Contribución de Mejoras, etc. y como sabemos en una tienda miscelánea, podemos encontrar artículos de muy diversa naturaleza.

Igualmente a las Reglas de Carácter General Relacionadas con el Comercio Exterior, comúnmente se les conoce como Miscelánea de Comercio Exterior, por la misma razón expuesta en el párrafo anterior.

2.3. Fundamento de las Reglas de Carácter General

Las Reglas de Carácter General, como acto de autoridad que son; deben de tener su fundamento en la Ley, ya que de acuerdo con el principio de legalidad la autoridad sólo puede hacer lo que la ley le permita.

Así las cosas y para continuar con la presente investigación, a continuación se expone la Fundamentación y los Considerandos que la Autoridad expuso al publicar cada tipo o clase de Reglas de Carácter General para el Ejercicio de 1995.

En primer término tenemos que en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de Marzo de 1995 al publicarse la Resolución que establece para 1995 reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior, se expresa lo siguiente:

"Con fundamento en los artículos 16 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación, y

CONSIDERANDO

Que es conveniente facilitar a los contribuyentes y demás obligados por las leyes fiscales el conocimiento de las resoluciones de las autoridades que establecen disposiciones administrativas de carácter general.

Que por ello las leyes fiscales facultan a la Secretaría a publicar anualmente dichas resoluciones , agrupándolas por materias y por contribuciones para simplificar su aplicación , por lo que he tenido a bien expedir la siguiente Resolución que establece para 1995, Reglas de Carácter General aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior".

Por otra parte el mismo Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de Marzo de 1995, al publicar la Resolución de establece para 1995 Reglas fiscales de carácter general relacionadas con el comercio exterior, establece:

"Con fundamento en los artículos 16 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal; 1 y 116, fracc. XXV de la Ley Aduanera y 33 fracc. I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación.

CONSIDERANDO

Que en virtud de que las reglas fiscales en materia de comercio exterior requieren ser actualizadas de manera constante por la dinámica propia de esta actividad .

Que en atención a que estas reglas generales están dirigidas a un sector muy especializado de contribuyentes , además de que sus efectos son inmediatos, se considera conveniente mantenerlas separadas de las otras reglas de carácter general aplicables a los impuestos interiores, por lo que he tenido a bien expedir la siguiente Resolución que establece para 1995 Reglas fiscales de carácter general relacionada con el comercio exterior."

Por último, en cuanto a la Resolución que otorga facilidades administrativas a los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 28 de abril de 1995, se establece lo siguiente:

"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, 5o. de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1995, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 28 de diciembre de 1994, y 6o. fracciones XXXIV y XXXV del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y

CONSIDERANDO

Que desde 1990 la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con fundamento en las facultades que le fueron conferidas por el Congreso de la Unión, y con base en la problemática expuesta por los diferentes sectores de contribuyentes del Régimen Simplificado, ha concedido a los mismos diversas facilidades administrativas, a fin de que cumplan adecuadamente con sus obligaciones fiscales.

Que para mayor claridad y comprensión de las facilidades administrativas que se han otorgado a estos sectores de contribuyentes, se consideró conveniente darlas a conocer a partir del año de 1991 a través de la Resolución que Otorga Facilidades Administrativas a los Sectores de Contribuyentes que en la misma se señalan; y que las correspondientes a 1993, publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 30 de marzo de dicho año y prorrogadas por el mismo órgano oficial con fecha 30 de marzo de 1994, tuvieron vigencia hasta el 31 de diciembre de 1994.

Que resulta necesario dar a conocer a todos estos sectores de contribuyentes, las facilidades otorgadas para 1995, las que se conceden con fundamento en las facultades que el Congreso de la Unión otorga a esta Secretaría para el presente ejercicio, mismas que se darán a conocer a través de la presente Resolución.

Que la presente Resolución contiene los tratamientos fiscales aplicables a todos y cada uno de los diversos sectores de contribuyentes, que la integran, incluyendo disposiciones contenidas en las Leyes y Reglamentos Fiscales vigentes, así como las facilidades administrativas que para todos y cada uno de los sectores involucrados autoriza la Secretaría de Hacienda y Crédito Público durante el año de 1995.

Que la presente Resolución al igual que las anteriores se encuentra dividida en Capítulos que facilitan la comprensión de los mismos y que corresponden a cada uno de los distintos sectores de contribuyentes que la integran.

Que todos y cada uno de los Capítulos que la integran se encuentran comprendidos por las reglas aplicables a cada sector de acuerdo a las peculiaridades que presentan y con la actividad que cada uno de ellos desarrolla.

Que aunado a todo lo expuesto, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público durante el presente ejercicio publicará folletos y llevará acabo talleres, a fin de que estos contribuyentes mediante ejemplos prácticos y situaciones precisas, puedan conocer sus obligaciones fiscales y la forma de poder cumplirlas.

Que asimismo esta Dependencia, por medio de sus servicios de orientación, informará y resolverá las dudas que conforme al desarrollo de sus actividades se presenten a los diversos sectores de contribuyentes que contempla la presente Resolución, a efecto de que los mismos puedan cumplir adecuadamente con sus obligaciones fiscales.

Que por los motivos antes expuestos y con fundamento en las disposiciones fiscales vigentes , que facultan a esta Secretaría para facilitar el adecuado cumplimiento de las obligaciones en materia tributaria de determinados sectores de contribuyentes, he tenido a bien expedir la siguiente : Resolución que otorga Facilidades Administrativas a los Sectores de Contribuyentes que en la misma se señalan."

Esta es la fundamentación y motivación que expresa la autoridad al momento de publicar las Reglas de Carácter General, por lo que para efectos de la presente investigación es necesario entrar a su análisis.

2.4. Análisis de la Fundamentación y Motivación de las Reglas de Carácter General.

2.4.1. Miscelánea Fiscal 1995 excepto Comercio Exterior.-

Comenzaremos primero con la Resolución que establece para 1995 reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior, en donde se expresa como fundamento los artículos 16 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y 33 fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación.

Veamos que es lo que establecen dichos artículos, para posteriormente proceder a su análisis.

De la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.-

Artículo 16. "Corresponde originalmente a los titulares de las secretarías de estado y departamentos administrativos el trámite y resolución de los asuntos de su competencia, pero para la mejor organización del trabajo podrán delegar en los funcionarios a que se refieren los artículos 14 y 15, cualesquiera de sus facultades, excepto aquéllas que por disposición de la ley o del reglamento interior respectivo, deban ser ejercidas precisamente por dichos titulares. En los casos en que la delegación facultades recaiga en jefes de oficina, de sección y de mesa de las secretarías de Estado y departamentos administrativos, aquéllos

conservarán su calidad de trabajadores de base en los términos de la Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado.

Los propios titulares de las secretarías de Estado y departamentos administrativos también podrán adscribir orgánicamente las unidades administrativas establecidas en el reglamento interior respectivo, a las Subsecretarías, oficialía mayor, y a las otras unidades de nivel administrativo equivalente que se precisen en el mismo reglamento interior.

Los acuerdos por los cuales se deleguen facultades o se adscriban unidades administrativas se publicarán en el Diario Oficial de la Federación.¹³⁰

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

I. Proyectar y Coordinar la planeación nacional del desarrollo y elaborar, con la participación de los grupos sociales interesados, el Plan Nacional correspondiente;

II. Proyectar y calcular los ingresos de la Federación, del Departamento del Distrito Federal y de las entidades paraestatales, considerando las necesidades del gasto público federal, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la administración pública federal;

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

IV. Dirigir la política monetaria y crediticia;

V. Manejar la Deuda Pública de la Federación y del Departamento del Distrito Federal;

VI. Realizar y autorizar todas las operaciones en que se haga uso del crédito público;

VII. *Planear, coordinar, evaluar y vigilar el sistema bancario del país que comprende al Banco Central, a la Banca Nacional de Desarrollo y las demás instituciones encargadas de prestar el servicio de banca y crédito;*

VIII. *Ejercer las atribuciones que les señalen las leyes en materia de seguros, fianzas, valores, y de organizaciones y actividades auxiliares de crédito;*

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

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

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

XII. *Dirigir los servicios aduanales y de inspección y la policía fiscal de la federación;*

XIII. *Representar el interés de la federación en controversias fiscales;*

XIV. *Proyectar y calcular los egresos del gobierno federal y de la administración pública paraestatal, haciéndolos compatibles con la disponibilidad de recursos y en atención a las necesidades y políticas del desarrollo nacional;*

XV. *Formular el programa del gasto público federal y el proyecto de presupuestos de la federación y presentarlos, junto con el del Departamento del Distrito Federal, a la consideración del presidente de la República;*

XVI. *Evaluar y autorizar los programas de inversión pública de las dependencias y entidades de la administración pública federal;*

XVII. *Llevar a cabo las tramitaciones y registros que requiera la vigilancia y evaluación del ejercicio del gasto público federal y de los presupuestos de egresos;*

XVIII. Formular la cuenta anual de la Hacienda Pública Federal;

XIX. Coordinar y desarrollar los servicios nacionales de estadística y de información geográfica; establecer las normas y procedimientos para la organización, funcionamiento y coordinación de los sistemas nacionales estadísticos y de información geográfica, así como normar y coordinar los servicios de informática de las dependencias y entidades de la administración pública federal;

XX. Fijar los lineamientos que se deben seguir en la elaboración de la documentación necesaria para la formulación del informe presidencial e integrar dicha documentación;

XXI. Establecer normas y lineamientos en materia de administración de personal, obras públicas y adquisiciones de bienes muebles de la administración pública federal;

XXII. Dictaminar las modificaciones a la estructura orgánica básica de las dependencias y entidades de la administración pública federal;

XXIII. Vigilar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de las disposiciones en materia de planeación nacional, así como de programación, presupuestación, contabilidad y evaluación;

XXIV. Proyectar la planeación regional y coordinar las acciones que al efecto convenga el ejecutivo federal, y

*XXV. Los demás que le atribuyan expresamente las leyes y reglamentos.*¹

¹ Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Del Código Fiscal de la Federación.-

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

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

a) *Explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes.*

b) *Mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional que se ocuparán de orientar y auxiliar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones.*

c) *Elaborar los formularios de declaración en forma que puedan ser llenados fácilmente por los contribuyentes y distribuirlos con oportunidad, e informar de las fechas y lugares de presentación de los que se consideren de mayor importancia.*

d) *Señalar en forma precisa en los requerimientos mediante los cuales se exija a los contribuyentes la presentación de declaraciones, avisos, y demás documentación a que estén obligados, cuál es el documento cuya presentación se exige.*

e) *Difundir entre los contribuyentes los derechos y medios de defensa que se pueden hacer valer contra las resoluciones de las autoridades fiscales.*

f) Efectuar en distintas partes del país reuniones de información con los contribuyentes, especialmente cuando se modifiquen las disposiciones fiscales y durante los principales periodos de presentación de declaraciones.

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.

II. Establecerán Programas de Prevención y Resolución de Problemas del Contribuyente, a fin de que los contribuyentes designen síndicos que los representen ante las autoridades fiscales.

III. Promoverán el espíritu de servicio y la superación técnica y profesional del personal hacendario, para lo cual se crea el organismo descentralizado denominado Instituto Nacional de Capacitación Fiscal, con personalidad jurídica y patrimonio propio.

Dicho instituto tendrá como órganos la Junta de Gobierno y la Dirección General que tendrá la representación del mismo.

El patrimonio del instituto se integrará por las asignaciones que señale el Presupuesto de Egresos de la Federación, las disposiciones legales y administrativas; el 20% de los ingresos que se recauden por concepto de gastos de ejecución a que se refiere el artículo 150 de éste Código; el 2% de los ingresos que se destinen a la formación de los fondos a que se refiere el artículo 70-BIS del propio ordenamiento; el 2% de los fondos a los que se refiere el artículo 141 de la Ley Aduanera; así como por los ingresos obtenidos en la enajenación de bienes o prestación de sus servicios.

El régimen laboral al que estarán sujetos los empleados del Instituto Nacional de Capacitación Fiscal será el previsto en el Apartado B del Artículo 123 Constitucional.¹⁸²

Ahora si tenemos reunidos los elementos para proceder al análisis de la fundamentación de las Reglas de Carácter General.

¿Qué relación tiene cada uno de estos artículos con la facultad de la Secretaría de Hacienda para publicar la Reglas de Carácter General?

*En primer lugar tenemos al Artículo 16 de la Ley Orgánica de la Administración Pública que en síntesis y para efectos de nuestro estudio, establece que las facultades que tiene cada secretaría le corresponden originariamente a su titular (Que en este caso es el Secretario de Hacienda) quien podrá delegar el ejercicio de dichas facultades a otros funcionarios de jerarquía inferior, excepto aquellas facultades que por ley o reglamento interior deban ser ejercidas precisamente por el mismo titular de la secretaría.

Por lo anterior y con el fin de relacionar este artículo con el Tema de las Reglas de Carácter General, procedí a buscar en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, encontrando lo siguiente:

"Artículo 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.

XXXV....."

De lo anterior se desprende que la facultad de expedir reglas de carácter general es una atribución que de acuerdo con el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde únicamente al Secretario de Hacienda y Crédito Público, por lo que dicha facultad es indelegable lo que significa que sólo el Secretario puede ejercer dicha facultad y nadie más de acuerdo con lo establecido por el art. 6 del R.I.S.H.C.P. y el art. 16 de la Ley Orgánica de la Administración Pública.

Al ver estos artículos, especialmente el art. 6 del R.I.S.H.C.P. surge la siguiente cuestión que es importante que se resuelva.

La cuestión consiste en determinar, si el Presidente de la República, al hacer el Reglamento Interior está facultado para establecer como atribución del Secretario de Hacienda el dictar reglas de carácter general.

Considero que el Presidente de la República al expedir el Reglamento Interior de cualquier secretaría, está ejerciendo la facultad que le confiere la Constitución en su art. 89 fracción I de proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de la ley, así que el único facultado para proveer en la esfera administrativa para la exacta observancia de la ley, lo es el Presidente de la República por lo que se podría decir que se trata de una facultad constitucionalmente indelegable del Presidente de la República.

