

EL ENTORNO FISCAL DE LAS REGLAS ADMINISTRATIVAS Y OTRAS DISPOSICIONES TRIBUTARIAS Y CONSTITUCIONALES¹

Emilio Margin Manautou²

Sumario: I Introducción. II Legislación judicial y legislación en materia tributaria. III. Reglas administrativas. IV. El reglamento V. Fallos de los Tribunales Judiciales Federales Americanos. VI. Conclusiones

Resumen

En el documento se examina el alcance jurídico fiscal de las reglas administrativas y otras disposiciones tributarias y constitucionales en México, por medio de la contrastación del aspecto teórico del concepto, con lo dispuesto en la legislación federal fiscal, a la luz de la interpretación realizada por el Poder Judicial en los casos concretos, destacando la situación similar observada en situaciones concretas recientes de intervención judicial que bloquean o invalidan reglas administrativas expedidas por el Poder Ejecutivo de nuestro vecino país--- los estados Unidos de Norteamérica--- por contravención al principio de jerarquía legal.

Palabras clave: reglas administrativas ,efectos de la jerarquía de leyes

Abstract

The document examines the legal and fiscal scope of the administrative rules and other tax and constitutional provisions in Mexico, by contrasting the theoretical aspect of the concept with the provisions of federal fiscal legislation, in light of the interpretation made by The Judicial Power in specific cases, highlighting the similar situation observed in certain cases of judicial intervention that blocks or invalidates United States Executive's administrative rules, by contravention of the principle of legal hierarchy.

Key words: administrative rules, effects of the hierarchy of laws

¹ Conferencia Magistral presentada el día 21 de noviembre de 2018, en el Auditorio Reynoso Dávila con motivo del LXV Aniversario del Departamento de Derecho.

² Distinguido Catedrático Emérito de Derecho Fiscal y Administrativo de la Universidad Nacional Autónoma de México y de otras Universidades Públicas y Privadas del País y del extranjero. Doctor Honoris causa por CENIJUR Centro de Investigación Jurídica Puebla. Reconocido Profesional de los Foros Jurídicos Nacionales y Locales en el ámbito Administrativo y Fiscal. Autor de mas de 20 obras en la materia actualizadas cada año, tales como: "Introducción al Estudio del Derecho Tributario", "Introducción al Estudio del Derecho Administrativo", "De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimidad, Política Fiscal, Recursos Administrativos entre otras. "Distinguido Miembro Invitado Permanente" de la Academia de Derecho Administrativo" a partir de la entrada en vigor(1991) de la Ley 4 que regula orgánicamente la vida académica de la Universidad de Sonora

Introducción

Inicialmente se había señalado como título de esta plática el tema “Tendencias y Principios Constitucionales de Justicia Fiscal ante los desafíos de Legitimidad y Moralidad Tributaria”, pero lo que se está observando en nuestras autoridades fiscales, administrativas, despachos de profesionista y terceros independientes que era difícil hablar sobre este tema sin incurrir en estar hablando sobre algo que podría expresarse al observar lo que en la práctica está sucediendo.

Al crearse la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal en el mes de marzo de 1959 por el entonces Subsecretario de Ingresos Eduardo Garduño y suspenderse la actuación de los entonces “inspectores” que poseían las distintas Direcciones Generales de Impuestos, se pensó en que la labor de fiscalización se moralizaría empleando a estudiosos de la Carrera de Contadores Públicos, titulados, pasantes y estudiantes de ella que lamentablemente únicamente operó ello durante el primer período de seis años, de 1959 a 1964, no así a partir del siguiente período de seis años.

Con la creación de tal unidad fiscalizadora surgieron serios problemas con los organismos que agrupaban o constituidos por contribuyentes sujetos a la actuación de los señores auditores que cada Dirección administradora de impuestos tenía a su cargo para vigilar el comportamiento de dicho personal y al surgir la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal todo se alteró en virtud de la limpieza con que empezó sus labores dicho personal que observó que salvo excepciones había contribuyentes que se comportaban correctamente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y que generalmente eran los más importantes en su ramo o giro de la actividad económica, salvo excepciones.

Hoy, todo, lamentablemente ha cambiado y por ello al atender a contribuyentes con resoluciones administrativas determinando importantes créditos les he dicho que el derecho no es su enemigo sino el monto del crédito fiscal a su cargo, salvo excepciones.

Legislación judicial y legislación en materia tributaria

Hoy los contribuyentes cumplen o tratan de cumplir con sus obligaciones fiscales que establecen las leyes tributarias y disposiciones administrativas, siendo las primeras la

Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley de Impuestos a la Producción y Servicios, Ley de Ingresos de la Federación y Código Fiscal de la Federación, así como la Resolución General de Reglas Administrativas que bien exceden de más de doscientas y constantes reformas a ellas.

