

Obligatoriedad de las reglas de carácter general en materia fiscal

(Segunda y última parte)

DR. JAVIER ELIOTT OLMEDO CASTILLO

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

javier_eliott@hotmail.com

A continuación, se presenta la segunda parte y final de este artículo que viene de la edición anterior de esta revista, en donde se analizan los fundamentos constitucionales y principales criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, respecto de la validez de las disposiciones de carácter general expedidas por el Titular y los órganos auxiliares del Ejecutivo Federal; en particular, la Resolución Miscelánea Fiscal.

Las cláusulas habilitantes

Como el nombre sugiere, se trata de disposiciones específicas contempladas en una ley o código en donde *el creador de la norma habilita* a un órgano de la APF –secretarías de Estado, órganos desconcentrados y descentralizados– para emitir normas complementarias de dicha ley o código; a estas normas se les conoce comúnmente como disposiciones de carácter general o, en la especie, como RMF.

Un “problema” que suele surgir en la aplicación de estas cláusulas legislativas, es el relativo al supuesto desprendimiento de la facultad exclusiva para expedir leyes del Congreso de la Unión, no obstante, con esta figura el Congreso no autoriza a las autoridades administrativas a crear leyes, pues su tarea normativa es en estricto para la correcta aplicación de la ley –formal y material– en donde se contempla la cláusula habili-

tante, como lo reconoció el Máximo Tribunal del país desde el año 2002 en la tesis de rubro “Reglas generales administrativas. La facultad del Congreso de la Unión para habilitar a las Secretarías de Estado a fin de expedirlas, no constituye una delegación de facultades legislativas”.¹⁰

Actualmente se sigue cuestionando la legitimidad constitucional de las normas vinculantes expedidas por el Presidente de la República cuando no se esté en uso de la facultad reglamentaria señalada por el artículo 89, fracción I de la CPEUM, o cuando sean emanadas de órganos distintos al Presidente de la República, siendo este el único facultado para expedir reglamentos. Tal es el caso del autor Emilio Margáin, quien en la década de los sesenta criticó los criterios de los tribunales colegiados sobre la constitucionalidad de las reglas expedidas por las autoridades fiscales, siendo que el único facultado por la Constitución para reglamentar la aplicación de las leyes es el Titular del Ejecutivo;¹¹ sin embargo, la habilitación para la expedición de estas disposiciones o reglas administrativas forma parte del mandato constitucional que el legislador autorizó y otorgó para expedir todas las disposiciones de carácter obligatorio que sean necesarias para cumplir con sus facultades; dígame el SAT, tiene facultad para emitir disposiciones de carácter general que son obligatorias para los contribuyentes por disposición expresa del legislador.



Es válido decir que el reglamento es cualquier “norma que rige un determinado acto, conducta o actividad” o “norma de carácter general, abstracta e impersonal”,¹² incluso si alguna disposición administrativa no fue expedida directamente por el Presidente de la República, pero sí lo fue por alguna de las dependencias u órganos que auxilian al Ejecutivo federal de conformidad con el artículo 90 constitucional y la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (LOAPF).

A manera de conclusión de la facultad para la expedición de la RMF y cualesquiera DCG expedidas por órganos de la APF al amparo de una cláusula habilitante; estas no nacen por capricho de la autoridad administrativa, sino por una delegación del propio

legislador, ya que tiene por finalidad que aquellas complementen la norma respecto de aspectos técnicos que por el grado de especialidad resulta difícil que el legislador agote su reglamentación en el propio cuerpo de la ley formal.

Límites a la RMF

Sentada la pauta constitucional que justifica la creación de la RMF y cualquier DCG al amparo de una cláusula habilitante, queda definir cuál es el extremo al que no pueden llegar las autoridades administrativas para la expedición de este tipo de normas complementarias, que en materia fiscal se refiere a los principios de *reserva de ley tributaria* y *subordinación jerárquica*.

Como ya se mencionó, uno de los principios en los que se basa el sistema tributario mexicano es el de legalidad, que supedita la imposición de las contribuciones a su establecimiento en una ley. En este sentido, dado que el artículo 31, fracción IV constitucional no se refiere a reglamentos o disposiciones, sino a "leyes", se tiene como una referencia a la ley formal y material emanada del Congreso de la Unión.

De esta premisa constitucional, se obtiene el principio de reserva de ley tributaria; que al igual que el de subordinación jerárquica, es aplicable tanto a la formulación de reglamentos con fundamento en el artículo 89, fracción I de la CPEUM como a las DCG emitidas conforme a cláusulas habilitantes por tratarse ambas figuras de normas complementarias para la exacta aplicación de la ley, definidas por la SCJN de la manera siguiente:

FACULTAD REGLAMENTARIA DEL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA. PRINCIPIOS QUE LA RIGEN.

