

Unidad 4

- Ordenamientos Fiscales

“La ley impositiva debe contener dos tipos de preceptos: unos de carácter declarativo y otros de carácter definitivo, siendo el primero los que se refieren al nacimiento de la obligación fiscal y a la identificación del causante y en su caso de las personas que, además del causante tienen responsabilidad fiscal.”

1. INTRODUCCION

En el capítulo precedente hemos comentado, en general, cuales son las fuentes del Derecho Fiscal y cual es su importancia y ha quedado establecido que en México es la ley única fuente formal señalada constitucionalmente, aunque también ha quedado dicho que el reglamento y, en menor medida, las circulares han adquirido una gran importancia en la materia tributaria, de tal materia que podemos afirmar que el establecimiento, recaudación y control de las contribuciones y las relaciones entre el fisco y los contribuyentes se rigen tanto por la ley como por el reglamento y las circulares.

En vista de lo anterior hacemos ahora un estudio mas detenido de los ordenamientos fiscales, principalmente de la ley, en la inteligencia de que todos los comentarios a propósito de esta son aplicables al Decreto-ley y al Decreto-Delegado, disposiciones que, como hemos visto, son formalmente administrativas pero materialmente legislativas, al grado de tener la misma eficacia de una ley.

2. LA LEY FISCAL

Hemos visto que la ley es un acto emanado del Poder Legislativo que crea situaciones jurídicas abstractas e impersonales; es como nos dicen Giannini y Carré de Malberg, la manifestación de voluntad del Estado emitida por los órganos a los que más especialmente confía la Constitución la tarea de desarrollar la actividad legislativa y tiene como características el que tiene la primacía sobre cualquier otra regla, anulando aquellas que se le opongan, y que no puede ser modificada ni derogada mas que a través de una nueva disposición del órgano legislativo. A continuación vamos a comentar los principales aspectos de la ley fiscal.

2.1. Elementos

Se ha sostenido que toda ley impositiva debe contener dos tipos de preceptos; unos de carácter declarativo, que son los que se refieren al nacimiento de la obligación fiscal y a la identificación del causante y, en su caso, de las personas que, además del causante, tienen responsabilidad fiscal; y otros de carácter ejecutivo, que son los que se refieren a los deberes del causante y, en su caso, de las personas que además de él tiene responsabilidad fiscal para el cumplimiento pleno y oportuno de la obligación fiscal. El criterio que a sostenido el Tribunal Fiscal de la Federación sobre este punto es el siguiente la ley debe contener dos ordenes de preceptos; unos que son simplemente declarativos de los derechos del Fisco, en los que se determinan los elementos constitucionales de la obligación, señalando objeto, sujeto pasivo y circunstancias en que se manifiesta el hecho jurídico al cual la ley condiciona el nacimiento del vinculo tributario. En esos preceptos la voluntad del causante es nula, las obligaciones que crea dependen exclusivamente de la voluntad unilateral del legislador; lo único que exige para ser conocido por los contribuyentes como la amplitud necesaria para que queden oportunamente satisfechos. Los otros

preceptos de la ley son de carácter ejecutivo, impulsan la voluntad de los causantes que obren en determinado sentido; si se resisten, reciben perjuicio.

Desde otro punto de vista, la ley tributaria, como todas las leyes, consta de dos partes: la orgánica y la transitoria. La parte orgánica desarrolla la regulación jurídica de la materia a que se refiere la ley, por lo que aquí encontramos a los preceptos declarativos y ejecutivos mencionados con anterioridad. La parte Transitoria conocida como Derecho Transitorio o Intertemporal, contiene el conjunto de reglas establecidas por el legislador en una ley de nueva creación o en las modificaciones a una ley vigente, encaminadas a resolver los conflictos de leyes en el tiempo, o sea, los conflictos que se susciten por la aplicación de una ley de nueva creación a situaciones no reguladas con anterioridad o por el cambio de ley o disposición de la vigente aplicable a las situaciones ya reguladas, al dejarse de aplicar la que se abroga o deroga empezarse a aplicar la que se expide.

2.2. Limite espacial

El límite espacial de la ley fiscal se refiere al territorio en el cual la ley se aplica y produce sus efectos, es decir, a su zona o área de vigencia. En México, conforme a su organización política como República Federal que tiene como base de su división política al municipio, encontramos que hay leyes federales, leyes locales, donde se incluyen las del distrito Federal y leyes municipales y cada una de ellas tiene vigencia dentro del territorio que legalmente corresponde a la entidad política respectiva, salvo el caso de las federales, pues por disposición del artículo 8° del Código Fiscal de la Federación para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional lo que conforme a Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Integra el territorio nacional, y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial, zona que comprende una faja de 200 millas paralelas a las costas del país; por lo tanto a zona vigencia de la ley fiscal federal está constituida por el territorio nacional más la zona económica exclusiva fuera del mar territorial.

2.3. Límite temporal

El Límite temporal de la ley fiscal consiste en el periodo previsto para que la ley esté en vigor. El primer aspecto está señalado por la Constitución, por lo que lo que llamamos vigencia constitucional y el segundo está señalado por la ley secundaria u ordinaria, por lo que lo llamamos vigencia ordinaria. Así pues, la vigencia constitucional se refiere al período previsto por la Constitución para que la ley fiscal esté en vigor y la vigencia ordinaria se refiere al momento previsto para que entren en vigor las diversas leyes tributarias.