Opinar lo contrario equivaldría a afirmar que el Presidente al ejercer la facultad conferida en el art. 89 fracc. I constitucional puede llegar a delegar hasta su facultad reglamentaria en sus Secretarios de Estado, lo cual es completamente falso ya que nuestra carta magna es clara al establecer que las facultades consignadas en el art. 89 son únicamente del Presidente de la República. Además la doctrina al defender la facultad reglamentaria del Presidente, no deja lugar a duda de que dicha facultad es exclusiva de éste.

En otras palabras, fuera del poder legislativo, el único facultado para expedir actos materialmente legislativos, es el Presidente de la República.

Por lo tanto si se considera que las reglas de carácter general son actos materialmente legislativos, necesariamente se llega a la conclusión de que el Presidente no puede delegar en sus secretarios la facultad de crear actos materialmente legislativos, llámense reglamentos, reglas de carácter general, etc.

Ahora bien, por otra parte hay quien puede defender la opinión de que el Presidente sí puede establecer como atribución de la Secretaría el dictar reglas de carácter general, ya que las leyes fiscales establecen en algunos artículos que las reglas de carácter general serán establecidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por ejemplo tenemos el artículo 16-A que en su último párrafo señala que ".....Las operaciones financieras derivadas a que se refiere este artículo, serán las que se efectúen con los instrumentos en los mercados y con las condiciones que al efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter

general." Por lo tanto, cuando el Presidente otorga al Secretario de Hacienda la facultad de dictar dichas reglas, está actuando cumpliendo con lo establecido en la ley.

Sin embargo y analizando más a fondo esta cuestión, nos podemos percatar de que la opinión anterior no es suficiente para justificar el hecho de que el Presidente faculte en el Reglamento Interior al Secretario de Hacienda para dictar reglas de carácter general, principalmente por dos razones:

1) Porque un gran número de reglas de carácter general, nacen sin sustento en ningún artículo de la ley, por citar un ejemplo la regla 90 de la Miscelánea Fiscal excepto comercio exterior para 1995 señala que:

"90. En los términos del artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, el recurso administrativo de revocación se podrá presentar ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado, o bien, ante la Administración Jurídica de Ingresos que sea competente respecto del recurrente."

Pero si leemos el art. 121 del Código Fiscal de la Federación, nos podemos percatar de que en ninguna parte se mencionan las reglas de carácter general, y no sólo eso sino que además el primer párrafo del artículo establece claramente que "El escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación." De lo que se desprende que la Secretaría al dictar la regla 90 está excediéndose de los límites de la ley.

2) Porque constitucionalmente el mismo poder legislativo, no está facultado para delegar la función de crear actos materialmente legislativos en otro poder, por lo que todos esos artículos en los que se señala que la Secretaría de Hacienda establecerá normas de carácter general, son inconstitucionales cuando implican la facultad de crear actos materialmente legislativos.

La función de crear leyes, corresponde al Poder Legislativo, excepcionalmente la Constitución, mediante el art. 89 fracc. I y mediante una interpretación muy forzada faculta al Presidente a expedir reglamentos que son actos materialmente legislativos, pero es la misma Constitución la que faculta solamente al Presidente a expedir dichos actos y siempre teniendo como límite a la ley.

El criterio anteriormente expuesto se sustenta en la idea de que las reglas de carácter general son actos materialmente legislativos, ya que si no lo fueran no habría inconveniente en considerar como legal la facultad del Secretario de Hacienda de dictar dichas reglas. Más adelante se expondrán los motivos por los cuales se considera que las reglas de carácter general son actos materialmente legislativos, para robustecer así, el criterio expuesto en la presente investigación.

* En segundo lugar tenemos al artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública en donde se puede apreciar claramente de su lectura que no existe ninguna fracción que se refiera a la facultad de la Secretaría de Hacienda de dictar reglas de carácter general. Al parecer la Secretaría invoca como fundamento este artículo, tomando en cuenta lo establecido en la última fracción, que es por cierto una de las fracciones que más se utiliza para fundamentar actos de la Secretaría de Hacienda ya que establece como facultad de la Secretaría "Los demás que le atribuyan expresamente las leyes y reglamentos."

Como ya se vio anteriormente el reglamento interior faculta al Secretario de Hacienda a dictar reglas de carácter general y por otra parte hay varios artículos de la ley que se refieren las reglas de carácter general que publique la Secretaría de Hacienda, por lo tanto el art. 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública en su última fracción es el fundamento que invoca la Secretaría al publicar las citadas reglas.

Como se mencionó anteriormente, la facultad de dictar reglas de carácter general no aparece claramente del artículo 31 sino que es necesario interpretar este artículo tomando en cuenta que tanto la ley como el reglamento interior facultan expresamente a la Secretaría para dictar las multicitadas reglas. (Por lo que es importante que se vean los comentarios que se hicieron anteriormente respecto a la facultad del Presidente y del Legislativo para delegar la función de dictar dichas reglas) Pero lo que sí aparece claramente en el art. 31 es la facultad de la Secretaría de estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la federación y del Departamento del Distrito Federal.

Se comenta lo anterior porque la ley en su art. 31 fracc. III señala que es facultad de la Secretaría estudiar y formular los proyectos de las leyes y de las disposiciones fiscales, y no cabe duda de que las reglas de carácter general son disposiciones fiscales, así que de acuerdo con esta fracción lo correcto es que la Secretaría elabore el proyecto de las reglas de carácter general, pero sólo es proyecto ya que la última palabra la tendría el Poder Legislativo en caso de leyes o el Presidente de la República en el caso de Reglamentos.

Por lo tanto el mismo artículo que le sirve de fundamento a la Secretaría para publicar las reglas de carácter general, es el que sirve a este trabajo de investigación para sostener que la Secretaría tiene facultad para elaborar el proyecto de dichas reglas, pero que su facultad llega hasta el límite de realizar el proyecto respectivo, ya que su expedición le corresponde a otras autoridades distintas.

Es perfectamente lógico y justificado el pensar que el proyecto de estas disposiciones fiscales deba de ser hecho por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ya que es la autoridad que se encuentra más apegada a todas las cuestiones de carácter fiscal que se van presentando. Pero una cosa es elaborar un proyecto de disposición fiscal y una muy distinta es expedir la disposición fiscal, ya que la expedición de cualquier acto materialmente legislativo debe ser hecha por el Congreso de la Unión o por el Presidente de la República.

* Por último tenemos el artículo 33 fracción I, inciso G) del Código Fiscal de la Federación, el cual establece como facultad de las autoridades fiscales el de dar asistencia al contribuyente procurando 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, pudiéndose publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a períodos inferiores a un año.

Este artículo es de suma importancia ya que a diferencia de los artículos de la Ley Orgánica de la Administración Pública, en éste precepto sí se desprende clara y expresamente la facultad de dictar disposiciones de carácter general, sin embargo hay algunos puntos que hay que comentar ya que la S.H.C.P. utiliza esta facultad, excediéndose de los límites establecidos en el propio artículo, tal y como se demostrará a continuación.

En principio es importante hacer notar que el artículo en comentario establece, que las disposiciones de carácter general serán dictadas por las autoridades fiscales, obsérvese que se habla en plural de autoridades fiscales, el artículo no señala qué autoridades fiscales deben dictar dichas disposiciones, por lo tanto la respuesta a dicha cuestión la debemos encontrar en el reglamento interior de la S.H.C.P. en donde se establece en el artículo 6 que es facultad indelegable del Secretario de Hacienda el dictar las reglas de carácter general en las materias competencia de la misma secretaría.

Así las cosas resulta que el Código Fiscal señala que habrá disposiciones de carácter general dictadas por autoridades fiscales, es decir dos o más autoridades, en cambio tenemos por otra parte que el reglamento interior de la secretaría establece que las reglas de carácter general serán dictadas solamente por el Secretario de Hacienda, es decir por una autoridad fiscal. ¿Significará esto que se está hablando de cosas distintas? ¿Acaso las disposiciones de carácter general a las que se refiere el Código fiscal en el art. 33, son distintas a las reglas de carácter general a las que se refiere el artículo el art. 6 del Reglamento Interior de la S.H.C.P.?

La respuesta a estas preguntas serían contestadas por la S.H.C. P. con un rotundo no, ya que las únicas reglas o disposiciones de carácter general que publica la Secretaría de Hacienda son las que se refieren al comercio exterior, las que no se refieren al comercio exterior y las facilidades administrativas, siendo en éstas últimas en las que al publicarse se señaló como fundamento, entre otros el artículo 33 fracc. I inciso g) y el artículo 6 fracciones XXXIV y XXXV, lo que demuestra plenamente que la Secretaría de Hacienda a interpretado que dichos artículos, se refieren a una misma facultad.

Y es que en caso de considerar que son facultades distintas, se anularían dichas facultades ya que la del artículo 33 no se podría ejercer, por no estar regulado en el Reglamento Interior, qué autoridades fiscales deberán de dictarlas, y por otro lado la facultad prevista en el Reglamento interior en el art. 6, si fuera distinta a la prevista en el artículo en comentario, no tendría ningún apoyo en la ley, excediéndose entonces el Presidente en el uso de sus facultades reglamentarias.

Para evitar el surgimiento de las cuestiones anteriormente planteadas, sería conveniente que se modificará el artículo 33 fracc. I inciso g) substituyendo la palabra disposiciones por resoluciones y la expresión autoridades fiscales, por autoridad fiscal. Claro esta que también se podría modificar el Reglamento Interior adecuándolo al Código Fiscal, sin embargo considero que es más conveniente modificar el Código Fiscal, ya que la responsabilidad de dictar reglas de carácter general, es muy importante y por lo mismo es conveniente que se mantenga como facultad indelegable del Secretario de Hacienda, es decir de una sola autoridad de alta jerarquía.

Conveniente es aclarar que las reglas de carácter general a las que se hace referencia en el párrafo anterior, son única y exclusivamente aquellas que se encuentran dentro de los límites establecidos en el art. 33 del Código Fiscal de la Federación.

¿Cuáles son los límites que establece el Código Fiscal de la Federación, para dictar disposiciones o reglas de carácter general?

Si se observa únicamente el inciso g) del art. 33 fracc. I, encontraremos la siguientes limitaciones:

1) Las resoluciones de las disposiciones o reglas deben Publicarse en el Diario Oficial de la Federación.

2) La Publicación debe de ser anual.

3) Deben ser dictadas por autoridades fiscales. (Como se mencionó anteriormente, en la actualidad y de acuerdo con el reglamento interior, por autoridades fiscales, se entiende para este caso al Secretario de Hacienda).

4) Deben de ser de carácter general, lo que implica que no pueden ser individuales o particulares.

5) Y deben de agruparse de manera que faciliten su conocimiento a los contribuyentes.

Dichas limitaciones parecerían ser pocas, y por lo tanto la facultad de dictar dichas reglas de carácter general, aparentemente es muy amplia, pero dicho inciso g) no está aislado por lo que debe observarse e interpretarse, dentro de su contexto, el cual está formado por Título, artículo y fracción en los que se encuentra.

En primer termino tenemos que dicho inciso g) se encuentra en el Título III denominado "De las facultades de las autoridades", Título que consta de un Capítulo único y que empieza con el art. 33 que establece que "Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a los siguiente:" De aquí se desprende una limitación más para las reglas de carácter general y es que deben de ir orientadas a mejorar el cumplimiento de las facultades de las autoridades, pudiéndose enunciar así:

6) Las reglas de carácter general deben de tener como finalidad el mejorar el cumplimiento de las facultades de las autoridades fiscales.

Ahora bien por su parte la fracción I del artículo 33, indica que la forma en la que las autoridades fiscales podrán mejorar el cumplimiento de sus facultades, será proporcionando asistencia gratuita a los contribuyentes, en las fracciones II y III de dicho artículo se señala otros medios de los que se pueden valer las autoridades para mejorar el cumplimiento de sus facultades, estableciendo programas de prevención y resolución de problemas del contribuyente, utilizando la figura del Síndico que es un representante de los contribuyentes, capacitándose las autoridades constantemente por lo que se crea el Instituto de Capacitación Fiscal.

En otras palabras, la forma mediante la cual las autoridades fiscales podrán mejorar el cumplimiento de sus facultades será:

- a) Proporcionando asistencia gratuita a los contribuyentes,
- b) Realizando juntas con los Síndicos del Contribuyente; y
- c) Capacitándose continuamente mejorando su espíritu de servicio y su preparación técnica.

Como el inciso G) pertenece a la fracción I que es la que se refiere a la asistencia gratuita al contribuyente, se puede señalar la siguiente limitación:

7) Las reglas de carácter general deben servir como medio para asistir al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Y esto es así porque el inciso g) es el último de una serie de incisos que señalan la forma en que las autoridades fiscales deberán de proporcionar asistencia a los Contribuyentes, basta con leer los demás incisos para percatarse de lo anterior.

El inciso a) Ordena explicar las disposiciones fiscales utilizando un lenguaje sencillo, el inciso b) Se refiere a la obligación del fisco de mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional que se ocuparán de orientar a los contribuyentes, el inciso c) Señala que se deben elaborar los formularios de las declaraciones en forma sencilla, en el inciso d) Se establece que en los requerimientos que hacen las autoridades deben señalar claramente cual es el documento cuya presentación se exige, por otra parte el inciso e) Señala que se deberá de difundir entre los contribuyentes los derechos y medios de defensa que pueden hacer valer frente a las autoridades, el inciso f) Establece que se deberán de efectuar reuniones de información con los contribuyentes, especialmente cuando se modifiquen las disposiciones fiscales o cuando haya períodos de presentar declaraciones , y por último tenemos la fracción g) que es a la que nos hemos estado refiriendo.

