

CAPITULO III.

EL REGLAMENTO Y LAS REGLAS DE CARACTER GENERAL.

3.1 Presentación. 3.2 El Reglamento y las Reglas de Carácter General como fuente del Derecho Fiscal. 3.3 El Reglamento en la Administración Pública. 3.4 Facultad Reglamentaria. 3.5 El Reglamento Fiscal. 3.6 Diferencia entre Ley Fiscal y Reglamento Fiscal. 3.7 El Reglamento en la Historia de nuestra constitución. 3.8 Las Reglas de Carácter General. 3.9 La Facultad del Secretario de Hacienda para emitir la Miscelánea Fiscal. 3.10 La Facultad del Presidente del Servicio de Administración Tributaria para emitir la Miscelánea Fiscal. 3.11. La Miscelánea Fiscal. 3.12 Principales Diferencia y Similitudes entre la Miscelánea Fiscal y el Reglamento Fiscal.

3.1 Presentación.

Una vez que hemos analizado el Principio de Legalidad Tributaria, es importante dedicar un apartado a los reglamentos y reglas de carácter general que acompañan a las leyes fiscales en nuestro sistema de derecho tributario, toda vez que en la constitución encontramos a la facultad reglamentaria como una potestad única del Poder Ejecutivo y por otro lado, año con año, encontramos reglas de carácter general publicadas en el Diario Oficial de la Federación que emite el Secretario de Hacienda y Crédito Público.

Por lo anterior, en el presente capítulo se estudiarán las figuras del Reglamento y las Reglas de Carácter General conocidas con el nombre de Misceláneas fiscales a manera de constatar su carácter como fuentes del Derecho Fiscal Mexicano para establecer el origen, alcance, limitaciones y diferencias de estas dos figuras con fundamento en las leyes actuales.

También se hará referencia a la antigüedad del Reglamento en el sistema jurídico Mexicano en comparación con las Reglas de Carácter General conocidas como Miscelánea Fiscal, las cuales son relativamente nuevas.

El objeto del análisis de las reglas de Carácter general contenidas en la Miscelánea y del Reglamento consiste en constatar que el objetivo del Reglamento es la ejecución de las leyes y el de la Miscelánea la de otorgar derechos, aun que en la práctica la Miscelánea sea usada como un reglamento e incluso sobre pase el texto de ley. De igual manera se constatará que la autoridad que emite el Reglamento es el Presidente de la República y para el caso de la Miscelánea es el Secretario de Hacienda y el Presidente del Servicio de Administración Tributaria.

Debido al carácter de ley y de reglamento que se le ha dado a la Miscelánea es que actualmente en su contenido se encuentra definida la forma de realizar las declaraciones de los impuestos.

La facultad reglamentaria la encontramos en el artículo 89 constitucional que a la letra expone:

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

I.- Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, porveyendo en al esfera administrativa a su exacta observancia.”

El fundamento con respecto a las resoluciones de carácter general las encontramos en el artículo 33 fracción I inciso g) cuyo contenido es del tenor siguiente:

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

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

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

3.2 El Reglamento y las Reglas de Carácter General como Fuente Formal del Derecho Fiscal.

Por fuente entendemos el origen o nacimiento del derecho, por tanto el concepto de fuentes es manejado con el objeto de referirse a los elementos que constituyen el derecho, o que sean necesarios para su creación.

En México la ley es la fuente formal del derecho tal y como se desprende del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política, sin embargo como ya hemos mencionado la constitución y las leyes no son las únicas que se encuentran en nuestro sistema jurídico tributario toda vez que se encuentra en convivencia con otras normas como son los reglamentos administrativos, los decretos, la jurisprudencia, los tratados internacionales, los principios generales de derecho, la doctrina, la costumbre y los tratados internacionales, que constituyen las fuentes formales del derecho fiscal.

Narciso Sánchez Gomes define a las fuentes de derecho fiscal de la siguiente manera:

‘Por cuanto a las fuentes en derecho fiscal, puedo asegurar que son todos aquellos hechos, actos, factores o elementos que influyen en la producción, interpretación y aplicación de las normas jurídicas en la misma materias; de tal manera, que es necesario asentar que hay fuentes de producción y fuentes del conocimientos jurídico, las primeras son los actos, hechos o elementos que el legislador tome en cuenta para la

creación, modificación o adición de las normas jurídicas, como son las ideas políticas de los gobernantes, las aspiraciones y demandas populares o los cambios científicos y tecnológicos que se registren en la sociedad; y las segundas, son los documentos, estudios y tratados con los que se aprende la existencia y contenido del derecho fiscal.”⁶⁷

De acuerdo con Eduardo García Maynez ⁶⁸ son tres los tipos de fuentes y estas son: formales, reales e históricas, por fuente formal de derecho entendemos los procesos de creación de las normas jurídicas.

Andrés Serra Rojas⁶⁹ siguiendo otra clasificación de fuentes en materia administrativa las divide en directas e indirectas. Las Directas son las que crean del derecho, como son la ley, el reglamento, los tratados internacionales, la costumbre y los principios generales del derecho; las segundas son las que interpretan al derecho como la jurisprudencia y la doctrina.

Arrijo Vizcaino⁷⁰ expresa que puede afirmarse que los reglamentos administrativos constituyen una relevante fuente formal del Derecho Fiscal, debido a que al operar como complemento indispensable de la Ley, coadyuvan al mantenimiento del principio de la legalidad tributaria.

⁶⁷ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso; *op. cit.* p. 42.

⁶⁸ GARCÍA MAYNEZ, Eduardo; *op. cit.* p. 51.