¿Pero tienen la misma jerarquía jurídica los ordenamientos que expide el Congreso de la Unión que lo que emite el Ejecutivo Federal a través de reglamentos y resoluciones administrativas? ¿Puede el Congreso de la Unión expedir disposiciones en los que se establece que los contribuyentes deberán presentar información de las operaciones que se señalen en la forma oficial que al efecto prueban las autoridades fiscales, pero no el Congreso de la Unión?

La respuesta a estas preguntas debe de ser un rotundo no, pero observándose que las autoridades administrativas que tienen a su cargo el manejo de ordenamientos administrativos que los particulares deben de respetar salvo cuando están mal redactadas, como el reciente decreto expedido por el Director General de la Ley Federal de Protección al Consumidor y otras que ha aprobado el Congreso de la Unión e inclusive el mismo Servicio de Administración Tributaria reformando lo que nos dicen los reglamentos que ha expedido el Ejecutivo Federal. El Jefe del Servicio de Administración Tributaria ha modificado lo que expresa el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, careciendo él de facultades para modificar lo que este Reglamento consigna.

Llama la atención que los tribunales federales de los EEUU han nulificado en menos de 48 horas las reglas administrativas que ha expedido el Presidente norteamericano al violar disposiciones constitucionales o legislativas equivalentes a las reglas administrativas que expiden en México, sea el Ejecutivo Federal o el Jefe del Servicio de Administración Tributaria. El artículo 31-A del Código Fiscal de la Federación, expresa lo siguiente:

“Art. 31-A.- Los contribuyentes deberán presentar la información de las operaciones que se señalen en la forma oficial que al efecto aprueben las autoridades fiscales, dentro de los treinta días siguientes a aquél en el que se celebraron.

Cuando los contribuyentes presenten la información de forma incompleta o con errores, tendrán un plazo de treinta días contado a partir de la notificación de la autoridad, para complementar o corregir la información presentada.

Se considerará incumplida la obligación fiscal señalada en el presente artículo, cuando los contribuyentes, una vez transcurrido el plazo señalado en el párrafo que antecede, no hayan presentado la información conducente o ésta se presente con errores”.

¿Pero es correcto que las autoridades estén solicitando en cualquier momento información?

La legislación judicial es la que emite el Poder Legislativo sea federal, estatal o municipal y la legislación administrativa es la que expide el Poder Ejecutivo federal, estatal o entes facultadas para ello por la legislación no judicial, siempre que el Poder Legislativo no pueda delegar facultades que a él le corresponde emitir.

En meses pasados se han publicado en periódicos que la recaudación del impuesto al valor agregado (IVA) ha disminuido y que ello es imputable a la existencia de la tasa 0% a la enajenación de alimentos, de productos medicinales y a los energéticos, no haciendo mención afortunadamente a la exportación de bienes agrícolas y de diversos productos que en México se producen: digo, afortunadamente en virtud de que la tasa 0% a dichos bienes casi existen desde la creación de dicho impuesto. En cambio, no se alude a nuevos gravámenes creados con los cuales se sostenía que iban a recaudar ingresos tributarios de cierta consideración lo cual no llegó a suceder y con tal motivo se fueron derogando, olvidando sus creadores cuál es la reacción de los contribuyentes ante tributos que ningún problema significará si no paga la sensible reducción de lo que de ellos se espera recibir, siendo el más absurdo el impuesto a los depósitos en efectivo que percibe esencialmente el comercio y que se depositan en cuentas bancarias con irrisorios beneficios para el erario, siendo el más nefasto el llamado impuesto cedular que recoge el artículo 43 del IVA y al cual solo se han incorporado dos entidades del país como son Chihuahua y Guanajuato y que lamentablemente la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), la consideró correcta.

VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 43 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO AL ESTABLECER LA FACULTAD DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA GRAVAR A LAS PERSONAS FÍSICAS Y NO A LAS MORALES CON UN IMPUESTO CEDULAR, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.- La circunstancia de que el precepto referido no establezca la facultad impositiva de las entidades federativas para gravar a las personas morales con un impuesto cedular, no transgrede el principio de equidad tributaria, contenido

en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque el legislador dentro de su libertad de configuración legislativa puede válidamente diseñar el sistema tributario, a efecto de elegir gravar de forma diferente a las personas físicas y a las morales; de tal manera que, respecto a las segundas, la facultad impositiva se desarrolla a través de su expresión omisiva, mediante el sistema de coordinación fiscal en el que, por no gravar directamente a este tipo de contribuyentes, las entidades reciben participaciones de la recaudación obtenida de los impuestos federales; y en el caso de las físicas hubiera decidido, además, establecer un impuesto cedular para proveer de ingresos a las entidades federativas para que pudieran hacer frente a sus gastos públicos. Asimismo, del proceso legislativo de la reforma al artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1 de diciembre de 2004, se advierten razones que justifican el trato diferenciado como lo es el abatir la informalidad y fortalecer el federalismo fiscal, permitiendo que las entidades federativas recauden y administren ingresos propios. -Gaceta del Semanario Fiscal de la Federación, Libro 47, octubre de 2017, Tomo I, pág. 499-.

VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 43 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.- Del proceso legislativo del cual derivó el precepto citado se advierte que el legislador federal dio potestad a las entidades federativas para establecer impuestos cedulares sobre los ingresos que obtengan las personas físicas por la prestación de servicios profesionales, por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, por enajenación de bienes inmuebles o por actividades empresariales, esencialmente, con la finalidad de redistribuir los ingresos entre las entidades federativas y fortalecer el federalismo fiscal contenido en el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Ahora bien, el hecho de que el legislador haya elegido que a través del impuesto cedular a nivel local se gravaran los ingresos obtenidos por las personas físicas por aquellas fuentes de riqueza, entre las que se encuentran las actividades empresariales, pero no a todo el universo de personas físicas que obtuvieran ingresos y que incluso pudieran ser sujetos del impuesto sobre la renta, no implica que el artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado transgreda el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque la potestad que en el citado precepto legal se otorga a las entidades federativas, deriva del amplio margen de libertad configurativa con que cuenta el legislador para diseñar el sistema tributario a fin de establecer qué personas y sobre qué fuente de riqueza podrán imponerse las contribuciones. -Jurisprudencia de la Primera Sala de la SCJN, Libro 47, octubre de 2017, Tomo I, pág. 323-.

Decir que dicho precepto legal otorga a las entidades federativas amplio margen a fin de establecer qué persona es y sobre qué fuente de riqueza podrán imponerse cargas impositivas es un absurdo y lo sostuvo la Primera Sala de la SCJN:

Hoy se comentará la existencia de alguna de las Reglas Administrativas frente a disposiciones aprobadas por el Congreso de la Unión que, inicialmente las rechazó la SCJN y después dio marcha atrás a tal fallo en virtud de que siendo buen número de ellas contrarias a disposiciones legislativas después las consideró que siendo criterios de carácter interno pueden **imponer** obligaciones a los contribuyentes por ser disposiciones de carácter general, con lo cual se ha perdido confianza en el Poder Judicial Federal.

Reglas administrativas

¿Qué es lo que ha originado la expedición de la Resolución de Reglas Administrativas que tienen por objeto, esencialmente, colmar las lagunas que se observan al entrar en vigor cambios en la legislación tributaria o modificaciones posteriores tendientes a resolver omisiones del legislador o bien observar las omisiones u olvidos de la propia autoridad del SAT?

¿Qué se ha pretendido con ellas? Cada año se formula nuevas reglas administrativas y durante el transcurso de él y ¿qué es una regla administrativa?

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, primero sostuvo que una regla administrativa que viola a las leyes tributarias se declararon inconstitucionales (sic) y no ilegales y posteriormente cambio de criterio al sostener primero ilegalidad que no.

Primero se sostuvo que la Regla 2.2.9 de 1997 era inconstitucional, después que la delegación de facultades por el legislador en la SHCP o en el SAT era ello inconstitucional; que la regla administrativa emitida por el Jefe de Administración Tributaria constituyen criterios de carácter interno puede interponer obligaciones a los contribuyentes **por se disposiciones de observancia general** y posteriormente que las reglas generales no pueden imponer mayores obligaciones a las previstas en las leyes, etc., prevaleciendo la anterior.

Sin embargo, la doctrina de principios de siglo nos dice que entiéndase por Regla una breve narración de la cosa no para que la misma forme un derecho, sino por el contrario debe de ser una sucinta narración de la cosa o un compendio de ella, la cual deja de llenar ese objetivo desde el momento que adolece de algún defecto; concepto o idea correcta que se ha dejado de atender.

Pero para desatender lo que es una regla administrativa quizás los tribunales se han visto presionados para fallar en favor del fisco hacendario. Podría escribir un libro sobre la regla administrativa según nuestros tribunales empezando por el TFJFA, TFJF, Ts Cs. De Circuito y construyendo por la SCJN.