En México, la vigencia constitucional de la ley impositiva es anual, por así desprenderse del texto constitucional. En efecto, los términos de los artículos 73, fracción VII y 74, fracción IV de la Constitución Federal, anualmente, durante su periodo ordinario de sesiones, el Congreso la Unión debe examinar, discutir aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación, imponiendo las contribuciones necesarias para cubrirlo, por lo tanto, la conclusión lógica y necesaria es la vigencia

constitucional de las leyes fiscales, pues la imposición de las contribuciones es únicamente en la medida necesaria para cubrir el presupuesto de egresos de un año, y satisfecho ese presupuesto, crece de fundamento justificación constitucional, la imposición de tributos, al menos hasta en tanto no se discuta y apruebe otro presupuesto de egresos para un nuevo año.

En estas condiciones, cada año el Poder Legislativo debería decretar los impuestos necesarios para cubrir el presupuesto de gastos para el año fiscal siguiente, aprobar todas y cada una de las leyes que rigen los tributos, sin embargo, como para los miembros de Congreso de la Unión sería cansado y fastidioso el que año con año tuvieran que discutir y aprobar las mismas leyes que aprobaron para el ejercicio que está por concluir, ha sido la costumbre de que en un solo ordenamiento, conocido como Ley de Ingresos, se enumeren las contribuciones que se desea mantener en vigor durante el ejercicio fiscal siguiente, ahorrándose en esa forma el trabajo que significa discutir y aprobar ley por ley; o sea, la Ley de Ingresos constituye un catálogo en el que se anotan los tributos que se decretan para el año fiscal siguiente y con su sola mención en este catálogo, se entiende prorrogada la vigencia de la ley ordinaria que rige el tributo.

Como consecuencia de lo anterior, si en la Ley de ingresos se omite señalar algún tributo, automáticamente, al concluir el año fiscal, la ley correspondiente perdería totalmente su vigencia y si se deseara restablecer el tributo sería indispensable aprobar nuevamente la ley correspondiente.

Si el Congreso de la Unión aprueba una nueva ley fiscal para que se apruebe en el año fiscal siguiente, no consideramos necesario que el tributo respectivo aparezca en el catálogo de la Ley de Ingresos para ese mismo ejercicio y sólo si con posterioridad al ejercicio para el cual fue aprobado se desea que permanezca vigente será indispensable la mención en la Ley de Ingresos, a menos que se vuelva a aprobar la ley. Sobre esta cuestión hay quienes sostienen que para que el nuevo impuesto, aprobado por el Congreso de la Unión durante su periodo ordinario, sea exigible debe estar consignado, necesariamente, en la Ley de Ingresos. No consideramos correcto este último criterio en virtud de que el requisito constitucional radica en que el tributo esté decretado por el Congreso de la Unión, no en que tenga que estar especialmente consignado en la Ley de Ingresos y porque el ordenamiento que establece el nuevo tributo, al ser aprobado por el Congreso de la Unión es una ley de la misma categoría de la Ley de ingresos y no debemos olvidar que la existencia de esta ley obedece, únicamente, a la idea de ahorrar tiempo para los miembros del Congreso de la Unión.

Un problema no previsto por la Constitución Política del país es lo que sucederá si el Congreso de la Unión, por alguna razón, no aprueba a tiempo la ley de ingresos, es decir, que por alguna causa terminara el año fiscal y que el Congreso de la Unión no hubiere decretado las contribuciones a cobrar durante el año fiscal siguiente, conforme a lo ya expuesto, las leyes fiscales tienen vigencia constitucional de un año y, a no ser que se aprueben nuevamente todas y cada una de las leyes o bien se apruebe la Ley de Ingresos, las leyes especiales que regulan cada uno de los tributos perderán su vigencia y el resultado será que mientras el Congreso de la Unión no decreta nuevamente todas y cada una de las leyes especiales que rigen los tributos,

los mismos habrán dejado de entrar en vigor y no serán legalmente exigibles.

Consideramos que dada la gravedad de la situación para el país, si se actualiza el problema mencionado en la Constitución General de la República debería, prever una solución. Por ejemplo si finaliza el año y no se aprueba la Ley de Ingresos para el año siguiente se prorrogará por ministerio de ley la vigencia de la última Ley de Ingresos por otro año, a menos que durante el nuevo año el Congreso de la Unión llegue a aprobar una nueva Ley de Ingresos para ese año.

En cuanto a la vigencia ordinaria de la ley fiscal, el artículo 7º del Código Fiscal de la Federación establece que las leyes fiscales, sus reglamentos, las disposiciones administrativas de carácter general entraran en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellos se establezca una fecha posterior. Como se puede observar, el sistema elegido por nuestro legislador federal para determinar el momento en que se inicia la vigencia de la ley fiscal es el sistema simultáneo, es decir, la ley entra en vigor al mismo tiempo en todo el país.

En la esfera federal, el proceso de creación de una ley fiscal es similar al de cualquiera otra, salvo que en el caso de la ley impositiva, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 72 de la Constitución Política del país, la cámara de origen debe ser la Cámara de Diputados. De aquí resulta que los senadores se encuentran impedidos para iniciar leyes tributarias, puesto que ellos sólo pueden presentar iniciativas ante su propia Cámara.

En consecuencia, la facultad de iniciar leyes impositivas federales la tienen solamente el Presidente de la República, los diputados del Congreso de la Unión, las legislaturas de los Estados integrantes de la Federación.

La discusión y aprobación de la ley fiscal sigue el curso normal de cualquiera otra, es decir, aprobada por la cámara de origen pasa a la cámara revisara y si ésta la aprueba se remite al Presidente de la República para que, si no tiene observaciones que hacer, la promulgue y publique, si el Presidente de la República hace observaciones y ejerce su derecho de veto la ley regresa a la cámara de origen para una nueva discusión y si la ley es aprobada por una mayoría de dos terceras partes de los votos totales la ley pasa a la cámara revisora y si en ésta es aprobada por idéntica proporción de votos, o sea, por dos terceras partes, la ley se envía al Ejecutivo para su promulgación y publicación.