⁶⁹ SERRA ROJA, Andres, *op. cit.* p. 162

⁷⁰ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo; *op. cit.* p. 42 y 43.

Con respecto a lo anterior, es que el Reglamento es una fuente formal del derecho, pues por reglamento entendemos a todas las normas jurídicas generales, obligatorias e impersonales, emitidas por el Titular del Poder Ejecutivo, ya sea federal o estatal, incluso hasta de los Ayuntamientos Municipales, con la única finalidad de lograr la aplicación y la observancia de la ley.

Con respecto a la Miscelánea Fiscal, se trata también de una fuente formal del derecho fiscal pues son reglas de carácter general que derivan del mandato del legislativo, sin estar previstas en la Constitución, pero si en el Código Fiscal, que buscan dar a conocer criterios de interpretación sobre una ley o reglamento, que pueden constituir un resolución favorable de acuerdo al artículo 35 del Código Tributario.

En este orden de ideas, tanto el Reglamento y la Miscelánea Fiscal encuadran perfectamente en el concepto definido como fuente, no obstante que algunos autores no hacen directamente mención a la Miscelánea como fuente del derecho fiscal, toda vez que esta, como tal, no es encuentra prevista en la Ley Suprema de la Nación.

3.3 El Reglamento en la Administración Pública.

‘El Reglamento es el conjunto de normas administrativas subordinadas a la ley, obligatorias, generales e impersonales, expedidas unilateral y espontáneamente por el Presidente de la República, en virtud de

facultades que le han sido conferidas por la Constitución o que resulten implícitamente del ejercicio del Poder Ejecutivo.”⁷¹

En opinión de Jesús Sánchez Piña⁷² que retoma el contenido de diferentes tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y de los tribunales de circuito en materia administrativa del Primer Circuito respecto al reglamento, hace referencia a lo siguiente:

1.- Tiene su fundamento en el artículo 89, fracción I de la Constitución General de la República, que da facultad al Presidente de la República para promover en al esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes.

2.- Es un acto formalmente administrativo y materialmente legislativo; participa de los atributos de una ley, aun que sólo sea en cuanto a ambos ordenamientos sean de naturaleza impersonal, general y abstracta.

3.- No puede haber reglamentos autónomos, es decir, no apoyados en una ley de Congreso.

No obstante lo anterior, la autora M. María Díez⁷³ considera la figura de reglamentos autónomos, es decir que no reglamenten ninguna ley. Como son el caso de los reglamentos de policía en al constitución.

⁷¹ SERRA ROJAS, Andrés; *op. cit.* p. 187.

⁷² SANCHEZ PIÑA, José de Jesús; *Nociones de Derecho Fiscal*, Séptima Edición, Ed. Pac, México 2002, p. 31.

4.- Cuando se abroga una ley no puede el reglamento de esa ley, pero si el Poder Legislativo puede ordenar que se mantengan vivos los reglamentos anteriores en cuanto no contraiga la nueva ley.

5.- Respecto a una misma ley no puede haber uno o varios reglamentos.

6.- No existe disposición constitucional que autorice al Presidente de la República para delegar la facultad reglamentaria en ninguna persona o entidad.

Los elementos del Reglamento son:

- A) ‘Un acto unilateral
- B) Emanada de un órgano que actúa en función administrativa
- C) Crea normas jurídicas generales.’⁷⁴

Es un acto unilateral por que surge de una sola voluntad sin requerir la conformidad de otras personas o de aquellos que se verán afectados por los mismos.

El reglamento proviene de un órgano que actúa en función de la administración,

⁷³ M. MARÍA DÍEZ citado por Margain Manatou; “Introducción al Estudio del Derecho Administrativo Mexicano”; Tercera edición; Ed. Porrúa, México 2000, p. 67.

⁷⁴ Olivera Toro Jorge; *op. cit.* p. 16

que crea normas jurídicas generales, su proceso de creación es muy diferente a la de las leyes por ser disposiciones emanadas del poder Ejecutivo y no del poder Legislativo como en el caso de las últimas, entonces por su origen, el Reglamento es un acto formalmente administrativo.

El Reglamento es un acto materialmente legislativo, pues crea situaciones jurídicas abstractas, generales, impersonales y obligatorias igual que las leyes, pero siempre estando apegadas a las mismas.

Ahora bien, los reglamentos pueden ser de tres clases, que son:

“-Para el ejercicio de las Facultades que al Poder Ejecutivo le corresponden

-Para la ejecución de las leyes(he aquí dónde se ubican los reglamentos fiscales)

-Para la organización y funcionamiento de la Administración del Estado, la ordenación del personal adscrito al mismo, y la organización de los entes de las instituciones publicas y dependencias de la administración activa. (Secretaria de Hacienda y Crédito Público.)”⁷⁵

⁷⁵ MARTÍNEZ FERNÁNDEZ Refugio de Jesús; Derecho Fiscal, Primera Edición, Ed. Mc Graw Hill, México 1998, p. 74

Es en el ejercicio de sus facultades reglamentarias correspondientes al Ejecutivo dónde nacen los reglamentos que autores M. María Díez autónomos, consideran autónomos.⁷⁶

‘Los reglamentos autónomos o independientes son aquellos que dicta el Poder Ejecutivo en ejercicio de sus poderes propios’.⁷⁷

Como ejemplo de los reglamentos autónomos anteriormente mencionados tenemos los de policía y gubernativos⁷⁸ mencionados en el artículo 21 constitucional.

Las características de estos reglamentos las podemos enumerar de la siguiente manera:

- Sus límites son la Constitución
- No son útiles en al vida de una ley
- Puede ser derogados por una ley o por otros reglamentos autónomos
- Se emiten por el Poder Ejecutivo en uso de los poderes que le confiere la Constitución.

