

Obligatoriedad de las reglas de carácter general en materia fiscal

(Primera parte)

DR. JAVIER ELIOTT OLMEDO CASTILLO

Asociado del Colegio de Contadores Públicos de Querétaro, A.C.

javier_eliott@hotmail.com

Introducción

Partiendo de la obligación constitucional de contribuir al gasto público, en donde el fin último del pago de las contribuciones es asegurar el bienestar social mediante el ejercicio del gasto público que efectúa la Administración Pública Federal (APF), estatal y municipal; esta tarea o principio-fin surge como una parte esencial para la convivencia armónica de la sociedad, fungiendo el Estado como el que establezca los parámetros para con esta obligación, señalándose las normas y disposiciones administrativas que tienen que ver con todo lo concerniente a la obligación de todos los mexicanos de contribuir al gasto público, de conformidad con el artículo 31, fracción IV de la Constitución federal.

Para el establecimiento, la determinación, exacción y modificación de dichas contribuciones, el Estado debe ceñirse a los principios que señala la norma suprema, como son el de legalidad, equidad y proporcionalidad; además, la imposición de las obligaciones fiscales, tanto formales –hacer, no hacer y tolerar– como sustantivas –determinación y pago de contribuciones– debe ser establecida en la ley como

garantía del principio de legalidad tributaria, y su configuración normativa misma debe cumplir determinadas condiciones para no violentar los derechos de los contribuyentes; esto, evitando la vaguedad en el establecimiento de obligaciones y las antinomias normativas, así como prevenir la aplicación extensiva de la norma o impedir la aplicación de la misma por analogía como una forma de suplir las deficiencias o lagunas de las leyes fiscales, entre otras.

En materia administrativa, es conocida la existencia de disposiciones de carácter obligatorio emitidas por el titular del Poder Ejecutivo (Presidente de la República) –ya sea aquellas dictadas directamente por él o por medio de sus secretarías de Estado– haciendo uso de su facultad reglamentaria y que, dicho sea de paso, son obligatorias con independencia de no haber sido expedidas por el Poder Legislativo, este tipo de normas que, sin tratarse de leyes en sentido estricto, hacen la mayoría de las veces de marco normativo obligatorio aplicable para determinadas actuaciones de la administración pública; caso que, en el ámbito fiscal la principal manifestación de este tipo de disposiciones (las que son expedidas por

el Poder Ejecutivo) son las disposiciones de carácter general que son publicadas anualmente por el Servicio de Administración Tributaria (SAT), ordenamiento conocido como Resolución Miscelánea Fiscal.

En efecto, mucho se ha discutido y criticado la existencia de este tipo de normas expedidas por autoridades administrativas, en este caso el SAT, ya que muchas de sus reglas imponen obligaciones a los contribuyentes, e incluso algunas de sus reglas más que complementar y proveer la aplicación de las leyes fiscales propiamente dichas exceden en contenido y alcance a la ley y, por qué no decirlo, algunas otras contravienen a la ley; pareciera que con las reglas de carácter general el Ejecutivo federal suple las deficiencias del legislador en cuanto a contenido y alcance, y amplía el contenido de la ley surgiendo obligaciones para los contribuyentes que inicialmente no están contenidas en la ley, por lo que vale la pena preguntarse si estas reglas administrativas se encuentran al margen de los preceptos constitucionales en la expedición de disposiciones de carácter general por parte del Poder Ejecutivo federal.

La potestad tributaria

Gramaticalmente, una potestad entraña el dominio, poder, jurisdicción o facultad para hacer algo.¹ En la esfera jurídica, las potestades surgen en distintas vertientes; por ejemplo, en el campo del derecho privado, surge como un derecho subjetivo en los contratos cuando se establece la capacidad que es conferida a una de las partes contratantes para obligar a su contraparte a la realización de determinado acto; o bien, en la esfera de derecho público se puede definir como la facultad que tiene la autoridad administrativa para dictar sus actos o resoluciones que pueden afectar a los particulares.