Que el grueso de los cambios o modificaciones que se efectúan a las leyes tributarias, esencialmente a preceptos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, surgen aspectos que inclusive son planteados por los propios contribuyentes o se observa en una defensa y se busca, supuestamente con disposiciones de observancia general colmar las omisiones o dudas que surgen con reglas administrativas y que inclusive vienen a crear nuevas obligaciones que satisfacen situaciones que las nuevas disposiciones legales no cubrieron o fueron ignorados por el personal que redactó dichas disposiciones que también surgen al no tener el autor de ellas un buen dominio de la lengua castellana o de lo que nos dicen otros ordenamientos tributarios o la legislación de otras ramas del derecho, que en ocasiones oculta sin dicho ánimo nueva terminología técnica que surge al no existir en español la traducción correspondiente.

El origen de la Resolución General de Reglas Administrativas ha surgido, considera el suscrito, son las continuas novedades o reformas que con cierta frecuencia aparecen, especialmente cuando hay importantes cambios en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o en su órgano desconcentrado Servicio de Administración Tributaria (SAT), surgiendo nuevos “técnicos” en la materia tributaria o en los aspectos financieros o bien continuos cambios en los llamados “técnicos” en la materia impositiva administrativa o con poca práctica o estudios correspondientes.

Si en efecto las nuevas reglas administrativas cumplieran con la aclaración de disposiciones legislativas bienvenidas serían pero en su mayoría introducen novedades que no encuentran respaldo en lo aprobado por el legislador sino que modifica o incluyen nuevas obligaciones o novedades que obligan el estudio o fallos de los tribunales apartados de las leyes o de disposiciones reglamentarias, ella es cansado o tedioso y más cuando el juez o magistrado ignora el alcance de lo que expresa la ley al no actualizarse en el avance del derecho tributario, ello complica el estudio y conocimiento cabal del derecho tributario vigente en un momento dado.

Hace un buen número de años cuando empecé a escribir mi primer libro: Introducción al Estudio del Derecho Tributario fui invitado para impartir una conferencia en una Escuela de Derecho de una Universidad de provincia en donde se empezaba la enseñanza del Derecho Fiscal y la entidad no tenía mayor movimiento económico por lo que, en principio, me resistí en aceptar la invitación, pues consideraba que la enseñanza del Derecho Tributario era elemental ya que en la zona o entidad no tenía movimiento económico y el municipio importante que poseía era un puerto turístico y el de su control de las contabilidades se llevaba en la Ciudad de México, D.F., esto es, poca influencia había para que los egresados de la Escuela de Contadores Públicos pudieran ejercer o practicar su profesión.

Por ello el tema que señalé que impartiría de asistir sería el de la influencia que el derecho común tiene en el Derecho Tributario al reparar que no todos los problemas que surgen en esta rama del derecho encuentran su solución en la misma. La doctrina del derecho nos dice que entiéndase por Regla una breve narración de la cosa, no para que las mismas formen un derecho, sino por el contrario debe ser una sucinta narración de la cosa o un compendio de ella, cuya regla deja de llenar ese objetivo desde el momento que adolece de algún defecto; concepto o idea correcta que se ha dejado de atender.

La autoridad administrativa, Servicio de Administración Tributaria (SAT), al expedir anualmente las Reglas Generales en Materia Tributaria omite situaciones que después pretende corregir o colmar con una regla administrativa elaborada por ella, dando origen a fallo de la Décima Sala Regional Metropolitana en el Juicio de nulidad número 12164/07-7-10-3, recayendo sentencia de fecha 21 de enero de 2002, cuyo CONSIDERANDO CUARTO, resuelve lo siguiente: “A juicio de los suscritos Magistrados el agravio hecho valer por el demandante es fundado de acuerdo a los razonamientos expresados por el actor, en el sentido de que la autoridad la está sancionando por una obligación que no se encuentra previsto en la Ley sino en reglas de carácter general, las cuales no pueden imponer cargas a los particulares, sino por el contrario crean derechos toda vez que la autoridad lo sanciona por no haber conservado copia fotostática de las cédulas de identificación fiscal de sus clientes a favor de quien expide las facturas infringiendo lo dispuesto por el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, el cual para mejor comprensión a continuación se transcribe.

“Artículo 29. Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales 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.

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 acreditan la clave del registro federal de contribuyentes que se asienta en dichos comprobantes. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general, podrán establecer facilidades para la identificación del adquirente”.

El artículo antes parcialmente transcrito permite apreciar que, “cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales, dichos comprobantes deberán reunir los requisitos que señala el artículo 29-A del CFF; asimismo, quien los expedía debería asegurarse que el nombre, denominación o razón social a favor de quien los extendía requerir copia de su cédula fiscal con el documento con el que acrediten la clave del registro federal de contribuyentes a quienes se asientan en dichos comprobantes; por lo que en la especie en ninguna parte del artículo en comento se establece la obligación de conservar las copias fotostáticas de las cédulas de identificación fiscal de los clientes, sino que se encuentra prevista en una Regla de carácter general, que de ninguna manera puede imponer obligaciones a los particulares, . . .”.

El Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito emitió el siguiente fallo que aparece publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta correspondiente al mes de febrero de 2001, pág. 1180, lo siguiente

MISCELÁNEA FISCAL. REGLA 2.2.9. PARA EL EJERCICIO DEL AÑO DE 1997. ES INCONSTITUCIONAL PORQUE EXCEDE LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 23, SEGUNDO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Como la regla 2.2.9. contenida en la Miscelánea Fiscal para el ejercicio de mil novecientos noventa y siete, publicada en el Diario Oficial de la Federación de veintiuno de marzo de mil novecientos noventa y siete, señala como condición de procedibilidad de la compensación que las cantidades como saldos a favor provenientes de impuestos diversos cuya compensación pretenda el contribuyente deben corresponder al mismo ejercicio, **establece un requisito no previsto por el artículo 23, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación**, excediendo con ello la norma legal que debe constituir su justificación y medida, en virtud de que la autorización prevista en el citado artículo 23 a favor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no implica o faculta la creación de hipótesis diversas para la procedencia de la compensación.

Lo lamentable de esta sentencia es considerar que una regla administrativa emitida por la autoridad fiscal no puede ser inconstitucional sino ilegal al ir más allá o restringir lo que la ley dice, pero es un ejemplo más de considerar erróneamente por la Sala Regional del TFJA que la regla se equipara a lo que aprueba el Congreso de la Unión.

Sin embargo, el Pleno de la SCJN, en su Tesis Jurisprudencial P.IV/2004, estableció lo siguiente:

RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL. LAS REGLAS QUE CONTIENE PUEDEN LLEGAR A ESTABLECER OBLIGACIONES A LOS CONTRIBUYENTES, YA QUE NO CONSTITUYEN CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN SINO DISPOSICIONES DE OBSERVANCIA GENERAL. De los artículos 33, párrafo penúltimo y 35 del Código Fiscal de la Federación se advierte que la atribución conferida a diversas autoridades fiscales para dar a conocer los criterios internos que deben seguirse en la aplicación de las normas tributarias, se refiere a las interpretaciones que esas autoridades realicen de cualquier disposición de observancia general que incida en el ámbito fiscal, bien sea una ley, un reglamento o una regla general administrativa, por lo que, por su propia naturaleza, no pueden generar obligación alguna a los gobernados sino, en todo caso, ser ilustrativas sobre el alcance de dichas normas y en caso de publicarse en el Diario Oficial de la Federación, otorgarán derechos a los contribuyentes. En cambio, las disposiciones de observancia general cuya emisión y publicación se rigen, respectivamente, por lo dispuesto en los artículos 14, fracción III, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación, tienen como finalidad precisar la regulación establecida en las leyes y reglamentos fiscales expedidos por el Congreso de la Unión y el Presidente de la República con el fin de lograr su eficaz aplicación y están sujetas a principios que tutelan la seguridad jurídica de los gobernados, entre otros, los de reserva y primacía de la ley, por lo que deben ceñirse a lo previsto en el acto formal y materialmente legislativo que habilita su emisión. En tal virtud, al tratarse de actos de diversa naturaleza no existe razón alguna para considerar que las reglas agrupadas en la Resolución Miscelánea Fiscal se rigen por los mencionados artículos 33, párrafo penúltimo y 35, ya que éstos se refieren exclusivamente a criterios interpretativos que sostengan las autoridades fiscales, los que en ningún momento serán obligatorios para los gobernados, a diferencia de las disposiciones de observancia general que emita el Presidente del Servicio de Administración Tributaria, las cuales son de cumplimiento obligatorio para los gobernados, sin menoscabo de que alguna de ellas, con motivo de una sentencia dictada en algún medio de defensa que prevé el orden jurídico nacional, pueda perder sus efectos, total o parcialmente, al no ceñirse a los referidos principios y, en su caso, a las condiciones que establezca el legislador para su dictado.

Si por regla administrativa se entiende que es aquella que se emite para el mejor cumplimiento de lo dispuesto en ordenamientos tributarios, llámense leyes, reglamentos o

el CFF, que se da a conocer a los contribuyentes sin la creación de obligaciones a través del Diario Oficial de la Federación y que contiene el criterio de la autoridad tributaria sobre el contenido de una norma legislativa o del Ejecutivo, no puede ella imponer o crear obligaciones no previstas en los ordenamientos citados porque con ello iría más allá de ordenamientos de mayor jerarquía jurídica.