Como se puede observar, de la interpretación integral que se hace al inciso G) de la fracción I del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, podemos encontrar una serie de limitaciones a la facultad de dictar reglas de carácter general, destacándose que las autoridades fiscales dictarán dichas reglas con el fin de mejorar el cumplimiento de sus facultades fiscales, dando asistencia gratuitamente a los contribuyentes, para así facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

De lo anterior no se desprende de ninguna manera, que las autoridades fiscales puedan crear actos materialmente legislativos, ya que la facultad de la autoridad propiamente consiste en facilitarle al contribuyente el cumplimiento de sus

obligaciones fiscales, explicándoles de una forma sencilla cómo pueden cumplir con éstas, pero definitivamente esto no autoriza a las autoridades fiscales a crear obligaciones fiscales, ya que al hacerlo estarían excediéndose de los límites establecidos por el art. 33 frac. I inciso g) del Código Fiscal de la Federación.

Con esto termina el análisis a los artículos señalados en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de Marzo de 1995, como fundamentos de la facultad de dictar la Resolución que establece para 1995 reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior, por lo que a continuación se procederá al análisis de la motivación expresada en la misma resolución.

Como motivación o considerando se señala :

"Que es conveniente facilitar a los contribuyentes y demás obligados por las leyes fiscales, el conocimiento de las resoluciones de las autoridades fiscales, que establecen disposiciones administrativas de carácter general."

"Que para ello las leyes fiscales facultan a la Secretaría a publicar anualmente dichas resoluciones, agrupándolas por materias y por contribuciones para simplificar su aplicación...."

De la motivación transcrita se pueden hacer los comentarios siguientes:

1) Es verdad que no todos los que están obligados fiscalmente, son contribuyentes, por lo tanto el inciso g) de la fracción I del art. 33 del Código Fiscal de la Federación, es deficiente al señalar que se debe de tratar de facilitar su conocimiento por parte de los contribuyentes, ya que como se mencionó anteriormente no sólo los contribuyentes tienen obligaciones fiscales, por lo tanto es plausible el hecho de que la Secretaría mencione en su motivación, que dicha resolución va dirigida a los contribuyentes y demás obligados por las leyes fiscales. Aunque no debemos de dejar pasar por alto que si bien es cierto que de esta forma se "subsana" la deficiencia del Código Fiscal de la Federación, por otra parte la autoridad se está excediendo de los límites establecidos por el Código ya que dirige dicha resolución a personas obligadas fiscalmente pero que no son contribuyentes y el artículo se refiere sólo a los contribuyentes, por lo tanto todas las reglas que se refieren a las obligaciones fiscales de los no contribuyentes, son ilegales por carecer de fundamentación independientemente que sí se mencionen en la motivación ya que la motivación como se vio anteriormente no puede ir más allá de la ley.

Efectivamente, la motivación tiene como condición y límite la ley, es decir, que no puede haber motivación sin fundamentación, ya que la motivación consiste precisamente en las consideraciones que llevan a la autoridad a determinar que su acto es la consecuencia jurídica prevista por la ley, para el caso o casos en que se aplica, es decir los razonamientos que llevan al convencimiento de que el acto de autoridad está perfectamente ajustado a la ley. Por lo que la deficiencia de la ley no puede ser subsanada por la motivación, esto es imposible y totalmente contrario al principio de legalidad.

2) En la motivación transcrita se da a entender que lo que es conveniente facilitar a los contribuyentes, y demás obligados, es el conocimiento de las reglas de carácter general, lo cual no es falso pero sí se le podría llamar una verdad a medias, ya que de la lectura e interpretación integral del art. 33 del Código Fiscal de la Federación se evidencia claramente que lo realmente importante y conveniente es el de facilitarles a los contribuyentes el cumplimiento de sus **obligaciones fiscales**, lo cual se logrará haciendo reglas del carácter general, en donde se contengan los criterios de las autoridades fiscales que se han elaborado al interpretar las normas en donde se imponen dichas obligaciones, ya que la asistencia al contribuyente no consiste en crear normas ni obligaciones, sino en interpretar las normas y explicarlas clara y sencillamente.

No se debe de olvidar que las reglas generales son un medio para alcanzar dos objetivos uno a corto plazo, y otro a mediano y largo plazo. El objetivo a corto plazo, consiste en proporcionar asistencia gratuita al contribuyente, para poder alcanzar así el objetivo a mediano o largo plazo que consiste en facilitar a las autoridades el cumplimiento de sus facultades establecidas legalmente.

Por otra parte sería absurdo hacer reglas de carácter general que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, para luego esconderlas o no ponerlas fácilmente al alcance de los contribuyentes.

Se puede decir que por una parte se establece la obligación para las autoridades de hacer reglas que faciliten al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, llamémosle a ésta obligación principal, y por otra parte se establece la obligación de publicar dichas reglas para darlas a conocer a los contribuyentes ya que de lo contrario la obligación principal sería estéril, llamémosle entonces a esta otra obligación accesoria.

Así que la Secretaría al momento de motivar su facultad para dictar y publicar las reglas de carácter general, se refiere a una obligación o facultad³³ accesoria, sin referirse en ningún momento a la obligación o facultad principal, lo cual es ilógico y poco técnico.

¿Por qué la Secretaría incurre en esta falta de técnica?

Probablemente la respuesta a esta cuestión consista en que la Secretaría "deliberadamente" interpreta aisladamente el inciso g) sin tomar en cuenta que dicho inciso se encuentra en la fracción I del art. 33, que precisamente es donde se encuentran limitaciones importantes al ejercicio de la facultad de dictar dichas reglas de carácter general.

Se menciona "deliberadamente" porque la Secretaría obtiene importantes ventajas al no referirse en su motivación a su facultad u obligación de facilitar a los contribuyentes el conocimiento **de sus obligaciones fiscales**, ya que de mencionar esto, podría traer como consecuencia que algunos contribuyentes se dieran cuenta de que muchas reglas de carácter general no sólo no facilitan el cumplimiento de obligaciones fiscales, sino que además crean obligaciones fiscales, tal y como lo veremos más adelante, lo cual beneficia notablemente a la Secretaría de Hacienda al ejercer una facultad legislativa que jurídica y constitucionalmente no se le ha conferido en el derecho mexicano.

Una vez agotado el análisis de la fundamentación y motivación de la resolución que establece para 1995, reglas de carácter general para impuestos y derechos federales excepto a los relacionados con el comercio exterior, es procedente pasar al análisis de la fundamentación y motivación de resolución que establece para 1995 reglas fiscales de carácter general, relacionadas con el comercio exterior.

Nota del autor. Se hace referencia indistintamente a facultad u obligación ya que ándose de autoridades y especialmente en este caso, dicha facultad es a la vez una obligación.

2.4.2. Miscelánea Fiscal 1995 Comercio Exterior

En la Miscelánea Fiscal de 1995 relativa al comercio exterior, encontramos como fundamento los artículos 16 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública, 1o y 116 , fracción XXV de la Ley Aduanera y 33 fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación.

Tanto los artículos de la Ley Orgánica de la Administración Pública, como el del Código Fiscal de la Federación, fueron analizados y comentados en el tema anterior por lo que en obvio de repeticiones innecesarias, todo lo expuesto con relación a dichos artículos se tiene por reproducido en este tema.

Por lo tanto, sólo se analizarán los artículos de la Ley Aduanera, que a la letra dicen:

" Artículo 1o.- Esta ley, las de los Impuestos Generales de importación y de exportación y las demás leyes y ordenamientos aplicables, regirán la entrada al territorio nacional y salida del mismo de mercancías y de los medios en que se transportan, conducen, así como el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida de mercancías."

"Están obligados al cumplimiento de las citadas disposiciones quienes introducen mercancías al territorio nacional o las extraen del mismo, ya sean sus propietarios o poseedores destinatarios, remitentes, apoderados, agentes aduanales o cualquier persona que tenga intervención en la introducción, extracción, custodia, almacenamiento, y manejo o en los hechos o actos mencionados en el párrafo anterior."

"Las disposiciones de las leyes señaladas en el párrafo primero se aplicarán sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados Internacionales de que México sea parte."³⁴

" Artículo 116 .- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá, además de las conferidas por el Código Fiscal de la Federación, y por otras leyes, las siguientes facultades:

.....Fracción XXV.- Expedir, previa opinión de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, reglas de carácter general para la aplicación de las disposiciones en materia aduanera de los tratados o acuerdos internacionales de los que México sea parte."³⁵

Con relación al artículo primero de la Ley Aduanera, se puede decir que no es precisamente un fundamento para expedir las reglas de carácter general, ya que sólo hace referencia a ellas de una forma indirecta al señalar que las leyes y los ordenamientos aplicables, regulan tanto la entrada como la salida de mercancías al territorio nacional. Lo que da a entender que entre los ordenamientos aplicables se encuentran las reglas de carácter general y que éstas también regularan el comercio exterior.

Después se menciona quiénes están obligados al cumplimiento de las citadas disposiciones, entre las que se encuentran las reglas de carácter general.

Como se puede apreciar, en este artículo se asimilan a la ley las reglas de carácter general, es decir se hace referencia a ellas como actos materialmente legislativos y además se establece que son obligatorias, así que no cabe duda que de acuerdo con la ley aduanera las reglas de carácter general pueden crear obligaciones fiscales.

Por lo tanto de acuerdo con la Ley Aduanera, quien esté facultado para hacer las reglas de carácter general, al mismo tiempo estará facultado para crear obligaciones fiscales. ¿Y quién está facultado para expedir dichas reglas? El art. 116 fracción XXV nos da la respuesta al establecer como facultad de la Secretaría de Hacienda el expedir las reglas de carácter general.

Sin embargo el art. 116, al establecer dicha facultad a la Secretaría de Hacienda introduce una modalidad en el sentido de que antes de que la S.H.C.P. expida las reglas de carácter general, debe previamente pedir la opinión de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial.

¿Qué sucedería si la opinión de la S.E.C.O.F.I. es negativa hacia alguna o alguna de las reglas? o ¿Qué podría pasar si la S.H.C.P. no pide opinión a la S.E.C.O.F.I. previamente?

La respuesta, es que no sucedería nada ya que dicha norma es una norma imperfecta, carente de sanción, por lo que las reglas de carácter general, de todos modos serían obligatorias según la Ley Aduanera.

No cabe duda que el legislador al momento de crear estos artículos pasó por alto algunos conceptos fundamentales:

1) La Secretaría de Hacienda y más específicamente el Secretario de Hacienda es el facultado para dictar las reglas de carácter general, de acuerdo con lo establecido por el art. 6 del Reglamento Interior de la S.H.C.P. en relación con el art. 33 fracc. I inciso g) del Código Fiscal de la Federación. Dicha facultad está debidamente limitada por dichos artículos tal y como se vio en temas anteriores, en consecuencia, al establecer que dichas disposiciones serán obligatorias para determinadas personas, se está extralimitando el alcance de las reglas de carácter general ya que dichas reglas de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, no pueden crear obligaciones, sólo pueden ser utilizadas para proporcionar asistencia al contribuyente, explicando y aclarando conceptos que le permitan al contribuyente cumplir con sus obligaciones fiscales, establecidas en ley.

2) El legislador indebidamente otorga a la Secretaría de Hacienda la facultad de crear actos materialmente legislativos, olvidando por una parte que precisamente esa es su función, la de crear leyes, y que si esas leyes requieren de una regulación más detallada, existe el Reglamento como facultad constitucional del Presidente de la República, y por otra parte olvida también el legislador que las obligaciones fiscales deben de estar establecidas en ley de acuerdo a lo establecido por la Constitución en el art. 31 fracc. IV., por lo tanto la reglas de carácter general tal y como las regula la legislación aduanera, representan una flagrante violación a los principios de división del poderes y de legalidad.

En cuanto a la motivación expuesta por la autoridad al publicar la Miscelánea para el Comercio Exterior, se puede decir que no existe realmente una motivación ya que el Diario Oficial de la Federación textualmente dice:

"C O N S I D E R A N D O

Que en virtud de que las reglas fiscales en materia de comercio exterior requieren ser actualizadas de manera constante por la dinámica propia de esta actividad.

Que en atención a que estas reglas generales están dirigidas a un sector muy especializado de contribuyentes, además de que sus efectos son inmediatos, se considera conveniente mantenerlas separadas de las otras reglas de carácter general aplicables a los impuestos interiores,"

Como se puede observar, el texto transcrito, no representa motivación alguna, ya que la motivación consiste precisamente en los razonamientos que la autoridad hace en el sentido de que se actúa está perfectamente fundamentado, es decir que los artículos que se señalan como fundamento, son los aplicables al acto de autoridad que se está realizando, que en este caso es la expedición y la publicación de las reglas de carácter general relacionadas con el comercio exterior.

Lo único que se expresa en los considerandos, es que las reglas del comercio exterior requieren ser actualizadas de manera constante y, que como van dirigidas a un sector muy especial de contribuyentes, se estima conveniente mantenerlas separadas de las demás reglas de carácter general.

Lo que se expresa en los considerandos es cierto, ya que no cabe duda que la regulación aduanera requiere actualización constante por su naturaleza misma, y también es cierto que es conveniente separar las reglas relacionadas al comercio exterior, no tanto porque se dirigen a un sector muy especializado de contribuyentes, sino más bien por que al separarlas se facilita su consulta o estudio. Sin embargo el hecho de que sea verdad lo expresado, en no más de 6 renglones, no implica que dichos considerandos sean ni remotamente una auténtica motivación.

En consecuencia, es posible afirmar que la resolución que establece para 1995 reglas fiscales de carácter general relacionadas con el comercio exterior, está fundamentada, más no motivada, violando así la garantía de fundamentación y motivación que debe de reunir todo acto de autoridad.

2.4.3. Facilidades administrativas para 1995.

Analizada ya la fundamentación y la motivación de las Misceláneas fiscales, relacionadas y no relacionadas con el comercio exterior, llega el turno de estudiar la fundamentación y motivación de las facilidades administrativas para 1995, publicadas en el Diario Oficial de la Federación de fecha 28 de Abril de 1995.