En este sentido, la potestad pública puede ser de tipo reglamentaria, sancionatoria, jurisdiccional, entre otras; sin embargo, todas ellas unidas tienen la categoría de imperativas y son obligatorias, aunque estas no hayan surgido de un acuerdo de voluntades como el caso de los contratos o de los actos entre particulares, sino del poder de actuación del Estado establecido en la Constitución.²

La potestad estatal en materia fiscal no se agota con el ejercicio de una sola facultad o varias de ellas otorgadas a un órgano específico de la administración pública, sino que se manifiesta en distintos momentos y por medio de diversas autoridades; tal es el caso de la facultad revisora que tiene la autoridad administrativa para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y que, en caso de detectar algún incumplimiento, podrá ejercer su diversa potestad sancionatoria administrativa, mientras que del mismo hecho puede derivar la comisión de un delito fiscal, cuya potestad de sancionar corresponde en exclusiva a la autoridad judicial.

Dado el ejercicio multifacético de este tipo de facultades públicas (potestades), es necesario delimitar el estudio de la potestad en materia fiscal, partiendo del origen de la obligación constitucional de contribuir al gasto público y la consecuente imposición de las contribuciones, para después describir si la autoridad administrativa, dígase SAT, puede establecer obligaciones a los contribuyentes más allá de lo que la ley fiscal señale, ya que la materia fiscal se basa justamente en la determinación legal de la potestad tributaria y su ejercicio por parte de las autoridades.³

En este sentido, el principio de legalidad exige que las contribuciones estén comprendidas en la ley, así que es evidente que la potestad tributaria recae sobre los órganos encargados de formular la misma. El artículo 73, fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) señala la facultad del

Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, misma que se comparte con las legislaturas de las entidades federativas, a tenor de los principios y limitaciones que señala la Carta Magna.

La facultad reglamentaria

Sin que obste que la potestad del Estado mexicano para imponer contribuciones es exclusiva de la función legislativa, la CPEUM contempla en el artículo 89, fracción I la facultad reglamentaria del titular del Poder Ejecutivo federal para proveer en la esfera administrativa la exacta observancia de las leyes expedidas por el Congreso federal.

En uso de esta facultad exclusiva del Presidente de la República, tanto el Código Fiscal de la Federación (CFF) como las leyes de impuestos en particular cuentan con reglamentos para su aplicación; si bien estos instrumentos como ya se dijo no son expedidos por el Congreso de la Unión, se parangonan con las normas emanadas del mismo, lo cual da lugar a su carácter obligatorio; entonces, los reglamentos expedidos por el Ejecutivo federal con fundamento en el artículo 89, fracción I constitucional no se pueden considerar leyes desde el punto de vista formal, porque son emitidas por un órgano distinto al expresamente reservado para ello, pero sí adquieren el carácter de ley desde una óptica material, porque crean derechos y obligaciones para con los particulares.

Las circulares

Dentro del cúmulo de potestades constitucionales y legales del Ejecutivo federal se encuentra la de realizar comunicaciones o ejecutar órdenes internas entre las dependencias y distintos órganos que integran la APF. Lo anterior, no significa que cualquier acuerdo emitido por el Presidente de la República u órgano del Ejecutivo federal adquiera por ese hecho el carácter de reglamento o de norma obligatoria.

En particular, dentro de la APF es común la expedición de circulares como medios de comunicación 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".⁴

Entonces, dado que se trata de normas individualizadas de la APF para su régimen interior, no pueden crear obligaciones para los particulares; tan es así, que el legislador previó esto al introducir la facultad de las autoridades fiscales para "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*",⁵ teniendo en cuenta que según diversos criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) dichas circulares no son obligatorias para los contribuyentes.⁶

Actualmente, a este tipo de disposiciones se les denomina mayormente *acuerdos* o simplemente *circulares*, pero con independencia del fraseo empleado se trata de actos no vinculantes para los particulares, y solo se les podrán reconocer derechos cuando se trate de instrumentos publicados en el *Diario Oficial de la Federación* (DOF). En cambio, las reglas de carácter general conocidas como miscelánea fiscal tienen una naturaleza completamente distinta a la de las circulares, puesto que no se trata de comunicaciones entre autoridades o meros criterios de interpretación, sino de normas obligatorias por voluntad legislativa, como se aborda a continuación.