Una vez aprobada en forma definitiva por el Congreso de la Unión, la ley es perfecta, sin embargo, todavía no es obligatoria ni ejecutable, pues hace falta su promulgación y la publicación. La promulgación y la publicación de una ley, son actos distintos pero conexos que suelen confundirse, al grado de que se llegan a tomar ambas expresiones como sinónimas, como puede verse de la siguiente tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

No. Registro: 232,553

Tesis aislada

Materia(s): Constitucional

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tesis: 139-144 Primera Parte

Página: 224

Genealogía: Informe 1980, Primera Parte, Pleno, tesis 23, página 538.

PROMULGACION Y PUBLICACION DE LAS LEYES. La promulgación no es otra cosa que la publicación formal de la ley y ambas voces se emplean como sinónimas, tanto en el lenguaje común como en el jurídico, sin que sea obstáculo para llegar a esta conclusión, el que en la doctrina, también jurídica, exista una corriente de opinión que pretenda encontrar diferencias entre la promulgación y la publicación de las leyes, pues tales diferencias son meramente teóricas, al resultar que la Ley Fundamental emplea las dos palabras con el mismo significado, según se desprende de la consulta, entre otros, de los artículos 70, 72 inciso a), y 89, fracción I, de la propia Constitución.

Amparo en revisión 2260/74. La Nacional, Compañía de Seguros, S.A. 19 de agosto de 1980. Unanimidad de diecinueve votos. Ponente: Mario G. Rebolledo. Secretario: Juan Manuel Arredondo Elías.

Nota: En el Informe de 1980, la tesis aparece bajo el rubro "LEYES, PROMULGACION Y PUBLICACION DE LAS."

Sin embargo, no son expresiones sinónimas y no pueden ni debe tomarse como tales, como hemos dicho, actos distintos, como ya lo ha reconocido la misma Suprema Corte de Justicia de la Nación, entre otras, en la siguiente tesis:

No. Registro: 336,289

Tesis aislada

Materia(s): Común

Quinta Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación XLI

Tesis:

Página: 2913

PROMULGACION DE LAS LEYES. Ninguna ley, decreto o reglamento, pueden obligar y surtir efectos, sino desde la fecha de su publicación, en los lugares en que ésta deba hacerse, a menos que la misma ley disponga otra cosa, y no debe confundirse la promulgación con la publicación, pues de lo contrario sucedería que por el lapso transcurrido entre la promulgación y la publicación, se disminuirían los plazos que la misma ley concede, para el ejercicio de las acciones de que se ocupa.

Amparo en revisión en materia de trabajo 5216/33. Brito Francisco. 6 de agosto de 1934. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Jesús Guzmán Vaca. Relator: José López Lira.

De la lectura integral del fallo a que corresponde esta última tesis, se observa que los Ministros de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consideraron que la promulgación de una ley es el acto por el cual el Presidente de la República, con el refrendo del Secretario de Estado a cuyo ramo corresponde la ley, perfeccionó el acto legislativo ordenando la obligatoriedad de la ley. En nuestra opinión, el anterior criterio de nuestro mas alto Tribunal es parcialmente correcto y parcialmente erróneo, es correcto señalar que la promulgación y la publicación no deben confundirse, puesto que son actos distintos; pero es erróneo considerar que con la promulgación se perfecciona el acto legislativo se ordena la obligatoriedad de la ley, a que, como hemos dicho anteriormente, la ley es perfecta una vez que ha sido aprobada en forma definitiva por el Congreso de la Unión, luego, la promulgación no viene a perfeccionar lo que es perfecto y, por otro lado, la ley no requiere que se ordene su obligatoriedad, pues es obligatoria para si misma, una vez que entra en vigor, por lo tanto, con la promulgación no se ordena su obligatoriedad y sólo ocurre que la ley no puede entrar en vigor y, por ende, ser obligatoria, si previamente no ha sido promulgada y publicada.

Por nuestra parte, consideramos, siguiendo a Pugliese, que la promulgación es la declaración de que la ley ha sido aprobada por las cámaras con la orden dada a los órganos del Estado para que la publiquen, la obedezcan y la hagan observar. En cuanto a la publicación, es la noticia que se da a los particulares de la expedición y contenido de la ley a través del medio informativo oficial del Estado.

Relacionado con la vigencia de las leyes se encuentra el problema de la fe de erratas que se publica en el Diario Oficial de la Federación. Es como observar que en las semanas posteriores a la publicación en el Diario Oficial de la nueva ley tributaria o de la Ley de Ingresos aparezca publicada una fe de erratas, es decir, una corrección de errores en la publicación de las leyes; muchas tienen poca importancia, pero hay otras que vienen a afectar a algunos de los elementos básicos del ordenamiento a que se refieren. En este último caso y tomando en cuenta el principio de que una ley solo es obligatoria si esta en vigor y que para que una ley inicie su vigencia es indispensable que previamente haya sido publicada, somos de la opinión de que lo que una fe de erratas incorpora en la ley como novedad, respecto a lo publicado originalmente, sólo puede estar en vigor y, por lo tanto, ser obligatorio con posterioridad a su publicación.