En dicha resolución se mencionan como fundamento 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, 5o. de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1995, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 28 de diciembre de 1994, y 6o. fracciones XXXIV y XXXV del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Tanto los artículos de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, como el del Código Fiscal de la Federación, así como el artículo 6o. fracción XXXIV del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ya han sido comentados anteriormente, por lo que en obvio de repeticiones innecesarias, se tienen por reproducidos aquí los comentarios hechos anteriormente a dichos artículos.

Por lo tanto el análisis se realizará sobre los artículos restantes que en este caso son el 5o. de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1995, y el artículo 6o. fracción XXXV del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que a la letra dicen:

"Artículo 5o.- Se faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que durante el año de 1995, mediante disposiciones de carácter general, pueda otorgar facilidades administrativas para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, a los contribuyentes que tributen conforme a lo establecido por los regímenes previstos en el Título II A y en el Título IV, Capítulo VI, Sección II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como a los contribuyentes que dejen de tributar en

dichos regímenes y a los contribuyentes de dicho impuesto cuyos ingresos en el ejercicio de 1994 no hayan excedido de N\$1,000,000.00 o cuando la actividad de los mismos no persiga fines de lucro".

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

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

Como se puede observar por medio del artículo 5o. de la Ley de Ingresos de la Federación para 1995, el Congreso de la Unión, faculta a la Secretaría de Hacienda a otorgar facilidades administrativas a determinados contribuyentes, mediante disposiciones de carácter general para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

¿Implicará esto que el Congreso está facultando a la Secretaría a realizar actos materialmente legislativos?

En caso de que así fuera, se trata de una facultad inconstitucional ya que el Congreso no puede delegar su función legislativa en ninguna secretaría de estado.

Sin embargo se podría decir que la intención del Congreso no es delegarle a la Secretaría de Hacienda una facultad materialmente legislativa para ciertos casos, ya que establece que las facilidades administrativas se otorgarán mediante disposiciones de carácter general, y como se ha mencionado ya en múltiples ocasiones, las disposiciones o reglas de carácter general, tienen como finalidad la de facilitarle a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, mediante la asistencia gratuita al contribuyente, que se puede reflejar en reglas que interpreten y expliquen al contribuyente la voluntad del legislador plasmada en la ley, que es en donde deben de estar las obligaciones fiscales.

De acuerdo con lo anterior, dichas disposiciones fiscales de carácter general, tienen como límite a la ley misma, lo cual implica que no pueden crear más obligaciones que las establecidas en ley, tampoco pueden derogarlas o abrogarlas, y no pueden tampoco establecer exenciones de impuestos distintas a las establecidas en ley.

Con relación a lo anterior, Raúl Rodríguez Lobato señala que: " Así como el sujeto pasivo de la obligación fiscal debe satisfacer la prestación tributaria, el sujeto activo tiene como principal atribución, en el campo impositivo, exigir el cumplimiento de la obligación fiscal en los términos previstos por la ley y que no puede renunciar al cobro de la prestación tributaria a cargo de un contribuyente. Por lo tanto, en el derecho fiscal no puede existir la figura del perdón o remisión de deuda que existe en el derecho privado. Sin embargo, en materia impositiva se ha creado otra figura que no tiene por objeto perdonar a los causantes el pago de los créditos fiscales, sino que, simplemente, no los hace exigibles a ellos, conforme a las reglas generales establecidas única y exclusivamente en la ley. Esta figura jurídica tributaria en la exención."³⁶

Por otra parte el artículo 6o. del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en su fracción XXXV, robustece el fundamento para que el Secretario de Hacienda otorgue facilidades administrativas mediante reglas de carácter general, al señalar como facultad indelegable de éste "Las demás que con este carácter se establezcan por la ley, por el reglamento o le confiera el Presidente de la República." Ya que como se vio anteriormente, la Ley de Ingresos de la Federación para 1995, en su artículo 5o. faculta a la Secretaría de Hacienda a otorgar facilidades administrativas a ciertos contribuyentes.

Ya analizada la fundamentación expuesta por la autoridad, corresponde ahora hacer algunos comentarios, con relación a la motivación o considerandos señalados en el mismo Diario Oficial de la Federación, para justificar el establecimiento de facilidades administrativas.

La Secretaría de Hacienda al motivar la expedición de la Resolución que otorga facilidades administrativas a los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan, manifiesta que desde 1990, dicha Secretaría ha concedido a ciertos sectores de contribuyentes facilidades administrativas con fundamento, claro esta, en las facultades que le han sido conferidas por el Congreso de la Unión, con base en la problemática expuesta por los diferentes sectores de contribuyentes del Régimen Simplificado. Dicha problemática, consistió básicamente en que el Régimen Simplificado, resultó no ser precisamente muy simplificado, tanto es así que fue necesario que el Congreso facultara a la Secretaría a expedir las llamadas facilidades

administrativas, con el fin de que mediante disposiciones de carácter general se facilitara al los Contribuyentes de dicho régimen la comprensión y el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Dichas resoluciones se empezaron a publicar en el Diario Oficial de la Federación desde el año de 1991, ya que como lo menciona la misma Secretaría en sus considerandos, para mayor comprensión y claridad de las mismas se estimó conveniente darlas a conocer mediante dicho órgano de publicación oficial.

La Secretaría señala que las facilidades administrativas correspondientes al ejercicio de 1993, fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 30 de marzo de dicho año, y prorrogadas mediante el mismo órgano oficial con fecha 30 de marzo de 1994, pero con una vigencia hasta el 31 de Diciembre de 1994.

Lo anterior es parcialmente cierto ya que tal y como lo menciona la Secretaría, las facilidades publicadas para 1993 fueron prorrogadas para 1994, el 30 de marzo del mismo año, lo que no es verdad, es que la vigencia de dicha prórroga culminó el 31 de Diciembre de 1994, ya que en la resolución que prorroga la vigencia de la que otorga facilidades administrativas a los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan, se establece que:

"1o. Cuando en las reglas contenidas en los capítulos cuya vigencia se prorroga, se haga referencia a fechas para el cumplimiento de obligaciones, estas se entenderán referidas al presente ejercicio. Tratándose de obligaciones que deban cumplirse en el siguiente, se entenderán referidas a 1995." ³⁷

De lo anterior se desprende claramente, que la vigencia de las facilidades administrativas publicadas para 1993 y prorrogadas en el referido Diario Oficial de la Federación, finalizó el 31 de marzo de 1995, y no el 31 de diciembre de 1994, como lo menciona la Secretaría en sus considerandos.

Para robustecer lo anterior cabe señalar que la resolución que otorga facilidades administrativas para 1993, tenía una vigencia hasta el 31 de marzo de 1994 de acuerdo con sus artículos transitorios, por lo tanto al ser prorrogada su vigencia por un año más, se entiende que será vigente dicha resolución hasta el 31 de marzo de 1995.

Lo anterior sólo indica una falta de técnica y de responsabilidad, por parte de la Secretaría al expedir dichas reglas de carácter general.

Con lo anterior se concluye el estudio y análisis de la fundamentación y motivación de las reglas de carácter general, lo cual nos será útil para los siguientes puntos de la presente investigación. Sin embargo, para concluir definitivamente este punto de la fundamentación y motivación de las reglas de carácter general considero conveniente transcribir algunos artículos del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que se refieren a las reglas de carácter general y que no fueron señalados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al publicar las referidas reglas.

2.4.4. Algunos Artículos del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público relacionados con las Reglas de Carácter General.-

"Artículo 10.- Compete al Procurador Fiscal de la Federación:

....fracción II.- Formular los proyectos de iniciativas de leyes o decretos; así como los proyectos de reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes que el Secretario proponga al Presidente de la República y de las demás disposiciones de observancia general, en las materias competencias de la Secretaría, así como preparar los proyectos de convenciones sobre asuntos hacendarios y fiscales de carácter internacional interviniendo en las negociaciones respectivas.

....fracción XI.- Opinar acerca de la publicación en el Diario Oficial de la Federación de las disposiciones de carácter general relativas a la materia competencia de la Secretaría y, en su caso, tramitarla; así como compilar la legislación y la jurisprudencia en materia competencia de la propia Secretaría."

"Artículo 63.- Compete a la Administración General Jurídica de Ingresos:

...fracción VI.- Proponer, para aprobación superior, el establecimiento de reglas generales en relación con las contribuciones federales señaladas en la fracción II de este artículo, como materia de su competencia, y formular el anteproyecto de la resolución que establezca reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal en las materias de su competencia de las unidades administrativas de la Subsecretaría de Ingresos, en coordinación con dichas unidades."

"Artículo 95.- Compete a la Dirección de Amparos contra leyes:

...fracción II.- Proponer los términos de los informes previos y justificados en los juicios de amparo interpuestos contra leyes, reglamentos, y otras disposiciones de carácter general, proponer la interposición de los recursos que procedan, y actuar en estos juicios con las facultades de delegados en las audiencias."

"Artículo 111.- Las Administraciones Generales de Recaudación, de Auditoría Fiscal Federal y la Jurídica de Ingresos, contarán con Administraciones Locales que tendrán la circunscripción territorial, la sede y el nombre que al efecto se señale mediante acuerdo del Secretario. La Administración General de Aduanas tendrá aduanas ubicadas conforme a este Reglamento y en la Circunscripción que al efecto se señale mediante acuerdo del Secretario.

...C.- Compete a las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos, ejercer las facultades siguientes:

...fracción II.- Aplicar en las materias de su competencia, las reglas generales y los criterios establecidos por la Administración General Jurídica de Ingresos respecto de los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos y sus accesorios de carácter federal."

"Artículo 114.- Compete a las Aduanas, dentro de la circunscripción territorial que a cada una corresponda, los términos, número, nombre y estructura, que en seguida se menciona:

A. Ejercer las facultades siguientes:

...fracción XX.- Aplicar en las materias de su competencia, las reglas generales y los criterios establecidos por la Administración General Jurídica de Ingresos respecto de impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos y sus accesorios de carácter federal."

2.5. Concepto de Reglas de Carácter General.

Para poder llegar a elaborar un concepto de las reglas de carácter general, es necesario antes que nada contestar a las siguientes cuestiones:

1) ¿Las reglas de carácter general son ley?

Respuesta: Las reglas de carácter general no son ley, principalmente porque, para su creación, no son sometidas al proceso legislativo previsto en la Constitución en sus artículos 71 y 72.

2) ¿Las reglas de carácter general son reglamento?

Respuesta: Las reglas de carácter general, no son reglamento ya que no son dictadas por el Presidente de la República.

3) ¿Las reglas de carácter general son decreto?

Respuesta: Las reglas de carácter general no son decreto, ya que como su nombre lo indica, son de carácter general, en cambio los decretos, están destinados a crear una situación jurídica concreta o individual.

4) ¿Las reglas de carácter general son acuerdos?

Respuesta: Las reglas de carácter general no son acuerdos ya que los acuerdos son órdenes que un superior gira a un inferior jerárquico para la realización de una determinada actividad, en cambio las reglas de carácter general, no van dirigidas a un inferior jerárquico, sino a todas las personas obligadas fiscalmente:

5) ¿Las reglas de carácter general son circulares?

Respuesta: Las reglas de carácter general, no son precisamente circulares, ya que éstas son explicaciones dirigidas a los funcionarios públicos, en cambio las reglas de carácter general son explicaciones dirigidas a todos aquellos obligados por las leyes fiscales.

¿Entonces que son las reglas de carácter general?

Las reglas de carácter general, son disposiciones generales que deben ser dictadas por el Secretario de Hacienda y Crédito Público.

Como se puede observar en esta primera definición, no se hace referencia a los elementos intrínsecos de las reglas de carácter general (con excepción de la generalidad), toda vez que dichas reglas se pueden clasificar en dos grupos atendiendo a su naturaleza.

Anteriormente se expuso que las reglas de carácter general se clasificaban en tres grupos atendiendo a la forma en que son publicadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dividiéndolas por materias. Se mencionó que estas podrían ser:

- 1) Las aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior.
- 2) Las relacionadas con el comercio exterior, y
- 3) Las resoluciones que otorgan facilidades administrativas.

Desafortunadamente dicha clasificación no nos sirve para poder establecer un concepto de las reglas de carácter general, por lo tanto se hace necesario buscar otra clasificación que permita definir dichas reglas.

La clasificación que servirá de base para definir a las reglas de carácter general, atenderá a su naturaleza, es decir que partiendo de sus elementos intrínsecos las reglas de carácter general se dividen en las siguientes categorías:

1) Reglas de carácter general que explican aclaran o interpretan obligaciones fiscales.

2) Reglas de carácter general que alteran obligaciones fiscales.

Veamos el concepto de cada una de ellas:

Reglas de carácter general que explican aclaran o interpretan obligaciones fiscales.- Son aquellos actos formal y materialmente administrativos dictados por el Secretario de Hacienda y Crédito Público que tienen por objeto mejorar el cumplimiento de sus facultades fiscales a las autoridades, mediante la explicación, aclaración e interpretación a los contribuyentes de sus obligaciones fiscales, establecidas en ley.

Desglose de la definición.-

a) Son actos formalmente administrativos, porque provienen del Secretario de Hacienda en uso de sus facultades indelegables.

b) Son actos materialmente administrativos, ya que tienen por objeto mejorar el cumplimiento de las facultades de las autoridades mediante la asistencia al contribuyente, explicándoles y aclarándoles sus dudas, con relación a sus obligaciones fiscales.

c) Son dictadas por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo a lo establecido por el artículo 6 del Reglamento Interior de la Secretaría.

d) La finalidad de mejorar el cumplimiento de las facultades de las autoridades mediante la explicación, aclaración y en su caso interpretación a los contribuyentes de sus obligaciones fiscales, se desprende claramente del artículo 33 fracción I inciso g) del Código Fiscal de la Federación.

e) Las obligaciones fiscales que se explican, aclaran o interpretan deben de ser las establecidas en ley, entendiendo por ley, las manifestaciones de la voluntad generales, abstractas e impersonales que crean, modifican o extinguen situaciones generales futuras. Dicha manifestación de la voluntad debe de provenir, ya sea del poder legislativo, mediante el proceso legislativo, o del Presidente de la República en uso de su facultad reglamentaria.