Ahora tenemos como legisladores, según el Pleno de la SCJN, al Congreso de la Unión, al poder Ejecutivo y al Jefe del Servicio de Administración Tributaria. Hubo un Jefe del SAT que alteró el Reglamento del SAT y nadie lo objetó.

Pero la Segunda Sala de la SCJN, en su jurisprudencia 2a./J/07/2004, contradice la Tesis del Pleno antes transcrita y que parte de sus miembros aprobaron, al sostener:

COMERCIO EXTERIOR. LAS REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS EN ESA MATERIA PUEDEN REGULAR OBLIGACIONES DE LOS GOBERNADOS, SIEMPRE Y CUANDO RESPETEN LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY Y RESERVA REGLAMENTARIA, Y SE APEGUEN AL CONTEXTO LEGAL Y REGLAMENTARIO QUE RIGE SU EMISIÓN. Las referidas reglas generales las emite el Presidente del Servicio de Administración Tributaria con base en los artículos 14, fracción III, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación, los que a su vez se sustentan en los diversos 73, fracción XXX y 90 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo que no existe impedimento constitucional para que mediante esas reglas se regulen determinadas obligaciones de los gobernados, siempre y cuando no incidan en una materia sujeta a reserva de ley y no rebasen el contexto legal y reglamentario que rige su emisión, aunado a que aquéllas no se rigen por lo previsto en los artículos 33, penúltimo párrafo y 35 del Código Fiscal de la Federación, ya que éstos se refieren a los criterios internos que deben seguirse en la aplicación de las normas que inciden en el ámbito fiscal, bien sea una ley, un reglamento o una regla general administrativa, por lo que por su propia naturaleza no pueden generar obligación alguna a los gobernados sino, en todo caso, ser ilustrativos sobre el alcance de alguna disposición de observancia general, y de publicarse en el Diario Oficial de la Federación, otorgar derechos a los contribuyentes, a diferencia de las citadas reglas generales, que son de cumplimiento obligatorio para los gobernados, sin menoscabo de que alguna de ellas, en virtud de sentencia dictada en algún medio de defensa jurisdiccional establecido por el orden jurídico nacional, pueda perder sus efectos total o parcialmente, por no respetar los mencionados principios que rigen su emisión.

Aun en la actualidad el abogado olvida lo que otras ramas resuelven: un problema cuya solución no encuentran. Por ejemplo, una industria de provincia celebró un contrato de construcción de obra y el contador de ella consideraba que la totalidad del anticipo que

se había otorgado debería declararse para efectos del ISR: la totalidad del mismo en el mes en que se había percibido, previa celebración de un contrato elaborado por un despacho de abogados norteamericanos-mexicanos bastante extenso al precisar las características y especificaciones de dos torres que al concluirse deberían trasladarse por trenes o camiones especiales a un puerto en el Golfo de México y los abogados de mi despacho lo llegaron a considerar correcta la opinión del contador. Faltando unos días para el pago del ISR se me expresó que estaba bien el pago total y solicité que me dieran el contrato con buen número de hojas a renglón cerrado tamaño oficio y al recibirlo y leer la primera línea del encabezado expresé que la opinión del contador no era correcta ante la oposición del contador y mis abogados, pues el contrato aludía a la construcción de dos obras que al concluirse deberían trasladarse al lugar en donde serían colocadas, por lo que nos encontrábamos frente a un contrato de obra a precio alzado de bien mueble y no de bien inmueble. Lo que confundía era que la primera palabra en mayúscula del encabezado del contrato expresaba: **VENTA**, pues, se repite se estaba en presencia de un contrato de prestación de servicios de obra a precio alzado de bien mueble y únicamente debería el constructor ir declarando cada mes lo que de las dos torres se construía y erogaba con el anticipo. Que en el primer mes nada debería declararse sin iniciarse la construcción y por separado las dos torres al mes siguiente de iniciar las obras deberían declararse solo el valor de lo erogado del anticipo.

En ocasiones el exceso de la regla sobre ordenamientos legislativos, su incumplimiento origina más problemas que cumplir y por ello sugiero que cuando el exceso, su cumplimiento no origina mayores dificultades cumplir, pero si ese exceso puede alterar el que se acate el derecho con serios problemas para el contribuyente plantear el problema ante la autoridad del SAT y preparar la defensa de insistir la autoridad en la violación del derecho teniendo lista la defensa, pero eso sí cerciorarse cabalmente de que se pretende violar el derecho, en síntesis, si cumplir con el exceso no significa mayores problemas administrativos **CUMPLIR**, pero si el cumplir con la violación del derecho afecta al contribuyente imponiéndole obligaciones onerosas **DEFENDERSE**, pues en caso contrario se está aceptando que el SAT se convierta en legislador.