[...] el de reserva de ley y el de subordinación jerárquica a la misma. El principio de reserva de ley que encuentra su justificación en la necesidad de preservar los bienes jurídicos de mayor valía de los gobernados (tradicionalmente libertad personal y propiedad), prohíbe que en el reglamento se aborden materias reservadas en exclusiva a las leyes del Congreso, como son las relativas a la definición de los tipos penales, las causas de expropiación y la determinación de los elementos de los tributos, mientras que el principio de subordinación jerárquica, exige que el reglamento esté precedido por una ley cuyas disposiciones desarrolle, complemente o pormenorice y en las que encuentre su justificación o medida.¹³

En la jurisprudencia citada surge una primera disputa a despejar, y es la que tiene que ver con el respeto al principio de reserva de ley tributaria, pues en primera instancia parece contraponerse a la existencia de las DCG como la RMF; la respuesta a tal interrogante es que la reserva de ley tributaria no es absoluta, sino que admite la reglamentación—mediante DCG—de cuestiones ajenas a los elementos esenciales de las contribuciones, esto es, la RMF será constitucional siempre que no aborde cuestiones que tengan que ver con el objeto, sujeto, la base, tasa o tarifa de los tributos.¹⁴

Respecto del segundo principio comentado—subordinación jerárquica—, la SCJN es muy clara al definirlo como la prohibición para que la autoridad administrativa amplíe o contraríe lo señalado en la ley, ya que debe limitarse a complementar o pormenorizar las disposiciones de la ley o código de donde derive la cláusula habilitante.

Conclusiones

Los cambios constantes en el mundo fáctico y la existencia de cuestiones técnicas en la configuración de las leyes, hace necesario que el legislador se apoye en los órganos que integran la administración pública federal para la correcta aplicación de dichas normas, sin que ello torne inconstitucionales a las normas emitidas por una autoridad no legislativa.

Lo anterior, con fundamento en el artículo 89, fracción I constitucional respecto de la facultad reglamentaria en la esfera administrativa del Presidente de la República y, por otra parte, conforme a los artículos 73, fracción XXXI y 90 de la propia CPEUM, de los que deriva la facultad del Congreso federal para habilitar a las dependencias y órganos de la administración pública federal para proveer de la reglamentación complementaria para el cumplimiento de las leyes.

Aunque parece que en ocasiones el Ejecutivo federal hace uso de sus facultades para enmendar fallas legislativas por medio de reglamentos, DCG o inclusive mediante simples circulares;¹⁵ estas disposiciones tienen sustento lógico en la necesidad de dejar la reglamentación de aspectos técnicos a los órganos especializados en las materias particulares que prevé cada cláusula habilitante—como la RMF—, además de que no solo crean obligaciones, sino también derechos.

Solo cuando las DCG contradigan o superen lo establecido en la ley formal y material en perjuicio de los contribuyentes, dará lugar a su impugnación y eventualmente a declarar la inaplicación de las mismas por las autoridades competentes, como ocurrió en días recientes cuando la Segunda Sala de la SCJN resolvió la inconstitucionalidad de la ficha de trámite 85/CFF contenida en el Anexo 1-A de la RMF para 2020 por contravenir los principios de reserva de ley y subordinación jerárquica.¹⁶

10 Tesis: P. XII/2002. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, abril de 2002. Registro digital: 187113.

11 Margáin Manautou, E. (2011). *Introducción al estudio del Derecho Tributario mexicano* (21a. ed.). México: Porrúa, p. 55.

12 Carrasco Iriarte, H. (2011). *Diccionario de Derecho Fiscal* (3a. ed.). México: Oxford, p. 671.

13 Tesis: 1a/J. 122/2007. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, septiembre de 2007. Registro digital: 171459.

14 Véase: "LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN". Tesis: P. XLII/2006. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, mayo de 2006. Registro digital: 175059.

15 Margáin Manautou, E. (2011). *Op. cit.*, p. 143.

16 Suprema Corte de Justicia de la Nación (14 de julio de 2022). Comunicado de prensa 260/2022. Disponible en: <<https://www.internet2.scjn.gob.mx/red2/comunicados/noticia.asp?id=6983>>.



Instituto Mexicano de
Contadores Públicos

tienda.imcp.org.mx

Suscríbete a nuestra revista en formato digital 2022

*La información más completa y actual del
ámbito contable solo la encontrarás aquí*

\$60.00

◆ *Un ejemplar*

\$600.00

◆ *Anual*



libreria@imcp.com.mx

Tel. 55 52 67 64 27

Tienda
en línea