Reglas de carácter general que alteran obligaciones fiscales.- Son aquellos actos formalmente administrativos y materialmente legislativos, dictados por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, mediante los cuales se crean, modifican o extinguen obligaciones fiscales establecidas en ley.

Desglose de la definición.-

a) Son actos formalmente administrativos porque son dictados por el Secretario de Hacienda y Crédito Público ejerciendo una facultad indelegable.

b) Son actos materialmente legislativos porque modifican o extinguen obligaciones fiscales establecidas en ley, y además porque crean obligaciones generales, abstractas e impersonales.

c) Son dictadas por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo a lo establecido por el artículo 6 del Reglamento Interior de la Secretaría.

d) Modifican o extinguen obligaciones fiscales establecidas en ley, entendiendo por ley aquellas que lo son desde un punto de vista material, es decir actos dispositivos, generales abstractos e impersonales, provenientes del Poder Legislativo o del Presidente de la República, en uso de su facultad reglamentaria.

Las reglas de carácter general que alteran obligaciones fiscales, se pueden dividir a su vez en dos subgrupos.

- a) Reglas de carácter general que alteran obligaciones fiscales con apoyo en la ley.
- b) Reglas de carácter general que alteran obligaciones fiscales sin apoyo en la ley.

Las reglas de carácter general que alteran obligaciones fiscales con apoyo en la ley, son aquellas que se prevén en la misma ley, es decir que el legislador, le confiere a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la facultad de terminar, detallar o perfeccionar el precepto, que ha dejado incompleto el legislador. Por ejemplo el artículo 16-A del Código Fiscal de la Federación establece en su último párrafo:

" Las operaciones financieras derivadas a que se refiere este artículo serán las que se efectúen con los instrumentos, en los mercados y con las condiciones que al efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general."³⁸

En concordancia con lo anterior, la resolución que establece para 1995 reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior, señala en la regla 11 lo siguiente:

"11. Se consideran operaciones financieras derivadas en los términos del artículo 16-A del Código Fiscal de la Federación, las que conforme a las prácticas comerciales generalmente aceptadas se efectúen con instrumentos conocidos mercantilmente bajo el nombre de futuros, opciones, coberturas y swaps, que realicen en los mercados señalados en la regla 12 de esta resolución, siempre que cumplan con las condiciones que en la misma se señalan."³⁹

Código Fiscal de la Federación

Resolución que establece para 1995 reglas de carácter general aplicables a los impuestos derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior.

Por otra parte tenemos que las reglas de carácter general que alteran obligaciones fiscales sin apoyo en ley, son aquellas que establece la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin que haya algún precepto en la ley, que le autorice a alterar alguna disposición legal. Por ejemplo la regla 48 de la resolución que establece para 1995 reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior señala :

"48. Los contribuyentes que cuenten con máquinas registradoras de comprobación fiscal, deberán marcar en los comprobantes que emitan dichas máquinas, las cantidades de que se trate en nuevos pesos, debiendo anotar el punto decimal en forma manual, además deberán anteponer el signo "N" , hasta en tanto los fabricantes o importadores efectúan en cambio que corresponda.

Los fabricantes o importadores de las máquinas a que se refiere esta regla, deberán realizar el cambio que corresponda para que en los comprobantes que expidan las referidas máquinas se expresen las cantidades en nuevos pesos y centavos."

Como se puede observar, en esta regla no se hace referencia a ningún artículo de la ley, ya que en ninguna parte se faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a crear esta obligación fiscal.

Es importante aclarar que las reglas de carácter general que alteran obligaciones fiscales, son a todas luces ilegales, independientemente que sean de las que cuentan con apoyo en ley, o de las que no cuentan con apoyo en ley ya que el legislativo no puede delegar en una Secretaría su facultad legislativa, por lo tanto, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al expedir las reglas de carácter general que alteran obligaciones fiscales, esta violando la Constitución al expedir actos materialmente legislativos, sin estar facultada constitucionalmente, transgrediendo así el principio de separación de poderes y el principio de preferencia de la ley, consagrado en el artículo 72 Inciso f) de la Constitución, que establece que en la interpretación, reforma, o derogación de las leyes o decretos, se observarán los mismos trámites establecidos para su formación, es decir los trámites establecidos en el propio 72 constitucional.

Tampoco se debe dejar de pasar por alto el principio de reserva de ley, en el sentido de que las obligaciones fiscales deben de estar establecidas única y exclusivamente en ley, tal y como lo previene el artículo 31 fracción IV de la misma Constitución, al establecer como obligación de los mexicanos, el contribuir al gasto público, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De todo lo anterior se desprende que las únicas reglas de carácter general, que se encuentran en armonía con la ley y con la Constitución, son las reglas de carácter general, que explican, aclaran o **interpretan** disposiciones fiscales, siempre y cuando se limiten a esto sin alterar las disposiciones fiscales.

La afirmación anterior parece entrar en contradicción, con lo establecido en el inciso f) del artículo 72 Constitucional que establece que en la **interpretación**, reforma, o derogación de las leyes o decretos se observarán los mismos trámites establecidos para su formación. Tal contradicción es sólo aparente ya que a la interpretación a la que se esta refiriendo el constituyente es la llamada interpretación auténtica, la cual definitivamente tiene que ser hecha por el mismo legislador y siguiendo los mismos procedimientos establecidos para la creación de la Ley.

Para explicar lo anterior, se tomarán como apoyo las palabras del Maestro Eduardo García Maynes, al tratar de explicar la interpretación, en su libro de Introducción al Estudio del Derecho.

"Interpretar es desentrañar el sentido de una expresión. Se interpretan, las expresiones, para descubrir lo que significan. La expresión es un conjunto de signos; por ello tiene significación...."

"....Interpretar la ley es descubrir el sentido que encierra. La ley aparece ante nosotros como una forma de expresión. Tal expresión suele ser el conjunto de signos escritos sobre el papel, que forman los "artículos" de los Códigos..."

"....Interpretar no es labor exclusiva del juez; cualquier persona que inquiera el sentido de una disposición legal puede realizarla. Pero la calidad del

intérprete no es indiferente, al menos desde el punto de vista práctico, porque no toda interpretación es obligatoria. Así, por ejemplo, si el legislador mediante una ley, establece en qué forma ha de entenderse un precepto legal, la exégesis legislativa obliga a todo el mundo, precisamente porque su autor, a través de la norma secundaria interpretativa, así lo ha dispuesto. Si es el juez quien interpreta un precepto, a fin de aplicarlo a un caso concreto, esa interpretación no adquiere obligatoriedad general, pero sirve, en cambio, de base a una norma individualizada; el fallo que en la especie se dicte. Si un abogado, o un particular cualquiera, interpretan una disposición legislativa, su interpretación (correcta o incorrecta) tiene un simple valor doctrinal y, por ende a nadie obliga.

En el primer caso háblase de una interpretación auténtica; en el segundo, de interpretación judicial o jurisprudencial, y, en el tercero, de interpretación doctrinal o privada. Las dos primeras tienen, en cambio, carácter oficial o público.⁴⁰

Como se puede observar, García Maynez no se refiere específicamente a la interpretación que puede hacer la Secretaría de Hacienda mediante reglas de carácter general, sin embargo sí nos da los elementos necesarios para poder analizar la clase de interpretación que puede realizar la Secretaría.

En primer lugar tendremos que determinar, a cual de las tres clases de interpretación se asemejan más las interpretaciones de la ley hechas mediante reglas de carácter general.

¿Se asemejan mas a la interpretación auténtica? La respuesta es que no, ya que la interpretación auténtica, es la que hace el mismo legislador.

¿Se asemejan a la interpretación judicial? Tampoco se asemejan a la interpretación judicial ya que la interpretación judicial, debe ser hecha por una autoridad judicial y solamente es obligatoria para el caso concreto que se juzga, aunque puede ser obligatoria para otros casos cuando se crea la jurisprudencia.

¿Se asemeja entonces a la interpretación privada? Efectivamente, es más parecida la interpretación que hace la autoridad y que da a conocer mediante reglas de carácter general, a la denominada interpretación privada, ya que consiste en la interpretación que de la ley hacen las autoridades fiscales, con el fin de proporcionar asistencia al contribuyente y así facilitarles a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones, lo que repercutirá en un beneficio para las autoridades, al facilitarles el cumplimiento de sus facultades.

Con lo anterior no se quiere decir que sean iguales los dos tipos de interpretación, ya que la interpretación privada no se publica en ningún órgano oficial, en cambio las reglas de carácter general sí se publican en el Diario Oficial de la Federación, sin embargo el hecho de que se publiquen en el Diario Oficial, no nos autoriza a pensar que por ese solo hecho se trate de una interpretación auténtica, o que debe de considerarse como una interpretación obligatoria.

El hecho de que la ley sea interpretada por autoridades fiscales, genera una presunción humana (no legal) en el sentido de que la interpretación hecha por personas que se encuentran inmersas en el ámbito fiscal, es una interpretación correcta, sin embargo, no deja de ser una presunción humana que definitivamente admite prueba en contrario ya que la autoridad no está exenta de cometer errores al momento de interpretar la norma jurídica.

Para apoyar el anterior criterio basta señalar que para dar asistencia al contribuyente es necesario en ocasiones interpretar la ley, y que una forma en que la autoridad da asistencia al contribuyente interpretando la ley la podemos encontrar en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

"Art. 34. Las autoridades fiscales sólo están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente; de su resolución favorable se derivan derechos para el particular, en los casos en que la consulta se haya referido a circunstancias reales, y concretas y la resolución se haya emitido por escrito por autoridad competente para ello."

De lo anterior se desprende, que cuando un particular tenga una duda sobre como interpretar una ley que se debe aplicar a su caso concreto, puede hacer una consulta por escrito a la autoridad competente, y la autoridad deberá resolver dicha consulta siempre y cuando se trate de situaciones reales y concretas. ¿Pero qué pasa cuando al contestarse la consulta por escrito, el contribuyente estima que la interpretación que de la ley hizo la autoridad se desprenden agravios en su perjuicio, por no haberse interpretado correctamente la ley?

Cuando eso sucede, el contribuyente puede demandar a la autoridad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, impugnando en juicio de nulidad la respuesta que se le dio a la consulta planteada, lo anterior con fundamento en el artículo 23 fracción IV de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación. que establece que:

"Art. 23. Las Salas Regionales conocerán de los juicios que se inicien contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación:

...Fracción IV.- Las que causen un agravio en materia fiscal, distinto al que se refieren las materias anteriores;...

Lo anterior indica que el legislador ha considerado que la interpretación que una autoridad fiscal realice, al contestar una consulta, puede ser errónea y por lo mismo perjudicar al contribuyente, causándole algún agravio, por lo que pone en manos del contribuyente el juicio de nulidad, como un medio de defensa que le permita protegerse de la incorrecta interpretación que de la ley haya podido hacer la autoridad fiscal.

Por lo tanto, no es ilógico pensar que las autoridades fiscales pueden cometer errores al momento de interpretar la ley.

Por otra parte y volviendo al tema de las reglas de carácter general, no existe en la ley ni en la Constitución, disposición alguna que nos autorice a pensar que la interpretación que de la ley hacen las autoridades fiscales mediante reglas de carácter general, sea una interpretación obligatoria, ya que las únicas interpretaciones generalmente obligatorias, son las realizadas por el legislador mismo y plasmadas en una ley en sus sentidos material y formal.

Por lo tanto se puede llegar válidamente a la conclusión de que las autoridades fiscales, pueden mediante reglas de carácter general, y con el fin de proporcionar asistencia al contribuyente, interpretar algunas disposiciones establecidas en la ley, pero dicha interpretación, no tiene de ninguna manera el carácter de obligatoria, ni puede desprenderse de ella alguna alteración a las obligaciones fiscales previstas en ley.

2.6. El Problema de la Constitucionalidad de las Obligaciones Fiscales creadas o modificadas por las Reglas de Carácter General.-

Tal y como ya se ha señalado anteriormente, existen reglas de carácter general, que crean y alteran obligaciones fiscales.

Algunas veces el mismo legislador, establece que para cumplir con determinada obligación es necesario satisfacer los requisitos que establezca la Secretaría de Hacienda mediante Reglas de Carácter General.

En otras ocasiones las reglas de carácter general, crean o alteran obligaciones en materia fiscal sin contar con ningún antecedente en la ley que faculte a la Secretaría de Hacienda a imponer obligaciones mediante reglas de carácter general.

De tal suerte que los mexicanos nos encontramos sujetos a obligaciones en materia fiscal, que se localizan en la Constitución, en leyes ordinarias que pueden ser federales, y estatales, en reglamentos dictados por el Presidente de la República y en reglas de carácter general dictadas por el Secretario de Hacienda y Crédito Público.

No cabe duda de que entre más ordenamientos encontremos que de manera dispersa regulen las obligaciones fiscales, más difícil será para los contribuyentes el poder entender sus obligaciones en materia tributaria y más factible será el que se incurra en su incumplimiento.

De lo anterior se desprende lo inconveniente que resulta, que además de que existan obligaciones fiscales en leyes y en reglamentos, se establezcan dichas obligaciones en otro tipo de reglas de carácter general.

Será conveniente iniciar con el estudio del problema de la constitucionalidad de las obligaciones fiscales creadas o modificadas mediante las reglas de carácter partiendo de los comentarios que hace el Lic. Sergio Francisco de la Garza al definir a las circulares como fuente del derecho Financiero.