Podrá objetarse que la ley ya ha sido publicada, por lo que debe entrar en vigor y ser obligatoria y aplicable en los términos en que fue aprobada por el Congreso de la Unión, sin embargo, consideremos que un error en la publicación equivale a ausencia de publicación ahí donde hubo el error, y que habrá desconocimiento del texto auténtico de la ley por causas no imputables al gobernado, sino al Estado, por lo tanto, sólo basta que se publique la fe de erratas y se hará la publicación requerida para la vigencia obligatoriedad respecto de la parte de la ley a que se refiere la corrección tal circunstancia debe estar establecida expresamente en la ley.

En todo caso, si no se acepta el criterio anterior en virtud de la corrección que se hace con la fe de erratas resulta que el particular a incurrido en alguna infracción, por equidad debe concedérsele un plazo razonable para que se regularice sin considerar sus actos como extemporáneos, por ende, sin aplicar sanciones de ninguna especie, circunstancia que también debe estar establecida expresamente en la ley.

2.4. Limite constitucional

Consideramos que el limite constitucional del poder Tributario del Estado está constituido por los siguientes principios, establecidos por la Constitución General de la República de: legalidad; de proporcionalidad y equidad; de generalidad; de maldad; de destinación de los tributos a satisfacer los gastos públicos; de irretroactividad de la ley; de la garantía de audiencia; del derecho de petición; y de no confiscación de bienes.

El principio de legalidad consiste, como dice León Duguit (doctrinista francés), en que ningún órgano del Estado puede tomar una decisión individual que no sea conforme a una disposición general anteriormente dictada. Fraga, a su vez nos dice que la idea de Duguit tiene en todos los Estados modernos un carácter casi absoluto, pues salvo el caso de facultad discrecional en ningún otro y por ningún motivo es posible hacer excepción a este principio fundamental.

Por nuestra parte, consideramos que el principio de legalidad es absoluto y no casi absoluto, como dice Fraga, pues aún en el caso de facultad discrecional la hipótesis respectiva está prevista en la ley y la autoridad sólo puede ejercerla en los términos dentro de los límites permitidos por la ley, tanto en el caso en que la facultad discrecional supone únicamente la apreciación de una situación para comprobar si hay o no hay adecuación a un presupuesto normativo para que se produzcan los efectos jurídicos previstos por la ley, como en el caso en que además de esa apreciación la autoridad ejerce su arbitrio para decidir la manera y términos en que ha de aplicarse la ley, así como el alcance de sus efectos jurídicos.

El principio de legalidad, nos dice también Fraga, se puede entender desde un punto de vista material, en cuyo caso su alcance es el de que la norma en que se funda cualquier decisión individual tiene que ser una norma de carácter abstracto e impersonal. Puede ser también tomado en su sentido formal, significándose entonces que además de ser una ley desde el punto de vista material la norma que precede el acto individual debe tener también los caracteres de una ley desde el punto de vista formal, es decir que debe ser una disposición expedida por el Poder que conforme al régimen constitucional este normalmente encargado de la formación de leyes.

La Suprema Corte de la Nación en criterio jurisprudencial ha dicho que el principio de legalidad consiste en que las autoridades solo pueden hacer lo que la ley les permite. En México, independientemente del principio general de legalidad que consagra el artículo 16 de la Ley Fundamental, aplicable, por tanto, a cualquier campo de la actividad del Estado, el principio de legalidad específico para la materia tributaria se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política del país, que dispone que las contribuciones deben estar establecidas en la ley. Este principio puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del

Derecho penal, "*nulum tributum sine lege*". Por lo tanto, la ley debe establecer cuales son los elementos esenciales del tributo, a saber, objeto, sujeto, exenciones, base, tarifa, pago, infracciones y sanciones.

El principio de proporcionalidad y equidad también se encuentra contenido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, ya que establece que la contribución a que estamos obligados los mexicanos para los gastos públicos debe ser "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". Sobre este principio, la Suprema Corte de Justicia de la nación ha sentado jurisprudencia en el sentido de que la proporcionalidad y equidad de los impuestos constituye una garantía individual, aun cuando se encuentre localizada fuera del capítulo respectivo de la Constitución. (Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1965. Primera Parte, Pleno, Tesis II, Pág. 42.) Algunos tratadistas e incluso la Suprema Corte de Justicia de la Nación, han sostenido que, en realidad, son dos conceptos diferentes la proporcionalidad y la equidad, como puede corroborarse en las obras de José Rivera Pérez Campos, "Proporcionalidad y Equidad en los Impuestos", publicado en la Revista de Investigación Fiscal No. 51 y Emilio Margáin, "La Constitución y algunos aspectos de Derecho Tributario Mexicano", publicado por la Universidad Autónoma de San Luís Potosí, 1967, Pág. 109. Disentimos de las ideas anteriores y coincidimos con Sergio Francisco de la Garza, Servando J. Garza y Ernesto Flores Zavala en el sentido de considerar como uno solo, el concepto de proporcionalidad y equidad, especialmente con el último de los autores citados, quien señala que este principio mal expresado por nuestro legislador, no es sino el principio de justicia de Adam Smith, conforme al cual los súbditos de un Estado deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de tributos que se establezcan en función de su capacidad económica, que actualmente denominamos capacidad contributiva.

A su vez, Gregorio Sánchez León indica que *"La exigencia de proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional es de una justicia tributaria, puesto que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia, debemos decir que coincide con el de equidad, ya que la equidad es la justicia proyectada sobre el caso concreto y el hombre concreto. La idea de justicia supone trato igual para los iguales y trato desigual para los desiguales con arreglo a la misma pauta. Se trata de conceptos coincidentes y no excluyentes. En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual, y además la fracción IV del artículo 31 constitucional liga los adjetivos mediante una conjunción copulativa"*.