⁷⁶ DÍEZ M. Maria citada por MARGAIN MANATOU; *op. cit* p. 67.

⁷⁷ Ibidem.

⁷⁸ Al discutirse en el seno del Congreso Constituyente 1916-1917 el artículo 21, sesiones del 12 y 13 de enero de 1917, el diputado Colunga presentó un voto particular que a la postre fue aprobado. Colunga distinguió entre reglamentos de policía y reglamentos gubernativos, siendo las faltas de policía exclusivamente de la esfera municipal, es claro que al autoridad administrativa a quien se alude es de municipalidad. Y agregó más adelante: Por otra parte, no sólo los reglamentos de policía ameritan castigo en caso de ser infringidos: sino también los elementos gubernativos. Creo que el castigo de estos últimos debe también atribuirse, en términos generales, a la autoridad administrativa.

- Tienen características de una ley, es decir son generales, abstractos obligatorios y coercibles
- La violación a éstos da como resultado mera infracciones y multas.

Los reglamentos de ejecución, como los reglamentos Fiscales, de los cuales nos ocuparemos mas adelante, en relación con los reglamentos autónomos tienen las siguientes diferencias más visibles:

- El Reglamento de Ejecución requiere de una ley y el otro no
- Requiere de una ley como límite y el otro la Constitución
- Se dice que el reglamento de ejecución al violar la ley es ilegal, y el otro al violar la constitución es inconstitucional. (sin perjuicio de que el de ejecución pueda llegar a lesionar a la constitución y no a la ley como se analizará en la presente tesis)

Los Reglamentos interiores de la Administración Pública como Andrés Serra Rojas define, son aquellos “que contienen el poder disciplinario de la misma, que tienen por finalidad regular el orden y la disciplina en los servicios públicos y demás funciones administrativas”⁷⁹. Sin embargo el mismo Serra Rojas reconoce que aún que la creación de organismos descentralizados a obligado a otorgarles a sus órganos responsables la facultad reglamentaria, no es siempre dentro del espíritu original de la constitución.

⁷⁹ SERRA ROJAS, Andres; *op. cit.* p. 192.

Otro tipo de Reglamento es el Delegado el cual M. Maria Diez lo define de la siguiente manera:

“...actos del Poder Ejecutivo, que serán reglas de derecho en virtud de una autorización legislativa. Se llaman también reglamentos supletorios de la ley, reglamentos de derecho o reglamentos de integración”⁸⁰.

Este reglamento no proviene de la facultad reglamentaria concebida en la constitución sino que proviene de una delegación de facultad que él otorga el poder Legislativo.

Serra Rojas⁸¹ considera a los Reglamentos Delegados como propios de la doctrina extranjera y que estos completan la ley que ha señalado su materia y objeto, como también los que contemplan la necesidad, dictados en casos excepcionales aun contrariando a la ley. Sin embargo el autor en cita considera que estos tipos de reglamentos se apartan de nuestra legislación, el primero por innecesario y el segundo, por que invade los casos señalados en el artículo 29 constitucional.

Al respecto Margian Manatou⁸² opina que ha sido costumbre de nuestro legislador anunciar en las leyes tributarias que imponen determinadas obligaciones a los contribuyentes, que será el reglamento el que las precise en cuanto a su número, alcance, extensión, etcétera. Por lo que muchas veces el Reglamento ha dejado de ser, en nuestro

⁸⁰ DIEZ M. Ma. Citada por MARGAIN MANATOU; *op. cit.* p. 75.

⁸¹ SERRA ROJAS, Andrés; *op. cit.* 192.

⁸² MARAGAIN MANATOU Emilio, *op. cit.* p.80.

país, el simple ordenamiento contenido en la ley para convertirse en uno de igual jerarquía, pues afirma el autor en comentario, que existen leyes demasiado duras cuyos reglamentos son más benignos y aun que estos son contrarios a las leyes que le dieron origen, no existe protesta alguna.

3.4 La Facultad Reglamentaria.

La facultad reglamentaria como ya se ha hecho alusión es una función propia del Ejecutivo y esta función se encuentra prevista en el artículo 89, fracción I de la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos.

Al respecto Serra Rojas⁸³ opina lo siguiente:

“Opinamos que no se requiere un texto expreso en la Constitución para ejercer la facultad reglamentaria. El extenso concepto de ejecución de las leyes sería ineficaz sin la facultad de expedir reglamentos. En nuestro régimen constitucional 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.”

Ahora bien, el ejercicio de esta facultad tiene como consecuencia la producción de normas jurídicas abstractas, generales e impersonales como ya hemos mencionado, por

⁸³ SERRA ROJAS, Andres, *op. cit.* 198.

tanto la facultad reglamentaria es en consecuencia una función materialmente legislativa, no obstante que el reglamento no tiene el carácter de ley y formalmente administrativa pues su origen es en la Administración Pública.

Como se hizo mención en el apartado dedicado al Principio de Legalidad el artículo 92 de la Constitución Mexicana establece:

“ 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”

De lo anterior se desprende que toda facultad reglamentaria del poder Ejecutivo deberá estar refrendada por la firma del departamento administrativo que corresponda. En la materia fiscal correspondería signar al Secretaria Hacienda y Crédito Público para que los Reglamentos Fiscales pueda ser obedecidos.

La Facultad Reglamentaria es de carácter discrecional, o sea espontánea, por lo que puede expedirse un reglamento en el caso y cuando el Poder Ejecutivo lo considere necesario.