" Las Circulares "son comunicaciones o avisos expedidos por los superiores jerárquicos en la esfera administrativa, dando instrucciones a los inferiores sobre el régimen interior de las oficinas, o sobre su funcionamiento en relación con el público, o para aclarar a los inferiores la inteligencia de disposiciones legales ya existentes; pero no para establecer derechos o imponer restricciones a ellos." Lo anterior según la SCJN. ⁴¹

Del análisis de varias sentencias de la SCJN y del TFF pueden desprenderse las siguientes características de las circulares:

a) Son actos formalmente administrativos; tienen la estructura de un reglamento; pues contienen disposiciones generales abstractas e impersonales.

b) En materia financiera son expedidas por Secretarios de Estado, Subsecretarios y Directores de las Secretarías relacionadas con dicha materia.

c) Su finalidad ha sido expresada en las siguientes formas: tienden a cumplimentar la ley, pues contienen exclusivamente explicaciones enderezadas a orientar a los funcionarios de la administración , tratándose de instructivos u opiniones de los superiores jerárquicos administrativos;⁴² son disposiciones superiores que sólo obligan a las autoridades inferiores y que tienen el carácter de disposiciones de aplicación interna y limitada, en que se contienen instrucciones de los superiores jerárquicos en la esfera administrativa a sus inferiores, así como del régimen interno de sus oficinas o de aclaraciones para la debida inteligencia de las disposiciones legales ya existentes, teniendo por objeto aclarar dichas disposiciones

⁴³

⁴¹ SJF, VI Época, vol. XXXII, p.471; Informe a la SCJN, 1968, 2 Sala, p. 70, RF 65/55, Ingenio de Nva. Zalanda y Acs.

⁴² SJF, VI, Época vol. LXXVI, 3 parte, pp. 16-17, vol. CXXIII, 3 parte, p. 11, AR 1911/67, Cia. de Luz y Fuerza del Centro, S.A. 13-IX-67, BIJ 1960, 2 Sala p.641 RF 336/59, Claudio Rosado Yañez, 5-X-60.

⁴³ RTFF, año XXXI, ns. 362-372, 2 parte, p. 219. juicio 1177/67.

d) *No tienen ni pueden tener el carácter de disposiciones legislativas autónomas y los actos de las autoridades que se fundan en ellas importan una violación a los artículos 14 y 16 constitucionales.*⁴⁴

e) *Están regidas por el principio de la reserva de ley, deben limitarse a la ejecución de una norma contenida en la ley; no deben invocar materia reservada a la ley en sentido formal.*⁴⁵

f) *También están regidas por el principio de la preferencia de la ley, en cuanto que no puedan contradecir válidamente las disposiciones legales.*

g) *Deben clasificarse en dos términos diversos, comprendiéndose en unos 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 en relación con el 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 al ejercicio de ellos; y en el otro término, quedan incluidas las que tienen el carácter de disposiciones de carácter general, siendo verdaderas normas reglamentarias de las leyes".*⁴⁶

h) *En cuanto a su eficacia es indispensable que no hayan sido dictadas para un grupo de destinatarios, sino como una disposición de carácter general y que se hayan publicada en el Diario Oficial de la Federación.*⁴⁷

i) *El TFF sostuvo que "cuando no se trate de crear obligaciones o cargas sino de fijar normas para los particulares, a las que éstos se sometan voluntariamente, sin objetar su inconformidad respecto de la ley, las autoridades que han dictado las circulares no pueden desconocerlas, cuando sean invocadas por los particulares. Si las estiman contrarias a la ley deben derogarlas, pero mientras no sean derogadas, están jurídicamente obligados a aceptarlas ...Las circulares no pueden afectar los intereses de los particulares, pero cuando éstos no las objetan y en cambio se someten voluntariamente a ellas, y las invocan en su beneficio, no pueden ser desconocidas por la autoridad.*⁴⁸

⁴⁴ Apendice 1965 al SJF, 1 parte, tesis No. 40; SJF, VI Época, vol. CXXIII, 3 parte, p. 11.

⁴⁵ RTFF, tesis del Pleno 1937-1948, p. 88.

⁴⁶ RTFF, tesis del Pleno 1937-1948, p. 85.

⁴⁷ RTFF, tesis del Pleno 1937-1948, pp. 83 y 88.

⁴⁸ RTFF, tesis del Pleno 1937-1948, p. 510; ver Fernández y Cuevas, J.M. *Impuesto sobre la Renta al IGE*, pp. 38-43.

Lo anterior equivale a reconocerles el carácter de fuentes de derecho en favor de los particulares que se someten a ellas y que las invoquen. Parecida tesis ha sido sostenida por el 1er. TCMA 1er. C. , al expresar que "aunque una circular de la Secretaría de Hacienda no puede modificar una ley, si esa circular es aplicada a un causante, puede legalmente establecer para él una situación legal favorable. Pero si esa situación favorable está sujeta a ciertas condiciones, el causante no puede pretender aprovechar la situación que le resulte más favorable que la ley rechazando las condiciones que en el circular estima onerosas, para disfrutar aquellas situaciones favorables, sin satisfacer estas condiciones, pues lo que en todo caso podría exigir es la aplicación estricta de la ley."⁴⁹

j) Las circulares son ineficaces para imponer cargas a los particulares, por sí solas lo que da sentido a la tesis de la SCJN de que los actos de las autoridades que se fundan en ellas entendiendo que solamente en ellas y no en la forma legal importan una violación de los artículos 14 y 16 constitucionales.⁵⁰

En las anteriores circunstancias, podemos sostener que en el Derecho Financiero han sido fuente de Derecho, ininterrumpidamente las circulares que han trascendido a la esfera meramente administrativa de la Administración y han sido publicadas en el Diario Oficial.

El 1er.TCMA1er.C, ha sostenido que las circulares a que se refiere el Art. 82 del C.F.F. de 1967 y que disponía no producirán efectos fiscales, son las simples circulares expedidas por los funcionarios fiscales; pero que si se trata de una circular publicada en el DOF, tal situación le da fuerza y calidad de obligatoriedad y de observancia general, en los términos previstos en los art. 3 y 4 del CCDF, por lo que debe concluirse que dicha circular sí crea derechos y obligaciones para los particulares.⁵¹

⁴⁹ SJF, VII Época, vol. XXX, 6 parte, p. 29, AD DA-559/69, Martha R. de González Zorrilla, 11-VI-71.

⁵⁰ RTFF, año XXXI, ns362-372, 2 parte, p. 219; Apéndice 1965 al SJF, 1 parte, tesis No. 40

⁵¹ SJF, VII Época, vol. 91-96, 1erTCMA1erC, 6 parte, p.92, Mayo, Act. Adm. VI, tesis 5615, p.768.

El CFF 1981 (Art. 35) dispone que los funcionarios fiscales facultados debidamente, podrán mediante instructivos, dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales. De dichos instructivos no nacen obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

Así pues, las circulares, a las que el CFF 1981 llama instructivos que contienen criterios, es decir, órdenes o instrucciones de funcionarios fiscales superiores a los inferiores y que se publican en el D.O.F. sí tienen el carácter de fuente de derecho.¹⁶²

Esto es lo que el Licenciado Sergio Francisco de la Garza expresa en su libro de Derecho Financiero para explicar lo que son las circulares. Se considera conveniente iniciar el estudio de las reglas de carácter general, con la explicación que el mencionado autor da de las circulares porque hay un momento en el que se confunde a las circulares con las reglas de carácter general y a partir de ese momento, De la Garza comienza a referirse a las reglas de carácter general en vez de las circulares.

Al principio de su exposición De la Garza señala que las circulares son comunicaciones expedidas por un superior jerárquico, en donde da instrucciones a sus inferiores, sobre el régimen interno de las oficinas, sobre el funcionamiento en relación con el público o para aclarar la inteligencia de disposiciones legales ya existentes, **pero no para establecer derechos o imponer restricciones a ellos.**

Hasta ese punto estamos de acuerdo con de la Garza ya que claramente establece que las circulares no pueden crear ni derechos ni obligaciones. Posteriormente el referido autor comienza a explicar las características de las circulares que se desprenden de un análisis de diversas tesis jurisprudenciales, y del inciso a) al inciso f) se refiere a las características de las circulares, pero a partir del inciso g) comienza a confundir a las reglas de carácter general con las circulares, al extremos de que a partir de dicho inciso, comienza a referirse a las reglas de carácter general en vez de a las circulares.

En el inciso g) De la Garza señala que las circulares deben clasificarse en dos términos diversos, comprendiéndose en uno a las instrucciones que dentro de la esfera administrativa le comunica un superior a sus inferiores jerárquicos, sin crear ni modificar derechos ni obligaciones, y por en el otro término, quedan incluidas las que tienen el carácter de disposiciones de carácter general, siendo verdaderas normas reglamentarias de las leyes.

A partir de este momento inicia la confusión entre circulares y reglas de carácter general ya que con la anterior clasificación se pretende considerar a ambas como circulares, lo cual es totalmente falso, ya que las circulares son únicamente las comprendidas en el primer grupo, son disposiciones perfectamente constitucionales y necesarias para la buena marcha de la Administración Pública.

Pero las reglas comprendidas en el segundo término, no son circulares sino reglas de carácter general, las cuales tienen una finalidad muy distinta a la de las circulares ya que las circulares no pueden crear ni modificar derechos ni obligaciones para los ciudadanos, en cambio las reglas de carácter general tienen como característica, de acuerdo con lo señalado por De la Garza con base en la tesis jurisprudencial que invoca, que son verdaderas normas reglamentarias de leyes, con lo que da a entender que origina derechos y obligaciones con la finalidad de completar o perfeccionar a las leyes.

Como se mencionó anteriormente, a partir del inciso g) De la Garza empieza a referirse a las reglas de carácter general y no a las circulares y señala que para su eficacia es necesario que sean generales y que se hayan publicado en el Diario Oficial de la Federación, lo cual es falso tratándose de verdaderas circulares ya que en ninguna parte se establece en ley que las circulares deban de publicarse en el Diario Oficial, lo cual es lógico ya que no deben engendrar ni derechos ni obligaciones, por lo tanto se debe de tratar de comunicaciones que no trasciendan al gobernado.

Sólo hay un artículo que sí establece que los criterios que las autoridades fiscales comuniquen a sus dependencias, deberán de publicarse en el Diario Oficial cuando de ellos se deriven derechos para los particulares y es precisamente en artículo 35 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

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

Por el momento y para efectos de este tema del problema de la constitucionalidad de la creación o modificación de las obligaciones fiscales, dicho artículo nos sirve para demostrar que los criterios que las autoridades fiscales den a conocer a sus inferiores jerárquicos no pueden crear obligaciones para los particulares ni siquiera cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación, lo que da a entender también que no todos los criterios deben de publicarse en el Diario Oficial de la Federación, lo cual es verdad ya que no es extraño para la administración pública el emitir criterios llamados muchas veces "normatividad" cuyo contenido no debe darse a conocer fuera de la administración pública (En muchas ocasiones en una misma Secretaría sólo un grupo selecto de autoridades tienen acceso a la información de dichos criterios) pero sin embargo dichos criterios de orden interno deben de ser observados por las autoridades, es decir que sí pueden generar obligaciones para las autoridades más no para los particulares.

Más adelante volveremos al artículo 35 del Código Fiscal de la Federación para hacer algunos comentarios relacionados con los derechos que se pueden otorgar a los particulares mediante la comunicación de ciertos criterios que se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

Sergio Francisco de la Garza ya casi para concluir con su exposición señala que en el Derecho Financiero han sido fuente ininterrumpidamente las circulares que han trascendido a la esfera meramente de la Administración y han sido publicadas en el Diario Oficial.

Con lo anterior estamos en desacuerdo ya que no se puede llamar circulares a resoluciones que trascienden a la esfera de la Administración Pública.

Una vez aclarado lo anterior es conveniente ahora hacer referencia a algunos artículos de la Constitución mediante los cuales pretendemos demostrar la inconstitucionalidad de las obligaciones creadas y/o modificadas por las reglas de carácter general.

En primer término tenemos al artículo 72 inciso f) de la Constitución en donde se establece que "En la interpretación, reforma o derogación de las leyes , se observarán los mismos trámites establecidos para su formación." Con lo anterior se consagra el principio de primacía de la Ley, en cuanto no pueden alterar válidamente las disposiciones legales, de donde se desprende que una obligación establecida en ley no puede ser modificada por otro acto que no sea del Poder Legislativo y siguiendo los mismos pasos y procedimientos que se siguieron para la elaboración de la ley, es decir siguiendo el procedimiento legislativo previsto en el 72 Constitucional.

En segundo término tenemos el artículos 31 fracción IV constitucional, en donde se consagra el principio de "reserva de ley" en materia impositiva al establecer que es obligación de los mexicanos "Contribuir al gasto público, así de la federación como del Estado y municipio y Distrito Federal en que residan, **de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.**"

Tal y como se ha mencionado anteriormente, la Constitución claramente establece que la manera en que se contribuirá al gasto público será determinada por el Poder Legislativo ya que textualmente dice L E Y E S , con lo cual se puede afirmar que al igual que el derecho penal, el derecho fiscal o tributario gozan del llamado principio de reserva de ley que consiste en que hay materias que expresamente la constitución reserva a la ley y por lo tanto no pueden ser ni siquiera materia de un Reglamento.

Y si el Reglamento es el único supuesto que contempla la Constitución para realizar actos materialmente administrativo, y de acuerdo con la constitución la materia fiscal no debe estar regulada por Reglamento alguno, a mayoría de razón las reglas de carácter general no pueden ni deben regular dicha materia impositiva ya que además ni siquiera están previstas constitucionalmente como mecanismos para crear actos materialmente legislativos.

En este momento es importante aclarar que a pesar de que la materia fiscal esta llena de Reglamentos como lo son entre otros los de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del I.V.A. y Ley del Impuesto al Activo, seguimos pensando que dichos reglamentos son inconstitucionales ya que establecen de una u otra forma la manera en que debemos contribuir al gasto público y como ya se señaló líneas arriba dicha facultad esta constitucionalmente reservada al Congresos de la Unión.

Ahora bien, no cabe duda que la materia impositiva es muy dinámica y que requiere de cambios y ajustes rápidos, algunos de ellos tan rápidos como puede ocurrir en el ámbito aduanero, por lo que se hace necesario el reglamento para que así el Presidente de la República pueda modificar algunas disposiciones de una forma más rápida que si se siguiera el procedimiento legislativo que por su naturaleza es más lento. -

No obstante lo anterior y desde el punto de vista constitucional el Reglamento en cualquier materia fiscal es inconstitucional aunque desde el punto de vista práctico se justifique su existencia. De hecho actualmente pocos consideran a dichos reglamentos inconstitucionales ya que estamos muy acostumbrados a su presencia, sin embargo no dejan de ser inconstitucionales a la luz del texto de la Constitución tal y como actualmente está redactado el artículo 31 fracción IV.