Este principio de proporcionalidad y equidad se desdobra, a su vez, en otros dos principios, que le son complementarios y que resultan también indispensables para lograr el ideal de justicia tributaria; estos otros principios son el de generalidad y el de igualdad, mismos que enseguida comentamos.

El principio de generalidad consiste en que la ley, como tal, sea una disposición abstracta e impersonal, pues de otra forma no podría ser reputada como una disposición legislativa, en el sentido material, pues le faltaría algo que

pertenece a su esencia y estaríamos en presencia de lo que el artículo 13 de la Constitución General de la República prohíbe bajo el nombre de la ley privativa, en otras palabras, este principio significa que la ley privativa, comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la hipótesis normativa ahí prevista.

El principio de igualdad significa que Las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias y, consecuentemente, que deberá tratar en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de circunstancias.

El principio de que la recaudación tributaria se destine a satisfacer los gastos públicos, igualmente se encuentra establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, que establece la obligación contribuir a los gastos públicos, tanto de la Federación, como del Estado o Municipio en que residan los contribuyentes. La Suprema Corte de Justicia de Nación ha considerado que el destino de los gastos públicos es una condición de validez constitucional de los tributos, en cuanto a lo que debe entenderse por los gastos públicos en capítulos posteriores haremos a su análisis y definición.

El principio de irretroactividad de la ley esta consagrada en el artículo 14, primer párrafo, de la Constitución del país al disponer que a ninguna, ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. Este principio consiste, en la prohibición de aplicar una ley, en este caso impositiva, a situaciones generadas con anterioridad a su vigencia. Sólo en el aspecto y adoptando un principio de Derecho Penal que deriva del precepto constitucional que hemos mencionado, podría caber la aplicación retroactiva de la ley sí con ello se beneficia al particular.

El principio de la garantía de audiencia, como a sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación constituye un derecho de los particulares frente a las autoridades administrativas y judiciales para, que tengan la oportunidad de ser oídos en defensa de sus derechos antes de que estos sean afectados, es decir, que se les dé la oportunidad para hacerlo.

Nuestro más alto Tribunal ha ido mas lejos al sostener también que para la garantía de audiencia tenga verdadera eficacia debe constituir un derecho de los particulares no sólo frente a las autoridades administrativa y judiciales, sino también frente a la autoridad legislativa de tal manera que ésta, quede obligada, para cumplir el expreso mandato constitucional, a consignar sus leyes a los procedimientos necesarios para que oiga a los interesados y se les dé oportunidad de defenderse en todos aquellos casos en que puedan afectar sus derechos y, por lo tanto, será anticonstitucional toda ley que no consagre la garantía de audiencia en favor de los particulares, es decir, que no establezca el procedimiento ante la autoridad administrativa o judicial conforme al cual los particulares tengan la oportunidad de hacer la defensa de sus derechos para que la autoridad que tenga a su cargo la decisión final, tome en cuenta tal defensa previamente a la resolución que afecte esos derechos (Suprema Corte de Justicia de la Nación. Informe 1994, Pág. 63).

El derecho de petición, consagrado por el artículo 8° de la Constitución Federal, constituye el derecho de los particulares, siempre que hagan una petición por escrito, este bien o mal formulada, a que la autoridad dicte un acuerdo también por escrito, que debe hacerse saber en breve termino al peticionario, o sea que este

derecho de los particulares y la correlativa obligación de las autoridades tiende a asegurar para los primeros un proveído y no a que se resuelvan las peticiones en determinado sentido.

Este precepto constitucional no aclara lo que debe entenderse por breve plazo, pero el Poder Judicial Federal ha sostenido que 4 meses es el plazo razonable para que la autoridad dicte el proveído que debe recaer a las instancias que se formulen, por lo que después de ese plazo, puede considerarse violado el precepto constitucional. En materia tributaria la ley secundaria, concretamente el artículo 37 de Código Fiscal de la Federación, siguiendo un criterio análogo al del Poder Judicial Federal (o tal vez inspirado en él) establece que las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de 4 meses y que transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte resolución, o bien, esperar a que se esta se dicte.

Como podemos observar, en materia impositiva la ley secundaria es mas severa con relación a lo que establece la Constitución Federal, pues ésta solo obliga a que la autoridad dicte un proveído por escrito que haga saber en breve plazo, proveído que puede ser un acto de tramite en el procedimiento, en cambio aquella obliga a resolver la cuestión planteada, o sea, que no bastaría un acto de tramite. Esta severidad de la ley secundaria, que evidentemente va mas lejos de lo preceptuado por nuestra ley Fundamental, no se considera inconstitucional, pues no debemos olvidar que la Constitución General de la República, en materia de garantía individuales, establece y consagra los derechos mínimos del individuo, pero de ningún modo prevé limitación alguna para que la ley secundaria otorgue mayores derechos a los particulares.

El principio de no-confiscación de bienes, establecido por el artículo 22 de la Constitución General de la República, consiste en que nuestra Ley Fundamental prohíbe el establecimiento de tributos que en si mismos sean confiscatorios porque absorban a la mayor parte o a la totalidad del ingreso del contribuyente; pero señala como excepción que no se considerará confiscación la aplicación total o parcial de los bienes de un contribuyente para el pago de gravámenes o sanciones lo que significa que la prohibición en manera alguna tiene el alcance de impedir al Estado hacer efectivos los tributos que se hayan acumulado por falta de pago oportuno, pudiendo llegar a apropiarse totalmente de todos los bienes del causante moroso.