3.5 El Reglamento Fiscal.

En el caso específico del Reglamento Fiscal, nos encontramos ante un reglamento para la ejecución de leyes, toda vez que por disposición del artículo 31 constitucional, en materia fiscal es ley la que determinará de manera proporcional y equitativa de contribuir a los gastos públicos.

Ahora bien no obstante que la Suprema Corte de Justicia de la Nación a sostenido el criterio publicado en la Semanario Judicial de la Federación, Novena época, Tomo Vi, Noviembre de 1997, p. 78.⁸⁴, que en materia fiscal, la Reserva de Ley es relativa, toda vez que considera que, en materia tributaria, no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, lo cierto es que, de ese modo, la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores como es el caso del reglamento, el cual no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria(la ley); y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a los reglamentos, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.

⁸⁴ Supra pp. 47-49.

Refugio de Jesús Fernández Martínez⁸⁵ resalta de manera que considero acertada las siguientes características del Reglamento Fiscal:

- Tienen su fundamento en el artículo 89 fracción I de la Constitución Federal.
- Es un acto formalmente ejecutivo y materialmente legislativo
- La Ley establece la obligación, y el reglamento desarrolla la forma para su cumplimiento.
- En materia fiscal no puede haber reglamentos autónomos, es decir reglamentos que no estén apoyados en una ley del Congreso de la Unión.
- Cuando se abroga una Ley no puede subsistir el reglamento de esa ley, pero el Poder Legislativo puede ordenar que transitoriamente se mantengan vigentes los reglamentos anteriores en cuanto no contradigan la nueva ley y hasta en tanto se expidan los nuevos reglamentos.
- Puede haber uno o varios reglamentos fiscales, respecto de una misma ley.

Existen ocasiones como ya hemos mencionado en que el legislador establece en una ley respectiva, que en el reglamento fiscal se detallen ciertos elementos, por lo que en este caso, se pierde la discrecionalidad de la facultad reglamentaria.

El reglamento fiscal se encuentra limitado por el Principio de preferencia o primacía de ley y el principio de reserva de ley. Al respecto Sergio Francisco de la Garza señala que estos principios rigen al reglamento, toda vez que el reglamento debe abstenerse

⁸⁵ FERNÁNDEZ MARTINEZ, Refugio de Jesus; *op. cit.* p. 113.

de legislar es decir no puede crear normas jurídicas sobre materias que son exclusivas de la ley como lo es en materia tributaria, así como los reglamentos no pueden contrarias u oponerse a las disposiciones contenidas en las leyes.⁸⁶

Arrijo Vizcaino⁸⁷ opina que los reglamentos coadyuvan al mantenimiento del principio de la legalidad tributaria.

3.6 La diferencia entre la Ley Fiscal y el Reglamento Fiscal.

Las diferencias entre una ley en materia fiscal y un reglamento fiscal son las siguientes:

- La Ley emana del poder Legislativo y el Reglamento del Ejecutivo.
- La Ley es independiente del Reglamento, por lo cual existe y tiene validez sin necesidad de éste, sin embargo el Reglamento supone existencia de una Ley cuyos preceptos desarrolla y a los que está subordinada, por tanto la ley tiene eficacia propia; el reglamento está supeditado a la existencia de la ley que reglamenta.
- La Ley tiene plena vigencia mientras no se abrogue, derogue, reforme o modifique y sólo a través de los mismos procedimientos que le dieron origen puede privársele de su eficacia. El Reglamento desaparece al dejar de tener vigencia una ley.

⁸⁶ DE LA GRAZA, Sergio Francisco; *op. cit.* p. 35.

⁸⁷ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo; *op. cit.* p 42 y 43.

- La ley establece la obligación; el reglamento facilita, hace práctica y posible el cumplimiento de la obligación.
- El Reglamento no puede modificar o derogar las disposiciones de la ley que reglamenta.
- En virtud de los Principios de Reserva de Ley y de Preferencia de Ley el Reglamento no puede ir mas allá de una ley. Esto significa que el Reglamento no puede crear normas sobre materias reservadas o exclusivas del legislador como son el establecimiento de contribuciones en toda su amplitud y con sus elementos.
- El Reglamento no puede ir en contra de las disposiciones que reglamenta pues la ley es de rango preferente por el desarrollo y contenido del Principio de Legalidad

La Suprema Corte de Justicia de la Nación a emitido la siguiente tesis:

“LEYES Y REGLAMENTOS, DIFERENCIA ENTRE LOS. El carácter propio de la ley, aunque no reside en su generalidad ni en la impersonalidad de las órdenes que da, ya que ese carácter puede tenerlo también los reglamentos, sí consiste en el hecho de que la ley es una expresión de la voluntad nacional, manifestada mediante los Congresos, lo que no puede decirse de un reglamento, que es la expresión de la

voluntad de los administradores o de los órganos del poder administrativo. Los reglamentos deben estar sujetos a una ley cuyos preceptos no pueden modificar; así como las leyes deben circunscribirse a la esfera que la Constitución les señala, la misma relación debe guardar el reglamento en relación con la ley respectiva, según nuestro régimen constitucional. Algún tratadista dice: que la ley es una regla general escrita, a consecuencia de una operación de procedimiento, que hace intervenir a los representantes de la nación, que declara obligatorias las relaciones sociales que derivan de la naturaleza de las cosas, interpretándolas desde el punto de vista de la libertad; el reglamento es una manifestación de voluntad, bajo la forma de regla general, emitida por una autoridad que tiene el poder reglamentario y que tiende a la organización y a la policía del Estado, con un espíritu a la vez constructivo y autoritario; (hasta aquí el tratadista). Cuando mucho, se podrá admitir que el reglamento, desde el punto de vista material, es un acto legislativo, pero nunca puede serlo bajo el aspecto formal, ni contener materias que están reservadas a la ley, o sea actos que puedan emanar de la facultad que corresponde al poder legislativo, porque desaparecería el régimen constitucional de separación de funciones. La ley tiene cierta preferencia, que consiste en que sus disposiciones no pueden ser modificadas por un reglamento. Este principio es reconocido en el inciso "f" del artículo 72 de la Constitución, que previene que en la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos, se observaran los mismos trámites establecidos para su formación.