Obligatoriedad de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF)

Por lo arriba mencionado, queda de manifiesto que las cláusulas legales que habilitan a las autoridades administrativas para expedir Disposiciones de Carácter General (DCG) guardan cierto parangón con la facultad reglamentaria del titular del Ejecutivo; pero mientras esta emana directamente del artículo 89, fracción I de la CPEUM –para la emisión de reglamentos–, las DCG emitidas por autoridades administrativas surgen de *cláusulas habilitantes* contempladas de forma expresa en una ley o código expedido por el Congreso de la Unión que, a su vez, se encuentra facultado para ello por disposición constitucional, como se definió en el criterio siguiente:

CLÁUSULAS HABILITANTES. SU FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL RESIDE EN LOS ARTÍCULOS 73, FRACCIÓN XXX, Y 90 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

[...] la atribución de dichas facultades normativas a través de un acto formalmente legislativo tiene su fundamento en los artículos 73, fracción XXX, y 90 de la Ley Fundamental que prevén, por una parte, la facultad (residual e implícita) del Congreso de la Unión para expedir toda clase de leyes que estime necesarias con el objeto de hacer efectivas las facultades que se le atribuyen y que le son propias, e incluso, para hacer efectivas todas las demás facultades concedidas por el mismo texto constitucional a los Poderes de la Unión y, por otra, que la Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el mismo Congreso [...].⁷

En materia fiscal, la *cláusula habilitante* que da sustento para la legitimidad de la RMF como norma de carácter general obligatoria tiene su fundamento en el artículo 33, fracción I, inciso g del CFF, que faculta a las autoridades fiscales para “Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general”.⁸

Conforme a los criterios de la SCJN citados, la *cláusula habilitante* contenida en el artículo 33 del CFF es bastante para dotar de plena validez constitucional a la RMF, por lo que no representa meros criterios interpretativos –como los criterios normativos y no vinculativos dados a conocer por la autoridad fiscal–, sino normas obligatorias para los contribuyentes, al igual que los reglamentos.

No obstante lo anterior, la principal diferencia respecto de los reglamentos, es que las normas administrativas como la RMF, no pueden ser emitidas *motu proprio* por las autoridades fiscales, porque su habilitación no surge directamente de la Constitución, sino que la legitimidad constitucional recae de forma original y exclusiva en el Poder Legislativo y es este el que habilita a la autoridad fiscal para emitirla, por lo que no solo se trata de normas materialmente legislativas, sino que tampoco puede considerarse que carecen del aspecto formal de ley, debido a que la autoridad administrativa se encuentra ceñida a lo que el legislador le facultó a reglamentar y nada más que eso.⁹ ☞

- 1 Real Academia Española (2022). “Potestad”. *Diccionario de la lengua española*. Disponible en: <<https://dle.rae.es/potestad?m=form>>. Consultado el 14 de julio de 2022.
- 2 Cassagne, J. C. (2014). *El acto administrativo. Teoría y régimen jurídico*. México: Porrúa, pp. 80 y 81.
- 3 Hallivis Pelayo, M. (2011). *Interpretación de tratados internacionales tributarios*. México: Porrúa, p. 103.
- 4 Garza, S. F. de la (1992). *Derecho financiero mexicano* (17a. ed.). México: Porrúa, p. 47.
- 5 H. Cámara de Diputados (2021). Código Fiscal de la Federación, artículo 35. Disponible en: <<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>>. Consultado el 15 de julio de 2022.
- 6 Delgadillo, L. H. (2014). *Principios de Derecho Tributario* (5a. ed.). México: Limusa, p. 84.
- 7 Tesis: 1a. XXII/2012 (10a.). *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, febrero de 2012. Registro digital: 2000202.
- 8 H. Cámara de Diputados (2021). Código Fiscal de la Federación, artículo 35.
- 9 Véase “CLÁUSULAS HABILITANTES. CONSTITUYEN ACTOS FORMALMENTE LEGISLATIVOS”. Tesis: P. XXI/2003. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, diciembre de 2003. Registro digital: 182710.