2.5. Interpretación

Las leyes fiscales, como todas las demás, deben ser interpretadas para su correcta aplicación al caso concreto de que se trate, sobre todo si se presenta el problema de una deficiente formulación lingüística o técnica jurídica de la norma tributaria. Plugiese señala que en ocasiones hay contradicción entre las normas que integran la ley impositiva, o entre ellas y el derecho privado, o bien que existe imposibilidad de aplicarlas por cambios en las condiciones materiales, jurídicas,

políticas, económicas o sociales del medio ambiente en el que deben regir y que por ello no siempre es fácil cumplirlas ni están exentas de dudas.

Antes esta problemática, corresponde al interprete, ya sea funcionario administrativo, juez, consultor legal o comentarista del Derecho atribuir a la norma su significación correcta, tarea esta nada sencilla, sobre todo si se tiene presente que estar facultado para interpretar una ley no significa necesariamente saber interpretarla o hacerlo correctamente, pues depende en sumo grado de la capacidad del interprete, de su experiencia en el campo correspondiente y sobre todo del criterio jurídico que posea, que realice la actividad en la forma mas adecuada. Como se ve, es una facultad difícil de llevar a cabo y desde luego implica una responsabilidad, pues, como dice Pugliese, el interprete debe con frecuencia suplir el silencio de la ley o corregir sus formulas, basándose en el principio de que cuando no hay precisión técnica en el lenguaje del legislador, siempre queda el recurso de acudir al análisis ético jurídico de acuerdo con los principios generales de Derecho Tributario que ante las lagunas legales deben emplearse como elementos interpretativos.

Nos dice Francisco Pavón Vasconcelos en su Manual de Derecho Penal Mexicano que se interpreta una ley cuando se busca y esclarece o desentraña su sentido mediante el análisis de las palabras que la expresan, idea que es plenamente aplicable no solo en derecho penal, sino también en el Fiscal o en cualquier otra rama del Derecho.

Andreozzi, en su obra Derecho Tributario Argentino, nos dice sobre la interpretación que la ley es una voluntad cuya finalidad es satisfacer una necesidad jurídica, por lo que su interpretación no puede ser otra tarea que la de dar esa voluntad una manifestación de aplicación, de tal modo que haya, en lo posible, una unidad conceptual entre su finalidad y su aplicación.

No debe confundirse entre interpretación e integración de la ley; en el primer caso se investiga lo que el legislador ha querido decir en una ley; en el segundo, se busca colmar una laguna existente en una ley mediante la búsqueda de la norma aplicable al caso.

Diversas son las fuentes de interpretación, las que podemos clasificar de la siguiente manera:

- a) **Interpretación auténtica:** Es la que deriva del propio órgano creador de la ley y tiene fuerza obligatoria general.
- b) **Interpretación jurisdiccional:** Es la que deriva de los órganos jurisdiccionales y resulta de la aplicación de la ley a los casos concretos controvertidos sometidos a su decisión. En principio sólo es obligatoria para las partes en conflicto, pero si alcanza el rango de jurisprudencia formal, puede extenderse su obligatoriedad, mientras tanto, para quienes no fueron partes constituye solamente un precedente.
- c) **Interpretación doctrinal:** Es la que deriva de la doctrina jurídica, o sea, de los estudios realizados por los comentaristas y estudiosos del Derecho.

- d) **Interpretación administrativa:** Es la que se deriva de los órganos del Estado que tienen a su cargo la ejecución de las leyes en la esfera administrativa cuando deciden la manera y términos en que ha de aplicarse la ley fiscal, ya sea a través de resoluciones de carácter general (reglamentos) o de resoluciones particulares (resoluciones de consultas).
- e) **Interpretación ordinaria:** Es la que deriva de la aplicación que común y cotidianamente llevan a cabo los particulares, principalmente los consultores legales, para la observancia y cumplimiento de la ley en relación con cada particular y concreta situación jurídica.

Además de las fuentes de interpretación hay diversos métodos de interpretación de las normas legales y en materia fiscal el método más aceptado es el de la interpretación estricta o literal. La interpretación estricta o literal no solo es, como dice Jarach, evitar la interpretación analógica, sino significa, como afirma García Belsune, asignar a la norma el alcance manifiesto e inuditable que resulta de las palabras empleadas. Los sostenedores de este método de interpretación expresan que dada la naturaleza especial de las normas de derecho fiscal, éstas solo deben interpretarse en sus términos, literalmente de un modo rígido y estricto.

Este último criterio ha sido recogido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como puede verse en las siguientes tesis:

APLICACIÓN ESTRICTA. En la aplicación de los impuestos deben tomarse en cuenta, exclusivamente, los términos de la ley que los crea sin que sea dable ampliarlos o restringirlos.

Quinta Época.

Tomo LXXIII. Pág. 1532 Residuos de Henequen, S.

de R.L. Tomo LXXVI. Pág. 5800 Mora Manuel F.

Tomo LXXIV. Pág. 3963 Zorrilla José K.

Tomo LXXIV. Pág. 7103 Zorrilla Guillermo

Tomo LXXVII. Pág. 82 Hinojosa José

Pag163. Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Apéndice 1917- 1965. Segunda Sala.

APLICACIÓN ESTRICTA. Impuestos. En materia de Impuestos, la interpretación de la ley debe ser estricta, y hay que aplicarla en sus términos y sin dar a estos más alcance que el que naturalmente tienen; y el cobro que se haga sin apegarse a estas reglas, importa una violación a los artículos 14 y 16 constitucionales.

Quinta Época.

Tomo XX. Pág. 930 Obregón Guillermo

Pág. 164. Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Apéndice 1917- 1965. Segunda Sala.