Conforme a la misma Constitución, hay materias que solo pueden ser reguladas por una ley. La reglamentación de las garantías individuales sólo puede hacerse, salvo casos excepcionales, por medio de una ley, en sentido formal; del mismo modo que se necesita una ley para imponer contribuciones y penas para organizar la guardia nacional, etcétera. De modo que si bien existen algunas relaciones entre el reglamento y la ley, no pueden tener ambos el mismo alcance, ni por razón del órgano que los expide, ni por razón de la materia que consignan, ni por la fuerza y autonomía que en sí tienen, ya que el reglamento tiene que estar necesariamente subordinado a la ley, de lo cual depende su validez, no pudiendo derogar, modificar, ampliar y restringir el contenido de la misma, ya que sólo tiene por objeto proveer a la exacta observancia las leyes que expide el Congreso de la Unión, de donde se deduce que si el artículo 4o. constitucional exige una ley previa para que se restrinja la libertad de comercio y trabajo y la ley que establece la restricción no es mas que un reglamento, como los artículos constitucionales no pueden ser reglamentados sino por una ley, está fuera de duda que la reglamentación administrativa esta en pugna con la Constitución, pues el artículo 89, fracción I, de la Constitución vigente, sólo establece la facultad reglamentaria por lo que hace a las leyes expedidas por el Congreso de la Unión, y el mismo espíritu imperó en todas las Constituciones anteriores.”

3.7 El Reglamento en la Historia de nuestra Constitución.

Jorge Olivera Toro⁸⁸ hace referencia al Reglamento como figura que históricamente ha estado consignada de la siguiente forma en los diferentes textos constitucionales que han regido en México:

El Acta Constitutiva de 31 de enero de 1824 en su artículo 16 Fracción XIV, en el cual se señalaba como atribuciones del Poder Ejecutivo el ordenar decretos y órdenes para el mejor cumplimiento de la Constitución y leyes generales.

La Constitución del 4 de octubre de 1824, en la fracción II del artículo 110 dónde establecía la facultad de dar reglamentos, decretos y órdenes para el mejor cumplimiento de la Constitución, Acta Constitutiva y leyes Federales.

Las siete leyes Constitucionales del 30 de diciembre de 1836, que decretaban en su Ley 4ª, artículo 17: “Son atribuciones del Presidente de la República el dar, con sujeción a las leyes generales respectivas, todos los decretos y órdenes que convengan para la mejor administración pública, observancia de la Constitución y leyes, de acuerdo con el Consejo los reglamentos para el cumplimiento de estas”.

Las Bases de Organización Política de la República Mexicana de 1843, Artículo 87 que disponía: “Corresponde al Presidente de la República...IV Expedir órdenes y girar los reglamentos necesarios para la ejecución de las leyes sin alterarlas o modificarlas.

⁸⁸ OLIVERA TORO, Jorge; *op cit.* p. 21

Constitución Política de 5 de febrero de 1857 en su artículo 85 disponía: “Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes: I.- Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia”

Constitución Política de 5 de Febrero de 1917, en su artículo 89, fracción I, que a la letra ordenaba: “I. - Las facultades del Presidente con las siguientes: Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia”.

De lo anteriormente expuesto queda comprobado que el reglamento es un figura prevista en nuestra Constitución desde su nacimiento cuyo objeto radica en la ejecución de las leyes incluyendo a las leyes fiscales.

3.8 Las Reglas de Carácter General.

“Recibe este nombre la disposición de carácter anual que emite la SHCP, cuya vigencia, por regla general, es de abril de un año a marzo del siguiente, y que además se va adecuando a la realidad económica o circunstancias que se presentan durante dicho período.”⁸⁹

⁸⁹ REYES ALTAMIRANO, Rigoberto; *Diccionario de Términos Fiscales*, Tomo II, Tercera Edición, Ed. Tax, México 2001. p.678.

Las Reglas de Carácter General o Reglas de Miscelánea son relativamente nuevas en nuestro sistema jurídico en materia Fiscal, a diferencia de la figura el Reglamento que ya se había previsto en Constituciones antecedentes de la que actualmente nos rige.

La Miscelánea es el producto del inicio de la reforma fiscal integral en la cual se buscó la unificación de leyes tributarias existentes en el año de 1970. La Primera de ellas se emitió en 1980 como una Resolución que establecía Reglas Generales y Otras disposiciones de Carácter Fiscal.

La exposición de motivos de la primera Miscelánea Fiscal, con fecha de 27 de marzo de 1980, consideraba lo siguiente:

‘Que conforme a las leyes federales que establecen impuestos, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe dictar disposiciones administrativas de carácter general y en consecuencia ha expedido acuerdos, circulares, oficios y resoluciones que contienen dichas disposiciones y que al número y a la antigüedad de muchas de éstas, dificultan su conocimiento por parte de los contribuyentes y su adecuada aplicación por parte de las autoridades fiscales.

Que es conveniente sistematizar, ordenar y actualizar estas disposiciones y dejar sin efectos una cantidad de ellas, que resultan obsoletas debido a los cambios que han tenido la legislación fiscal y administración tributaria.