Con lo anterior se pretende demostrar que si el mismo reglamento es inconstitucional cuando establece la manera de contribuir, con mayor razón lo serán las reglas de carácter general, las cuales no encuentran sustento alguno en la Carta Magna para realizar actos legislativo ni en la materia fiscal ni en ninguna otra materia.

Por otra parte tenemos al artículo 14 Constitucional que expresamente señala que:

" Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades o posesiones o derechos. sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las **leyes** expedidas con anterioridad al hecho."

Como se puede observar de dicho artículo se desprende también que las obligaciones que se impongan a los ciudadanos deben de estar establecidas en ley, ya que de lo contrario ningún acto de privación de la propiedad o posesiones entre otros se podrá llevar a cabo de acuerdo con la Constitución, si no es con fundamento en las **leyes** expedidas con anterioridad al hecho, nótese como la Constitución se refiere a **leyes** exclusivamente no dice reglamentos ni circulares ni nada parecido.

Por último tenemos al artículo 49 de la propia Constitución que a la letra dice:

"ARTÍCULO 49.- 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, En ningún caso salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar".

De lo anterior se desprende que existen tres poderes y que al que le corresponde legislar es al Legislativo y que excepcionalmente lo podrá hacer el Ejecutivo de la Unión conforme a lo dispuesto por los artículos 29 y 131 de la propia Constitución en uso de facultades extraordinarias. Así que no siendo las reglas de carácter general que crean o modifican obligaciones fiscales, actos que el Ejecutivo emita en uso de las facultades extraordinarias previstas por el artículo 49 constitucional, se puede deducir fácilmente que dichas reglas quebrantan el principio de la División de Poderes infringiendo simultáneamente a la Constitución.

En consecuencia se puede señalar que las reglas de carácter general que crean y modifican las obligaciones fiscales son inconstitucionales porque violan algunos principios consagrados en nuestra Carta Magna como lo son: El principio de legalidad, el principio de preferencia de la ley, el principio de la reserva de ley y el principio de la división de poderes.

2.7. El Problema de la Constitucionalidad de los Derechos Fiscales creados o modificados por las Reglas de Carácter General.-

El problema de la constitucionalidad de los derechos fiscales creados o modificados por las reglas de carácter general, no difiere mucho del planteamiento que se hace en el punto anterior relativo a la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las obligaciones que son creadas o modificadas por las reglas de carácter general.

Siendo éstas dos cuestiones tan parecidas, cabe señalar que los mismos argumentos que sirvieron de base para demostrar la inconstitucionalidad de las reglas de carácter general que crean o modifican obligaciones fiscales, son aplicables a aquéllas reglas de carácter general que crean o modifican derechos en materia tributaria, por lo que en obvio de repeticiones innecesarias se tienen por reproducidas en este punto.

Lo expresado anteriormente es lógico, ya que sostener que las reglas de carácter general que establecen derechos fiscales son constitucionales, resultaría a todas luces incongruente con lo señalado para demostrar la inconstitucionalidad de las reglas que establecen o modifican obligaciones fiscales.

Si ha quedado claro que las reglas de carácter general que crean o modifican obligaciones fiscales son inconstitucionales, porque quebrantan principios fundamentales consagradas en nuestra Constitución, como lo son los principios de legalidad, de reserva de ley, de primacía o preferencia de la ley y el de división de poderes. Lo mismo se puede y se debe decir con respecto a las reglas de carácter general que establecen o modifican derechos fiscales, ya que dichas reglas violan exactamente los mismos principios constitucionales mencionados anteriormente y no hay ninguna razón para considerar lo contrario desde el punto de vista constitucional.

Efectivamente las reglas de carácter general que establecen o crean derechos en materia fiscal violan:

a) El Principio de Legalidad, ya se trata de actos que, como se ha demostrado anteriormente no pueden ser considerados como ley.

b) El Principio de Reserva de Ley, ya que de acuerdo con el artículo 31 fracción IV constitucional sólo por ley se establecerá la manera en que los mexicanos deberán de contribuir al gasto público. Si consideramos que al regularse la manera de contribuir, se establecen derechos y obligaciones, necesariamente tendremos que concluir que al establecerse derechos para los contribuyentes, también se está regulando la manera de contribuir al gasto público, y la regulación de la manera de contribuir debe estar establecida en ley, es decir en actos formal y materialmente legislativos, (Sólo mediante una interpretación muy forzada se podría admitir que el Reglamento también pueda regular la manera de contribuir), pero no siendo las reglas de carácter general actos legislativos, representan una violación al principio de reserva de ley cuando establecen derechos y obligaciones.

Además no debemos olvidar que toda norma jurídica es bilateral y que al establecer derechos, impone también obligaciones correlativas, de tal forma que todo derecho que se consigne en una regla de carácter general necesariamente tiene como correlativo una obligación así que de una u otra forma, también al establecer derechos se imponen obligaciones y no se establecen en una ley sino en reglas de carácter general infringiendo así el principio de reserva de ley.

c) El Principio de Primacía o Preferencia de la Ley, ya que al crear derechos indefectiblemente se está reformando a la ley mediante un procedimiento distinto al previsto por el artículo 72 de nuestra Carta Magna, lo que implica una violación a la fracción f) del citado artículo 72 constitucional.

Al crearse derechos en las reglas de carácter general, es común que se deroguen obligaciones establecidas por el legislador, por lo tanto la voluntad del legislador se ve relegada a un segundo plano frente a la voluntad de algunas autoridades fiscales y esto es francamente inconstitucional.

d) El Principio de la División de Poderes, ya que la función legislativa es propia del Poder Legislativo, y aunque se acepta y se reconoce que el principio de división de poderes no puede ni ha funcionado en México de manera absoluta y perfecta, ya que existen una serie de excepciones a dicho principio, excepciones que son necesarias y que demuestran que no es posible ni conveniente adoptar de manera recalcitrante este principio de división de poderes. No obstante que se reconoce lo anterior, es importante destacar que las excepciones a este principio se encuentran constitucionalmente reguladas y entre las excepciones no se encuentra en ningún apartado de la Constitución la facultad de dictar reglas de carácter general por parte del Secretario de Hacienda y Crédito Público.

Si el principio de división de poderes no puede ser absoluto ya que por cuestiones de orden práctico es necesario que existan algunas excepciones, necesariamente estas excepciones deben de consagrarse en un texto de la misma jerarquía del que establece el principio que se exceptúa, por lo tanto las reglas de carácter general quebrantan el principio de la división de poderes instituido en el artículo 49, ya que en ninguna parte de la Carta Magna se señala como excepción a dicho principio, las reglas de carácter general que son en muchísimas ocasiones actos materialmente legislativos.

No obstante lo anterior el problema de la constitucionalidad de las reglas de carácter general que establecen derechos, plantea algunas cuestiones que no se han contemplado anteriormente y que vale la pena mencionar ahora.

Hay un artículo en el Código Fiscal de la Federación que establece que los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán crear derechos para los particulares, cuando publiquen en el Diario Oficial de la Federación, los criterios que deberán de seguir algunas dependencias al aplicar las disposiciones fiscales. Dicho artículo es el 35 y ya lo hemos comentado, para demostrar que no se pueden establecer obligaciones a cargo de los particulares por reglas de carácter general, pero ahora regresamos a comentarlo nuevamente pero desde un enfoque distinto, dicho artículo dice así:

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

Hay quienes han pretendido fundarse en éste artículo para justificar que las reglas de carácter general no pueden establecer obligaciones pero que sí pueden consagrar derechos ya que el Código Fiscal es muy claro a este respecto.

En oposición a esta postura hay quienes señalan que el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación no se refiere a las reglas de carácter general ya que éstas van dirigidas a todos los contribuyentes, y que en cambio el artículo 35 se refiere a criterios dirigidos a diversas dependencias.

El argumento anteriormente señalado en contra de que las reglas de carácter general no pueden establecer derechos, es verdaderamente muy endeble ya que, el artículo 35 establece que los criterios mediante los cuales algunas autoridades podrán crear derechos a los particulares deben de publicarse en el Diario Oficial de la Federación, lo que implica que dichos criterios además de dirigirse a las diversas dependencias, también deberán de dirigirse a los particulares. Sería absurdo afirmar que los criterios que se publican mediante reglas de carácter general en el Diario Oficial de la Federación, no van dirigidos a las dependencias y que no obstante que se publicaron en dicho órgano de información oficial, las dependencias no están obligadas o observarlos por la razón de que no fueron dirigidas a ellas sino a los particulares.

A pesar de que resulta infundado, como ya se ha demostrado, el argumento de que las reglas de carácter general no pueden crear derechos por no referirse el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación a dicha clase de reglas. El presente trabajo de investigación también sostiene que las reglas de carácter general no pueden ni deben crear derechos, pero no por que el artículo 35 no se refiera a las reglas de carácter general ya que considero que dicho artículo sí comprende a las referidas reglas, sino por las siguientes razones:

1) Porque el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación es INCONSTITUCIONAL ya que el legislador ordinario no puede al legislar excederse de los límites que la misma Constitución le impone. La función legislativa, es una función que corresponde al Congreso de la Unión de acuerdo con la Constitución y, excepcionalmente, puede corresponder al Presidente de la República o a algunos órganos del Ejecutivo en los casos y bajo las condiciones establecidas por la misma Constitución.

El Congreso de la Unión, no puede delegar su facultad legislativa más que en los casos y con las condiciones previstas en la Constitución. Con relación a esto es pertinente citar al Licenciado Gabino Fraga quien al respecto dice:

"Por el arraigo que dentro de la práctica constitucional de nuestro país tienen las leyes expedidas por el Poder Ejecutivo obrando por Delegación del Congreso, debe considerárseles también como fuente de derecho administrativo el conjunto de disposiciones expedidas en esa forma, respecto de las cuales, si bien se conserva el punto de vista material del principio de la legalidad, sufre una excepción el mismo principio en su aspecto formal.

El problema relativo a la legalidad de las facultades extraordinarias que el Legislativo concede al Ejecutivo para que éste expida disposiciones legales que normalmente corresponden a la competencia del primero, ha venido a ser resuelto por reformas al artículo 49 constitucional (D.O.F. de 12 de agosto de 1938, de 30 de diciembre de 1950 y de 28 de marzo de 1951), que textualmente disponen 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, conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar."

Antes de estas reformas una buena parte de la legislación vigente se expidió en uso de facultades extraordinarias y hasta llegó a considerarse por la Suprema Corte en jurisprudencia constante que dichas facultades eran perfectamente constitucionales, siguiendo en este caso el criterio sustentado por el Ministro Vallarta quien, contra los poderosos argumentos de la tesis opuesta, sostuvo en la forma siguiente la interpretación del artículo 50 de la Constitución de 1857 semejante en sus términos al primitivo artículo 49 de la Constitución de 1917: ..." Para sostener mi opinión, diré desde luego que si se concede al Presidente de la República autorización para legislar sobre milicia, por ejemplo, reteniendo el Congreso la suprema potestad legislativa, ni se reúnen los poderes en una persona ni se deposita el legislativo en un individuo ni se infringe por consecuencia el artículo 50. Yo creo que ese artículo prohíbe que en uno de los tres Poderes se refundan los otros dos o siquiera uno de ellos de un modo permanente, es decir, que el Congreso suprima al Ejecutivo para asumir las atribuciones de éste, o que a la Corte se le declare Poder Legislativo, o que el Ejecutivo se arrogue las atribuciones judiciales. Así sí habría la reunión de Poderes que el repetido artículo 50 prohíbe con razón. En ese sentido interpreto yo ese texto Constitucional."

Sin embargo, prohibido en lo general el uso de las facultades legislativas extraordinarias, queda la posibilidad de éstas en el caso que ya se ha señalado del artículo 29 de la Constitución y, en el previsto por el segundo párrafo del artículo 131 del mismo Código Fundamental.

El artículo 29 citado requiere los siguientes elementos para que el Poder Legislativo haga delegación de facultades legislativas en manos de el Poder Ejecutivo: a) que exista invasión, perturbación grave de la paz pública u otro caso que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto; b) que el Presidente de la República, de acuerdo con los titulares de las Secretarías de Estado, Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República y con la aprobación del Congreso, suspenda en todo el país o en lugar determinado las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente rápida y fácilmente a la situación; c) que la suspensión se haga por tiempo limitado y por medio de prevenciones generales.

El artículo 131 dispone en su segundo párrafo, que le fue adicionado el 30 de diciembre de 1950, que " El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones, y el tránsito de productos artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.

Finalmente existe en la Constitución otro caso en que el principio formal de la legalidad sufre nueva excepción. Es el caso de la legislación sanitaria. Al fijarse en el artículo 73 constitucional las bases que han de regir al Consejo Superior de Salubridad (fracción XVI), se establece que las disposiciones generales dictadas por esa institución serán obligatorias en el país; que el Departamento de Salubridad deberá dictar medidas preventivas inmediatamente obligatorias en los casos de epidemia de carácter grave o peligro de invasión de enfermedades exóticas en el país, así como para combatir el alcoholismo y la venta de sustancias que envenenan al individuo y degeneran la raza.

Estas facultades otorgadas a un órgano del Ejecutivo, son indudablemente facultades legislativas desde el punto de vista material, aunque formalmente sean actos administrativos y constituyen también una fuente de derecho administrativo."⁵³

⁵³ Gabino Fraga. "Derecho Administrativo". págs.102 a 104

Como se puede observar de todo lo anterior, las facultades legislativas son propias del Poder Legislativo, y excepcionalmente corresponden al Poder Ejecutivo en los casos y bajo las condiciones establecidas en la Constitución.