El problema que puede presentarse es de que los tribunales contienen con su criterio de que se está en presencia de disposiciones de carácter general con lo cual se agudiza el conflicto para el contribuyente.

En Argentina también surgió la resolución conteniendo una cadena de reglas administrativas, similar a la nuestra, creando gran malestar.

La autoridad administrativa al expedir la regla general en materia tributaria omite situaciones que después quiera corregir con una regla elaborada por ella misma y o en forma correcta.

Si por regla administrativa se entiende que es aquella que se emite para el mejor cumplimiento de lo dispuesto en ordenamientos tributarios, llámense leyes, reglamentos o el Código Fiscal de la Federación, que se da a conocer a los contribuyentes sin la creación de obligaciones a través del Diario Oficial de la Federación y que contiene el criterio de la autoridad tributaria sobre el contenido de una norma legislativa o del Ejecutivo, no puede ella imponer o crear obligaciones no previstas en los ordenamientos de mayor jerarquía jurídica.

El reglamento

El ordenamiento previsto en el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, nos dice que:

“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”.

Es lo que respalda la expedición del reglamento por el Poder Ejecutivo.

Dos son los principales reglamentos que expide el señor Presidente de la República: el reglamento de ejecución y el reglamento autónomo. Los señores Gobernadores también expiden reglamentos con apoyo en la Constitución estatal y su principal función es aclarar lo que expresan las leyes de los Estados y Municipios sin recoger lo que puede comprender los reglamentos que emiten estos Poderes.

Carré de Malberg, en su obra Teoría General del Estado, citado por el argentino Manuel Andreozzi en su obra Derecho Tributario Argentino, expresa que la diferencia esencial entre el Poder Legislativo y el Poder Reglamentario, que consiste en que “El uno

es de esencia más alta que el otro. Tanto el reglamento como la ley, son fuentes del Derecho, pero que el derecho que crean respectivamente no tiene el mismo valor y no lo es en efecto con igual potencia. Por una parte, la regla emitida vía legislativa tiene sobre todas las existentes una fuerza superior que consiste: a) En que tiene primacía anulándola en oposición a ella; y b) En que no puede modificarse ni derogarse más que para una nueva disposición del órgano legislativo”.

El reglamento de ejecución solo es útil a la vida práctica de una ley y el reglamento autónomo no requiere de una ley, sea federal o estatal o municipal, pero ¿cómo las ha juzgado nuestros tribunales? La ley es un acto formalmente legislativo; el reglamento es un acto formalmente administrativo y materialmente legislativa y la regla es formalmente administrativa, pero no legislativa. Sin embargo, la regla, general que emite el SAT es formalmente administrativa y materialmente legislativa.

La regla administrativa no puede ser formalmente legislativa ya que el Secretario de Hacienda y Crédito Público no puede emitir actos que venga a modificar la Ley y, sin embargo, existen buen número de reglas que alteran a la ley o al CFF que aprobó el legislador siendo materialmente administrativo y los tribunales rechazaron tal reglamento porque solo el Poder Ejecutivo puede expedirlo.

El Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, estableció jurisprudencia al resolver que el reglamento emane del Ejecutivo a quien incumbe proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de la ley sin alterarla. Pero en ocasiones observamos que el titular de una unidad administrativa **actualiza** los montos de las multas que contiene el capítulo correspondiente de ella, ignorando dicha autoridad que ella no puede alterar lo que aprobó el legislativo y menos concretarse a alterar las multas que precisó el legislador que, inclusive, las dos Salas de la SCJN han declarado que la autoridad que administra la ley no puede ella actualizarla.

REGLAMENTOS. SU FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.- La fundamentación de los reglamentos se satisface cuando el Presidente de la República actúa dentro de los límites de las atribuciones que la Constitución le confiere y la motivación se cumple cuando los reglamentos que emite se refieren a relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas, sin que esto signifique que todas y cada una de las disposiciones que integran estos ordenamientos deban ser necesariamente materia de una motivación específica.

REGLAMENTOS EN MATERIA FISCAL. CARACTERISTICAS DE LOS MISMOS.- En relación con la facultad reglamentaria conferida por el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al Presidente de la República se debe tomar en cuenta que los artículos 28 y 31, fracción IV, constitucionales, reservan a las leyes entendidas desde los puntos de vista formal y material, la exclusiva determinación de los elementos esenciales de las contribuciones. Por ello, la expedición de una norma reglamentaria, además de que no debe contrariar o alterar la ley que reglamenta, por ser tal ordenamiento su medida y justificación, tampoco debe establecer alguno o algunos de los mencionados elementos esenciales de las contribuciones, dado que éstos, por mandato constitucional, deben estar en un acto formal y materialmente legislativo y no en una norma reglamentaria.