Que es aconsejable dejar sin efectos las disposiciones administrativas de carácter general dictadas en el pasado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en materia de impuestos federales, y en su lugar emitir nuevas disposiciones conforme a lo ordenado por las leyes tributarias.

Que estas disposiciones administrativas requieren ser manejadas con flexibilidad y es pertinente prever que las distintas unidades administrativas de la Secretaría puedan adicionarlas, modificarlas o suprimirlas, de acuerdo con su respectiva competencia en la medida que las circunstancias lo requieran.

Que para conciliar esta necesidad de flexibilidad con el orden y sistematización de las disposiciones de carácter general, es conveniente que a partir de la presente Resolución, se expida a principios de cada año una similar, derogando las disposiciones expedidas en el pasado y volviendo a dictar aquellas, que debidamente revisadas, se considere deben subsistir.”

La Miscelánea Fiscal “materialmente constituye un reglamento, ya que tiende a pormenorizar la ley fiscal, pero formalmente no lo es, ya que de acuerdo con el artículo 89, fracción I de la Constitución, en virtud de que las facultades reglamentarias están reservadas al Presidente de la República, no a los titulares de alguna secretaría de la Administración Pública Centralizada”⁹⁰.

⁹⁰ REYES ALTAMIRANO, Rigoberto; *op. cit.* p.678.

De acuerdo con la anterior exposición de motivos, la Resolución Miscelánea tiene el carácter de Resolución de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mas no la de un Reglamento toda vez que el uso de la facultad Reglamentaria es propio del presidente y la Constitución en ninguno de sus artículos prevé la figura de la miscelánea fiscal como disposición que integre el sistema jurídico en materia fiscal de nuestro país, sin embargo dicha resolución como lo menciona el autor anteriormente citado, tiende a pormenorizar las leyes fiscales e incluso sus reglamentos, y muchas veces tiende a imponer obligaciones a los contribuyentes como si se tratara de una ley como se analizará en la presente tesis con respecto de los pagos por medios electrónicos.

Cuauthemoc Nuñez Reséndiz opina con respecto a la Miscelánea regula las relaciones entre las autoridades fiscales y los contribuyentes para la observación de las disposiciones fiscales y hace referencia al alcance que a logrado tener la Miscelánea al opinar lo siguiente:

‘Es por otra parte un instrumento de particular importancia, para la regulación de las relaciones entre autoridades fiscales y los contribuyentes. No exagero si digo que para el trabajo cotidiano de aplicación de las disposiciones fiscales suele tener importancia incluso superior a una ley’⁹¹

⁹¹ RESÉNDIZ NUÑEZ, Cuauhtemoc; *La Resolución Miscelánea en materia Fiscal*, una aproximación, Revista LEX, junio del 2002, Tercera Época, Año VII, Núm. 84, p. 15 a 22.

3.9 La Facultad del Secretario de Hacienda para emitir la Miscelánea Fiscal.

El fundamento legal para la emisión de la Miscelánea Fiscal son los artículos 16 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública y el artículo 6 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pues es el Secretario de Hacienda y Crédito Público quien se encuentra facultado para la expedirla.

La emisión de la Miscelánea Fiscal no es discrecional sino que es una obligación de las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades y deberá ser año con año, con fundamento en el artículo 33 fracción I inciso c)

El fundamento para la existencia de un Secretario de Hacienda para la emisión de la miscelánea fiscal es el artículo 14 de la Ley Orgánica de la Administración Pública, su primer párrafo, es del tenor siguiente:

“Artículo 14. - Al frente de cada Secretaría habrá un secretario de Estado, quien para el despacho de los asuntos de su competencia, se auxiliará por los subsecretarios, oficial mayor, directores, subdirectores, jefes y subjefes de departamento, oficina, sección y mesa, y por los demás funcionarios que establezca el reglamento interior respectivo...”

Del análisis de la disposición legal anteriormente transcrita podemos concluir que esta hace referencia a un reglamento delegado, pues el legislador delega al Presidente de la República la facultad de nombrar a funcionarios de las Secretarías de Estado.

El Lic. Dionisio Kaye, al respecto opina lo siguiente:

“..el Poder Legislativo se está extralimitando en sus funciones, pues cada día con mayor frecuencia vemos que la Legislatura Ordinaria crea autoridades de tipo secundario y vía Reglamentos Interiores, las dota de facultades privativas del Poder Ejecutivo, como es la facultad reglamentaria o inclusive, el propio Poder Legislativo delega en autoridades administrativas, facultades legislativas y aún judiciales (interpretativas).”⁹²

Ahora bien tomando en cuenta que en el artículo 18 de la Ley Orgánica de la Administración Pública expresa que será el Ejecutivo quien expida los reglamentos de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos, podemos constatar que el Legislativo concede al Ejecutivo la creación de autoridades y las dote de facultades mediante su reglamento interior.

No obstante que los fundamentos anteriormente citados dan razón a la existencia del Secretario de Hacienda como autoridad facultada a la emisión de la miscelánea, cabe mencionar que es a este Secretario en comento a quien le corresponde única y exclusivamente esta facultad y no a los demás funcionarios de la Secretaría de Hacienda, por disposición del artículo 16 de la Ley Orgánica de la Administración Pública en relación

⁹² KAYE SÁNCHEZ Dionisio J.; *Constitucionalidad y Juricidad de la Resolución Miscelánea*; Nuevo Consultorio Fiscal; núm 286; año 15, 2da Quincena de Julio 2001; p. 26.

con el 6° del Reglamento Interior de la Secretaria de Hacienda. El artículo 16 de Ley de la Administración Pública en su primer párrafo dispone:

“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 el trabajo en los funcionarios a los que se refieren los artículos 14 y 15 de esta ley, cualesquiera de sus facultades, excepto aquellas que por disposición de ley o del reglamento interior respectivo, deban ser ejercidas por dichos titulares.”