La interpretación estricta tiene la virtud de destacar los defectos, errores, obscuridades o lagunas de la ley, pero este método ofrece un grave problema cuando se presenta el caso de que la norma se emplee en términos que tienen más de un significado. Ante este problema, nuestros tribunales han resuelto que cuando una ley usa términos con más de un significado, debe remitirse a su acepción que debe tomarse en cuenta.

En ocasiones, a pesar del esfuerzo de la autoridad Jurisdiccional por interpretar adecuadamente las normas fiscales, sobre todo en el caso de términos con más de un significado, se puede dar el caso de que la norma no sería clara. Al respecto, existen dos criterios a seguir: el primero señala que en caso de duda se resuelva en contra del fisco. Sobre el particular, los tratadistas italianos argumentan que si el legislador es el autor de la norma, el poder público debe sufrir las consecuencias de una norma obscura o deficiente, pues siendo los tributos cargas que se imponen a los particulares, en caso de oscuridad o duda debe optarse por la no imposición. El otro criterio indica que en caso de duda esta debe resolverse a favor del fisco, los partidarios de este otro criterio expresan que como el Estado moderno no establece contribuciones para enriquecerse o acumular tesoros, sino solamente se exige hasta donde lo requieran las necesidades públicas, en caso de duda debe optarse por la imposición, pues lo que se recaude de menos de un impuesto determinado, de seguir el otro criterio, se tomara en agravación de la situación de otro criterio, se tornara en agravación de la situación de otro contribuyente, porque para que el Estado subsista, lo no solventado por uno debe ser pagado por otro; así, dicen que tanto la política como la jurisprudencia deben tratar al tributo como causa favorable al fisco, porque es causa de utilidad pública.

Este último criterio ha sido criticado argumentándose que nadie está obligado a pagar más de lo que legalmente le corresponda, por lo tanto, lo que unos dejan de pagar por errores o lagunas de la ley, no tendrá por que afectar a los demás. En este orden de ideas, consideramos que el primero de los criterios mencionados es el correcto.

La interpretación analógica, en términos generales, se encuentra proscrita como método de interpretación de las leyes fiscales. Margáin señala que se considera peligrosa en virtud de que su elasticidad permitiría hacer extensiva una disposición a situaciones que no era intención del legislador gravar y que por su sola semejanza con la situación verdaderamente prevista quedarían afectadas; es decir se considera que si se acepta la interpretación analógica, se dotaría a los organismos administrativos de capacidad para legislar. La doctrina agrega que este método de interpretación viola el principio de que no hay tributo sin ley, ya que la analogía supone que hay una situación prevista por la ley y, por ello, de aplicarse, se violaría el principio de legalidad; de allí que De la Garza nos diga que la llamada interpretación analógica, no es interpretación sino integración.

Pigurina, entre otros autores, manifiesta que la diferencia entre analogía e interpretación radica en que esta sirve para conocer lo que el legislador ha pensado; aquella para conocer lo que habría pensado.

No obstante lo anterior, consideramos que la analogía puede utilizarse siempre que con ella no se de lugar a crear, modificar o extinguir la obligación tributaria o alguno de los elementos esenciales del tributo; o sea, que la analogía podrá utilizarse cuando la obligación fiscal ya ha nacido en virtud de que el sujeto se ha adecuado a la hipótesis legal el caso es frecuente tratándose de impuestos aduaneros, donde, por ejemplo, habiéndose causado el impuesto de importación por la introducción al país de una mercancía, se trata de un producto que no esta específicamente señalado y para el cual la norma nos indica que se aplica la tarifa del producto con el que guarde la mayor analogía.

En México se ha adoptado el método de interpretación estricta o literal. En materia federal el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación preceptúa que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta y que se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base y tasa o tarifa, este mismo precepto establece que las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica y que a falta de norma fiscal expresa, se aplicaran supletoriamente las disposiciones del Derecho Federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho Fiscal.

A nuestro juicio, la disposición legal que comentamos indebidamente omite señalar entre las normas que establecen cargas a los particulares a aquellas que se refieren al pago de la obligación, no obstante que es uno de los elementos esenciales del tributo. Esto da pie a considerar que las normas referentes al pago no se interpretan estrictamente, sino aplicando cualquier otro método de interpretación jurídica, lo que no es admisible, pues si el pago constituye uno de los elementos esenciales del tributo y nuestro mas alto tribunal ha dicho que en la aplicación de los tributos debe estarse exclusivamente a los términos de la ley que los crea, sin que sea viable ampliarlos o restringirlos, es decir, en la aplicación del tributo debe interpretarse estrictamente la ley, es indudable que las normas relativas al pago también deben interpretarse estrictamente, pues de otra forma, ya no estaría aplicando la ley impositiva exclusivamente en sus términos.

Sin embargo, debe destacarse que seria un error el pensar que toda norma jurídica debe interpretarse en sus términos, en forma aislada de las demás disposiciones que constituyen la ley, puesto que lo correcto es que debe interpretarse en forma armónica, es decir, relacionando unas con otras, a fin de no dar un precepto aislado un alcance indebido, por la sola circunstancia de que dicho precepto haya empleado determinada palabra sin hacer distinción: pretender esto, seria, como dice Margáin, destruir todo el mecanismo que el legislador ha incorporado en una ley tributaria.

Con el fin de entender y aplicar el método de interpretación adoptado por nuestra legislación, Margáin nos señala las siguientes reglas:

- a) Las normas de la ley tributaria deben interpretarse en forma armónica y no aisladamente, con el objeto de dar a la ley una unidad conceptual entre su

finalidad y su aplicación.