Por lo tanto la diferencia que existe entre el Reglamento, los casos señalados en los artículos 29, 131 y 73 fracción XVI y las reglas de carácter general, consiste en que los primeros, son excepciones constitucionales al principio de que la función legislativa debe ser ejercida por el Poder Legislativo, dichas excepciones están previstas y reguladas por la propia Constitución, en cambio las reglas de carácter general, no encuentran su fundamento en la Constitución por lo tanto son inconstitucionales aunque el legislador ordinario se refiera a ellas y delegue sus funciones en ciertos casos para que la Secretaría de Hacienda, efectúe actos materialmente legislativos mediante las referidas reglas generales; ya que el legislador al obrar de esta forma lo hace contrariando nuestra Carta Magna, delegando facultades que son indelegables.

2) También son inconstitucionales las reglas de carácter general que crean derechos porque de una u otra forma reforman a la ley, mediante un procedimiento distinto al legislativo, quebrantando así el artículo 72 fracción f).

3) Por otra parte se puede afirmar válidamente que en múltiples ocasiones cuando se crea un derecho en materia fiscal a determinado sector, se hace más pesada la carga tributaria para los demás sectores de contribuyentes, por lo que es indispensable que los derechos sean creados por la ley, no por reglas de carácter general, ya que al establecer derechos para algún grupo de contribuyentes, en no pocas ocasiones, y de acuerdo con el principio de la bilateralidad de la norma jurídica, se pueden establecer igualmente obligaciones para el Estado o para otros contribuyentes y como se ha mencionado anteriormente las obligaciones fiscales deben de estar establecidas en ley desde el punto de vista formal y material, de acuerdo con nuestra Constitución.

Para ejemplificar lo anterior, es conveniente referirnos a la regla 13 del capítulo séptimo, "Comercio en Pequeño", de la resolución que otorga facilidades administrativas al sector de contribuyentes que en la misma se señalan, publicada en el D.O.F. de fecha 28 de abril de 1995.

Dicha regla 13 establece :

"IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

COMERCIANTES QUE NO PAGAN EL IMPUESTO.

13.- Por lo que se refiere al impuesto al valor agregado, no estarán obligados al pago de este impuesto, quienes en el año de 1994 hayan tenido bienes y obtenido ingresos, que no hubieren excedido respectivamente a las cantidades señaladas en la regla 8a. de este Capítulo (Para el área A N\$83,603.25, Para el área B N\$77,690.25 y para el área C N\$70,572.75) y de un monto equivalente a 77 veces el salario mínimo elevado al año, conforme a las cantidades que, atendiendo al área geográfica para fines de la aplicación del salario mínimo en la que el contribuyente tenga su domicilio fiscal, se señalan a continuación:

- I.- N\$ 429,163.35, para el área A.
- II.- N\$ 398,809.95, para el área B.
- III.- N\$ 362,273.45, para el área C.

Los contribuyentes a que se refiere esta regla deberán, durante 1995, solicitar comprobantes de gastos que efectúen que excedan de N\$ 23.00, y obtener y conservar, como mínimo, comprobantes que reúnan requisitos fiscales, por la compra de bienes nuevos que usen en su negocio, cuando el precio sea superior a 580.00."

La presente regla establece una exención del impuesto al valor agregado para cierto sector de contribuyentes que reúnan ciertos requisitos, por lo tanto al crear una exención se puede considerar que se está creando un derecho de no pagar impuesto al valor agregado y dicho derecho no se está estableciendo en ley sino en reglas de carácter general.

Podría pensarse que la referida regla de carácter general no está estableciendo una exención, sino que está explicando la exención prevista en el artículo 2-C de la Ley del I.V.A. sin embargo esto no es verdad y para demostrarlo transcribiremos la parte conducente del artículo 2-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado:

"Artículo 2- C.- Las personas físicas con actividades empresariales que **únicamente** enajenen bienes o presten servicios al público en general no estarán obligadas al pago del impuesto por dichas actividades, siempre que en el año de calendario anterior hayan obtenido ingresos por estas actividades y tenido o utilizado activos, que no excedan respectivamente, de una cantidad equivalente, a 77 y 15 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. El valor de los activos se determinará de conformidad con la ley del Impuesto al Activo.

....Los Contribuyentes a que se refiere este artículo estarán obligados a recabar y conservar la documentación comprobatoria de las adquisiciones que efectúen."⁵⁴

No cabe duda que la referida regla 13 y el artículo 2-C de la Ley del I.V.A. son muy parecidas, pero no son iguales ya entre otras diferencias cabe destacar que la Ley exenta del pago del I.V.A. a quienes únicamente enajenan bienes o prestan servicios al público en general y que sus activos y sus ingresos el año pasado no hayan excedido de las cantidades previstas el dicho artículo 2-C, en cambio la Regla 13 no establece como requisito para estar exento del pago del I.V.A. el que únicamente se enajenen bienes o presten servicios al público en general, lo que significa que se está creando una exención distinta a la prevista al artículo 2-C de la ley, en virtud de que las personas físicas que en ocasiones no realizan operaciones con el público en general de acuerdo con la ley no están exentas del pago del I.V.A. pero de acuerdo con las Reglas de carácter general si están exentas del pago de este impuesto.

¿Y esto en qué forma puede perjudicar a los demás contribuyentes? La respuesta a esta pregunta es sencilla ya que basta con saber que cuando se hace la Ley de Ingresos se hace considerando que se recaudará determinada cantidad por concepto de cada impuesto con el fin de cubrir el presupuesto de egresos, por lo tanto es muy importante determinar el porcentaje que se debe determinar para cada impuesto para así estar en posibilidad de recaudar las metas establecidas en la Ley de Ingresos.

⁵⁴ Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Así las cosas, cuando se decidió que el Impuesto al Valor Agregado debería gravarse con un 15% se tuvieron que considerar una serie de factores, entre los que se encuentran los sectores de contribuyentes exentos del impuesto, por lo tanto a mayor cantidad de sujetos exentos del impuesto mayor será el porcentaje que se fije para los contribuyentes de dicho impuesto, y a contrario sensu a menor número de contribuyentes exentos menos será el porcentaje que se cobra a los contribuyentes, ya que son más los que contribuyen y por lo mismo con un menor porcentaje se obtiene la cantidad que se fijó como meta para recaudar en determinado año en la Ley de Ingresos.

De aquí se desprende que cuando por reglas de carácter general se aumenta el número de personas exentas del pago de algún impuesto, como en este ejemplo el Impuesto al Valor Agregado, se aumenta también de forma indirecta la tasa del impuesto para los contribuyentes que no están exentos del impuesto, haciéndose más gravosa para ellos la carga tributaria, ya que el legislador tiene que considerar para efectos de fijar la tasa del impuesto, cuantos contribuyentes están exentos.

Con el ejemplo anterior se demuestra claramente como al establecer derechos para ciertos contribuyentes se pueden crear obligaciones o hacer más gravosas las obligaciones fiscales a todos los demás contribuyentes.

Por todas estas razones es de considerarse y se considera inconstitucional toda regla general que establezca cree o modifique derechos en materia tributaria al igual que aquellas que creen modifiquen o extingan obligaciones fiscales.

Con la anterior conclusión resulta ocioso discutir el problema de las reglas de carácter general que establecen derechos y obligaciones, ya se ha dicho que si el contribuyente cumple con las obligaciones previstas por las reglas entonces tendrá derecho a que la autoridad le respete y reconozca los derechos consagrados por las mismas reglas, y también se ha discutido sobre la posibilidad de que el contribuyente sólo tome de las reglas lo que le favorezca y no tomar en cuenta las

obligaciones que establezcan. Toda estas discusiones resultan innecesarias desde el punto de vista constitucional ya que como se mencionó anteriormente todas estas reglas de carácter general que crean, modifican o extinguen derechos y obligaciones son inconstitucionales.

Sólo resta mencionar con relación a lo anterior que cuando la Jurisprudencia ha establecido que la autoridad tiene que respetar los derechos que mediante reglas de carácter general ha establecido la misma autoridad (en este caso la S.H.C.P.), el juzgador en esos casos está obrando con un sentido de equidad ya que resulta injusto a simple vista que la autoridad que me concede un derecho, posteriormente no acepte que me concedió dicho derecho. No obstante lo anterior es imprescindible recalcar que el Juez al juzgar de esta forma estará obedeciendo a principios de equidad pero definitivamente no está observando la técnica jurídica de aplicación del derecho al caso concreto ya que de acuerdo con la técnica jurídica, no pueden ser aplicables disposiciones inconstitucionales que creen derechos u obligaciones.

2.8. Artículos del Código Fiscal de la Federación que se refieren a las Reglas de Carácter General.-

En múltiples ocasiones, al leer el Código Fiscal de la Federación o cualquier ley fiscal, nos encontramos con disposiciones que el legislador deja incompletas, con el fin de que sea la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la que complete dichas disposiciones mediante reglas de carácter general.

Para efectos de este trabajo de investigación, sólo mencionaremos los artículos del Código Fiscal de la Federación, que se refieren a las reglas de carácter general, únicamente se hará referencia a los artículos del Código Fiscal de la Federación, por considerar que se trata del compendio de disposiciones fiscales más completo y de mayor generalidad en el área tributaria, sin embargo se hace la aclaración de que disposiciones legales que se refieren a las reglas de carácter general las podemos encontrar no sólo en el Código Fiscal de la Federación, sino en otras leyes de carácter fiscal como por ejemplo la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Los artículos del Código Fiscal de la Federación que se refieren a las reglas de carácter general son los siguientes:

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

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

"Artículo 16-A.Las operaciones financieras derivadas a que se refiere este artículo serán las que se efectúen con los instrumentos, en los mercados y con las condiciones que al efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general."

"Artículo 23. Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios. Al efecto bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, desde el mes en que se presentó la declaración hasta aquél en que la compensación se realice.

Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar el pago, sólo se podrán compensar en los casos y cumpliendo los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca mediante reglas de carácter general."

"Artículo 29. Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, dichos comprobantes deberán reunir los requisitos que señala el artículo 29-A de este Código. Las personas que adquieran bienes o usen servicios deberán solicitar el comprobante respectivo.

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

Para poder deducir o acreditar fiscalmente con base en los comprobantes a que se refiere el párrafo anterior, quien los utilice deberá cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de quien aparece en los mismos son los correctos.

Asimismo, quienes expidan los comprobantes referidos deberán asegurarse de que el nombre, denominación o razón social de la persona a favor de quien se expidan los comprobantes correspondan con el documento con el que acrediten la clave del registro federal de contribuyentes que se asiente en dichos comprobantes. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general, podrá establecer facilidades para la identificación del adquirente."

"Artículo 30.Las personas que dictaminen sus estado financieros por contador público autorizado en los términos del artículo 52 de este Código, podrán microfilmear o grabar en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general, la parte de su contabilidad que se señala en el Reglamento, en cuyo caso, los microfilms, discos ópticos y cualquier otro medio que autorice dicha Secretaría, mediante reglas de carácter general tendrán el mismo valor que los originales, siempre que cumplan con los requisitos que al respecto establezca el propio Reglamento; tratándose de personas morales, el presidente del consejo de administración o en su defecto la persona física que la dirija, será directamente responsable del cumplimiento.

Asimismo, la propia Secretaría podrá autorizar mediante disposiciones de carácter general procedimientos que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones a que se refiere este artículo.

"Artículo 30-A.Las personas que presten los servicios que mediante reglas de carácter general determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, estarán obligadas a proporcionar a la citada dependencia la información a que se refiere este artículo,....."

"Artículo 31. Las personas que conforme a las disposiciones fiscales tengan obligación de presentar solicitudes en materia de registro federal de contribuyentes, declaraciones o avisos ante las autoridades fiscales, así como expedir constancias o documentos, lo harán en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debiendo proporcionar el número de ejemplares, los datos e informes y adjuntar los documentos que dichas formas requieran. Los datos de identificación personal del contribuyente se proporcionarán mediante el "código de barras" en los casos que señale la citada Secretaría en las reglas de carácter general que al efecto expida....."

"Artículo 32-A. Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentran en alguno de los supuestos de las siguientes fracciones están obligadas a dictaminar, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público autorizado.

....fracción II. Las que estén autorizadas a recibir donativos deducibles de impuestos en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta . En este caso el dictamen se realizará en forma simplificada de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público....."

"Artículo 32-B. Las Instituciones de crédito tendrán las siguientes obligaciones:

....Fracción III. Recibir y procesar pagos y declaraciones por cuenta de las autoridades fiscales, en los términos que mediante reglas de carácter general establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Dicha dependencia y las instituciones de crédito celebrarán convenios en los que se pacten las características que deban reunir los servicios que presten dichas instituciones, así como las remuneraciones que por los mismos les correspondan....."

"Artículo 39. El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, así como en casos de catástrofe sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

II. Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

III. Conceder subsidios o estímulos fiscales.

Las resoluciones que conforme a este artículo dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados.⁵⁵

"Artículo 66. Las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios, sin que dicho plazo exceda de treinta y seis meses. Las contribuciones omitidas y sus accesorios se actualizarán

..... No procederá la autorización a que se refiere este artículo , tratándose de contribuciones que debieron pagarse en los tres meses anteriores al mes en el que se solicite la autorización, excepto en los casos de aportaciones de seguridad social, así como cuando se cumpla con los requisitos que al efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general....."

"Artículo 75. Dentro de los límites fijados por este Código, las autoridades al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente:

....Fracción II. También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos:

.....f) Que se microfilmen o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas. El agravante procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados o grabados en discos ópticos o en cualquier otro medio de los autorizados , en contravención de las disposiciones fiscales, carezcan de valor probatorio. "

⁵⁵ Este artículo prevee un caso especial, ya que se refiere a resoluciones de carácter general expedidas por el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos.

"Artículo 82 . A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes o avisos, así como de expedir constancias a que se refiere el artículo 81, se impondrán las siguientes multas:

.....Fracción II. Respecto de la señalada en la fracción II:

..... d) De N\$ 49.00 por no señalar la clave que corresponda a su actividad preponderante conforme al catálogo de actividades que publique la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general o señalarlo equivocadamente....."

"Artículo 83. Son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad , siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación, las siguientes:

.....Fracción VIII. Microfilmear o grabar en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas....."