Es en el Reglamento Interior de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público en su artículo 6° dónde encontramos claramente la facultad indelegable otorgada al Secretario de Hacienda y Crédito Público para expedir las reglas de Miscelánea cuyo contenido es el siguiente:

“Artículo 6°. -. El Secretario tendrá las siguientes facultades no delegables:

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

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

De esta manera se pudiera razonar que, no obstante que el Legislativo en la ley de la Administración Pública en su artículo 16 dispone que corresponde originalmente a los titulares de las Secretarías de Estado y Departamento Administrativos el despacho de los asuntos de su competencia, lo cierto es que también prevé la posibilidad de delegar funciones a otros funcionarios para el despacho de dichos asuntos mediante reglamentos expedidos por el Ejecutivo, pero la facultad indelegable de expedir la Resolución Miscelánea es propia del Secretario de Hacienda, por así disponerlo el reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público expedido por el Presidente de la República.

Sin embargo el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración expone lo siguiente:

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

XXV.- Las demás que atribuyan expresamente los reglamentos”.

Con respecto a esta artículo Dionisio Kaye opina lo siguiente:

‘Es de hacer notar que al Resolución Miscelánea la emite hoy el Secretario de Hacienda y Crédito Público con fundamento en los artículos 16 y 31 de la Ley Orgánica de al Administración Pública Federal y 33, fracción I inciso g) del Código Fiscal de la Federación. Sobre el particular, es pertinente señalar que el Artículo 16 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal es inaplicable; el Artículo

31 es aplicable en aquellos casos en que expresamente las Leyes Fiscales Especiales faculten al secretario a dictar una resolución general y sólo esas resoluciones generales, AUTORIZADAS POR LAS LEYES FISCALES, son las que, conforme a la fracción I inciso g) del Artículo 33 del Código Fiscal de la Federación pueden publicarse anualmente.”⁹³

Por tanto el artículo 16 de la Ley orgánica de la Administración Pública Federal aun que pudiere tener relación con la facultad del Secretario de Hacienda para emitir la miscelánea, este no es tan explícito, como el artículo 31 de esta misma ley que nos da la pauta para relacionarlo con el artículo 6 del Reglamento Interior de al Secretaría de Hacienda.

El Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito ha sustentado el siguiente criterio que considero importante:

“RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 1997. INCOMPETENCIA PARA EXPEDIRLA POR PARTE DEL SUBSECRETARIO DE INGRESOS DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. La expedición de la resolución miscelánea fiscal, de conformidad con el artículo 6o., Fracción XXXIV, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, compete exclusivamente al secretario de Hacienda y Crédito Público, siendo una facultad indelegable, por lo que si la miscelánea fiscal para

⁹³ KAYE SÁNCHEZ Dionisio J.; *op. cit.* p. 26.

mil novecientos noventa y siete fue expedida por el subsecretario de Ingresos de esa secretaría, sustituyéndolo indebidamente y arrogándose una facultad que categóricamente se prevé como no delegable, se viola el artículo 16 constitucional.”

Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo: VII, Marzo de 1998, Tesis: II.A.20^a, página 82.

Es importante mencionar que existe un criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que ya se ha citado en otros apartados de la presente tesis cuyo rubro habla de los alcances del Principio de Reserva de Ley⁹⁴ y en su contenido se concluye que la reserva de ley es relativa, toda vez que en materia fiscal la regulación no debe estar en su totalidad en una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la norma esencial. Al respecto Pérez de Acha⁹⁵ considera que es factible concluir que sea constitucionalmente válido que el Poder Legislativo autorice a las autoridades hacendarias a la expedición de al Resolución Miscelánea Fiscal, advirtiendo que no podrá transgredir el principio de legalidad en materia tributaria, los elementos esenciales de las contribuciones, así como tampoco establecer obligaciones que incrementen obligación tributaria de los contribuyentes y que no se encuentre en ley.

⁹⁴ Supra pp. 46-49

⁹⁵ PÉREZ DE ACHA, Luis M.; Resolución Miscelánea Fiscal; Revista Lex, 3^o Época; año VII; junio 2002; núm. 84: México. 7-11

Sin embargo existen opiniones como la del Lic. Dioniso Kaye que consideran que el Legislativo ha ido mas haya de sus funciones, con respecto a la autorización al Secretario de Hacienda para emitir la resolución de la Miscelánea fiscal.

3.10 Facultad del Presidente del Servicio de Administración Tributaria para emitir la Miscelánea Fiscal.

La Miscelánea Fiscal para el 2002 y el 2003 también toma como fundamento los artículos 14 fracción III de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 4° fracción XVII del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria. Lo anterior es así, pues el contenido del segundo párrafo de la resolución Miscelánea Fiscal es el 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, 14, fracción III de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 4o., fracción XVII del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, y...”

El artículo 14 fracción III de la Ley del Servicio de Administración y el artículo 4° fracción XVII del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria disponen lo siguiente:

“**ARTICULO 14.** El Presidente del Servicio de Administración Tributaria tendrá las siguientes atribuciones: [...]”

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

“**ARTICULO 4o.** El Presidente del Servicio de Administración Tributaria ejercerá las siguientes facultades: [...]