UN REGLAMENTO DE EJECUCIÓN PREVALECE SOBRE ORDENAMIENTOS LEGISLATIVOS. CRITERIO DE LA SALA SUPERIOR DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- Visible en el BOLETÍN JURÍDICO, Año 7 Núm. 85, Marzo de 1985, pág. 1

Fallos de los Tribunales Judiciales Federales Americanos

Hace dos años con motivo de las disposiciones que emitió el Presidente de los Estados Unidos de América al iniciar sus primeras labores afectando a ciertas personas con la prohibición de ingresar a los Estados Unidos, por ejemplo de origen palestino, sorprendiendo los tribunales judiciales norteamericanos que en menos de treinta y seis horas, dejaron sin efectos dichas órdenes del señor Presidente por ser violatorias de la Constitución norteamericana. Y el día de ayer, 20 de noviembre de 2018, un juez federal de EEUU también ha bloqueado la reciente medida ordenada por el presidente del país, Donald Trump, para prohibir las solicitudes de asilo a los inmigrantes que crucen ilegalmente la frontera con México.

Conclusiones

Finalmente, del breve análisis realizado durante la presente exposición, del alcance jurídico de las reglas administrativas y otras disposiciones tributarias y constitucionales en México, por medio de la contrastación del aspecto teórico del concepto, con lo dispuesto en la legislación federal fiscal, a la luz de la interpretación realizada por el Poder Judicial en los casos concretos precitados, se colige que :

Las autoridades administrativas han caído en el error de intentar, corregir, contravenir o ir mas allá de lo que disponen los preceptos contenidos en leyes fiscales o

administrativas ---emanadas del Poder Legislativo--- mediante las denominadas, reglas administrativas ---que emite el Poder Ejecutivo--- de jerarquía inferior que las leyes que se pretende reglamentar, perjudicando con ello, a los sujetos pasivos a quienes van dirigidas.

A manera de ilustración, de la gravedad de lo antes señalado, tenemos las situaciones que actualmente también se presentan en nuestro vecino país del Norte, los Estados Unidos de América³, como lo es, la intervención del juez federal que recientemente emitió una orden de restricción temporal, que impide se aplique la **regla administrativa emitida por el Presidente actual Donald Trump**--- que precisamente pretendía pasar por encima de la ley de la materia, emitida por el Congreso, por la que se prohíbe expresamente--- negar las solicitudes de asilo a los inmigrantes que cruzan ilegalmente la frontera entre Estados Unidos y México⁴

³ País, al igual que el nuestro, con forma de estado republicano, representativo, democrático, laico y federal

⁴ Véase la nota informativa de la Agencia EFE Digital

Un juez bloquea la medida de Trump para limitar las solicitudes de asilo

EFE Washington 20 nov. 2018 [on line] Disponible en :

<https://www.efe.com/efe/america/politica/un-juez-bloquea-la-medida-de-trump-para-limitar-las-solicitudes-asilo/20000035-3818270>

Un juez federal de EEUU ha bloqueado la reciente medida ordenada por el presidente del país, Donald Trump, para prohibir las solicitudes de asilo a los inmigrantes que crucen ilegalmente la frontera con México.

El magistrado del distrito de San Francisco Jon Tiger emitió este lunes una orden de restricción temporal de la regulación del asilo que ha entrado en vigor de inmediato y que se extenderá al menos hasta el próximo 19 de diciembre, informaron medios locales. Para esa fecha el juez ha convocado una audiencia para estudiar si se emite una orden judicial más duradera, explicó la CNN.

El pasado 9 de noviembre, Trump ordenó prohibir al menos durante 90 días las opciones para solicitar asilo en la frontera sur a quienes accediesen al país de forma irregular.

Según la proclamación presidencial, la limitación podría ampliarse hasta la firma de un acuerdo con México que permita a EEUU deportar directamente a su vecino del sur a los inmigrantes que cruzan ilegalmente.

La orden de Trump fue muy criticada por grupos de derechos humanos, que consideraron que violaba las leyes de inmigración estadounidenses. La decisión del juez Tiger se produce cuando miles de centroamericanos, incluidos cientos de niños, viajan en caravana hacia la frontera de EEUU para escapar de la violencia en sus países y algunos ya han llegado la ciudad mexicana de Tijuana, fronteriza con el estado de California.