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

Por lo anterior es que la facultad del Secretario de Hacienda para emitir Reglas de Carácter General según el artículo 16 de la Ley Orgánica de la Administración Pública en relación con el artículo 6° fracción XXXIV, es exclusiva en cuanto a los demás funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pues el legislador mediante ley (la Ley del Servicio de Administración Tributaria) también le ha concedido dicha facultad al presidente del Servicio de Administración Tributaria.

3.11 La Miscelánea Fiscal.

El fundamento de la Miscelánea Fiscal lo encontramos en el artículo 33 inciso g) que impone la obligación de publicación año con año pudiendo sufrir modificaciones durante ese lapso de tiempo, y el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación. El objeto de la miscelánea es hacer más fácil para el conocimiento de los contribuyentes, los criterios

de interpretación de las disposiciones fiscales, de acuerdo con la exposición de motivos de la primera miscelánea fiscal⁹⁶.

‘Es un valor entendido que las reglas generales contenidas en al resolución miscelánea fiscal de cada año, no pueden establecer obligaciones a cargo de los contribuyentes, aun que sí derechos’⁹⁷.

Lo anterior deriva del artículo 35 del Código Fiscal de al Federación que a letra dispone:

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

De lo anterior se desprende que la miscelánea fiscal si puede otorgar derechos a los contribuyentes y tiene estrictamente prohibido, por disposición del mismo Código Fiscal establecer obligación alguna a los contribuyentes.

Amador Candelario Miranda con respecto a la miscelánea señala lo siguiente:

⁹⁶ Supra pp. 94

⁹⁷ PÉREZ DE ACHA Luis M. *Op. cit.* p. 9

“...son una serie de disposiciones reglamentarias emitidas por la autoridad administrativa denominada Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que tienen validez oficial cuando son publicadas en el Diario Oficial de la Federación y que además cumplan con los señalamientos vertidos en el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación”.⁹⁸

Por tanto la Resolución Miscelánea debe comprender:

- Lineamientos de Criterios que siguen las autoridades hacendarias al aplicar las disposiciones fiscales. Es decir la SHCP, emite sus propios criterios de interpretación jurídica que da a algunos lineamientos, los cuales da a conocer al contribuyente por medio de Disposiciones de Carácter General.
- De los criterios que emite la autoridad fiscal deben nacer Derechos y no obligaciones para los particulares.
- Se deben publicar los criterios, en el Diario Oficial de la Federación, con el fin de que estos sean conocidos por el contribuyente.

Rigoberto Reyes Altamirano⁹⁹ en su diccionario de derecho fiscal afirma que las reglas de Miscelánea tienen las siguientes características:

⁹⁸ CANDELARIO MIRANDA, Amador; *Análisis Práctico de los Impuestos*; Cuarta edición, Ed. Themis, México 2000 pp. 9-10.

⁹⁹ REYES ALTAMIRANO, Rigoberto; *op. cit.* p. 678

- a) Son disposiciones materialmente reglamentarias, al derivarse del mandato del legislador, es decir, con base en las leyes marco (formalmente inconstitucionales pero legales).
- b) Disposiciones materialmente reglamentarias, sin derivarse del mandato legislativo (formalmente inconstitucionales e ilegales).
- c) Disposiciones que establecen resoluciones favorables de carácter general, en términos del artículo 35, CFF(formalmente institucionales y legales) .

Con respecto a la Miscelánea Fiscal de Comercio Exterior el mismo autor¹⁰⁰ anteriormente citado señala las siguientes características:

- 1) Disposiciones materialmente reglamentarias, al derivarse del mandato del legislador, es decir, con base en las leyes marco(formalmente inconstitucionales pero legales)
- 2) Disposiciones materialmente reglamentarias, sin derivarse del mandato del legislador(formalmente inconstitucionales e ilegales)
- 3) Disposiciones que establecen resoluciones favorables de carácter general, en términos del artículo 35 CFF (formalmente inconstitucionales y legales).

¹⁰⁰ REYES ALTAMIRANO, Rigoberto; *op. cit.* p. 678

3.12 Principales diferencias y similitudes entre la Miscelánea Fiscal y el Reglamento Fiscal.

Similitudes entre el Reglamento y la Miscelánea:

- Ambos son actos unilaterales y emanan de un órgano que actúa en función administrativa.
- El contenido del Reglamento como de la Miscelánea no puede ir en contra de la ley, por el desarrollo y contenido el principio de legalidad.
- En virtud de los Principios de Reserva de Ley y de Preferencia de Ley tanto el Reglamento como la miscelánea no puede ir mas allá de una ley. Esto significa que el Reglamento como la Miscelánea no pueden crear normas sobre materias reservadas o exclusivas del legislador como son el establecimiento de contribuciones en toda su amplitud y con sus elementos.

Diferencias entre el Reglamento y la Miscelánea:

- El Reglamento emana del Ejecutivo por disposición constitucional, la Miscelánea la emite el Secretario de Hacienda y el Presidente del Servicio de Administración Tributaria por disposición del Legislativo.

- El Reglamento supone existencia de una Ley cuyos preceptos desarrolla y a los que está subordinada, por tanto el reglamento está supeditado a la existencia de la ley que reglamenta y la Miscelánea son criterios de interpretación de las leyes y reglamentos mediante reglas de Carácter General.
- El Reglamento desaparece al dejar de tener vigencia una ley, a menos que el legislativo disponga la vigencia del primero con respecto de una nueva ley vigente en la misma materia. Mientras que la miscelánea se expide año con año sobre la base de las leyes y reglamentos fiscales existentes
- El reglamento facilita, hace práctica y posible el cumplimiento de la obligación contenida en una ley, la miscelánea emite criterios de interpretación para facilitar como hacer posible las disposiciones de la ley como la del reglamento.