- b) Por su naturaleza específica, las normas que señalan al sujeto, el objeto, el momento de nacimiento y de pago del crédito fiscal, las exenciones, las infracciones y las sanciones deben interpretarse en forma estricta o literal.
- c) Cuando un término tenga de más de una acepción y ninguna de ellas sea legal, debe referirse a su sentido técnico. Solo cuando una norma legal, debe referirse a su sentido técnico. Solo cuando una norma legal dé una acepción distinta a la de la ciencia a que corresponde el término, se referirá a su sentido jurídico.
- d) La interpretación analógica debe proibirse en la interpretación de las normas que recogen lo consignado en el punto b) anterior, o se colme una laguna jurídica en perjuicio del contribuyente.

2.6. Codificación

Sobre el significado de la codificación, Giuliani Fonrouge nos dice que codificar es, en esencia, es crear un cuerpo orgánico y homogéneo de principios generales regulatorios de la materia tributaria en el aspecto substancial, en lo ordinario y en lo sancionatorio, inspirado en la especificidad de los conceptos y que debe servir de base para la aplicación e interpretación de las normas. Así, continua Fonrouge, un código debe tener el carácter de la ley fundamental o básica de alcance general con permanencia en el tiempo y crear un cuerpo de legislación que, aparte de su finalidad específica, constituya el núcleo alrededor del cual la doctrina y la jurisprudencia puedan efectuar sus elaboraciones.

3. EL REGLAMENTO

Hemos comentado en el capítulo anterior que doctrinalmente el reglamento es, como dice Fraga una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Poder Ejecutivo en uso de una facultad propia y que tiene por objeto facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo, y por ello hemos afirmado que el reglamento es un instrumento de aplicación de la ley.

En México, la facultad reglamentaria del Presidente de la República esta prevista en el artículo 89, fracción I de la Constitución Política del país, que dispone que es facultad y obligación del Presidente promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido con toda claridad en que consiste la facultad reglamentaria del Presidente de la República, cual es la naturaleza del reglamento y cual es la diferencia entre este y la ley, como se puede observar en la siguiente tesis:

LEYES Y REGLAMENTOS. CARACTERÍSTICAS DISTINTAS ENTRE

AMBOS. El artículo 89, fracción I, de nuestra Carta Magna confiere al Presidente de la República tres facultades: a) La de promulgar las leyes que expida Congreso de la Unión; b) La de ejecutar esas dichas leyes; y c) La de proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia, o sea la facultad reglamentaria. Es esta última facultad la que determina que el Ejecutivo puede expedir disposiciones generales y abstractas que tienen por objeto la ejecución de la ley, desarrollando y complementando en detalle las normas contenidas en los ordenamientos jurídicos expedidos por el Congreso de la Unión. El reglamento es un acto formalmente administrativo y materialmente legislativo; participa de los atributos de la ley, aunque solo en cuanto ambos ordenamientos son de naturaleza impersonal, general y abstracta. Dos características separan la ley del reglamento en sentido estricto; este último emana de Ejecutivo, a quien incumbe proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de la ley, y es una norma subalterna que tiene su medida y justificación en la ley. Pero aun en lo que parece común en los dos ordenamientos, que es su carácter general y abstracto, separa por la finalidad que en el área del reglamento se imprime a dicha característica, ya que el reglamento determina de modo general y abstracto los medios que deberán emplearse para aplicar la ley en los casos concretos.

*Amparo en revisión 1409/72. Creaciones Rakly, S.A. 22 de marzo de 1973. 5 votos.
Ponente: Carlos del Río Rodríguez.*

*Amparo en revisión 1137/72. Manuel Álvarez Fernández, 25 de abril de 1973. 5 votos.
Ponente: Alberto Jiménez Castro.*

Amparo en revisión 1608/72. Blusas y Confecciones. 3 de mayo de 1973. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Pedro Guerrero Martínez.

Amparo en revisión 1017/72. Yosam, S.A. 21 de junio de 1973. 5 votos. Ponente: Jorge Iñárritu.

*Amparo en revisión 1346/72. Embotelladora Potosí, S.A. de C.V. 9 de julio de 1973. 5 votos.
Ponente: Jorge Saracho Álvarez.*

Informe. Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1973. Segunda Sala. Pág. 23.

La facultad Reglamentaria del Presidente de la República está limitada por dos principios que deben ser respetados y cuya inobservancia o violación producen la ilegalidad del reglamento; estos principios son el de preferencia o primacía de la ley y el de reserva de la ley. El principio de la reserva de la ley consiste en que las disposiciones contenidas en una ley de carácter formal no pueden ser modificadas por un reglamento. El principio de la reserva de la ley consiste en que hay materias que solo pueden ser reguladas por una ley y normalmente es la constitución la que señala cuáles son estas materias.

No obstante la claridad de estos principios y su indudable justificación, es frecuente que, como ya hemos dicho, a través de una disposición reglamentaria se modifique una disposición legislativa, solo que en algunos casos no hay protestas porque la modificación es en beneficio del particular. Sin embargo hemos de concluir que a pesar de ese beneficio, la práctica es ilegal y contraria a la técnica jurídica. Sobre este problema, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dicho:

REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS, NATURALEZA QUE DEBEN TENER. Es indudable que la facultad reglamentaria de las autoridades administrativas no pueden extenderse hasta tergiversar la ley que se trata de reglamentar, y las reglamentaciones que se hagan de una disposición legal, en manera alguna pueden apartarse de su texto, espíritu y finalidad.

*Amparo en revisión 4679/39. Rico M. José María. 1 de noviembre de 1939. 5 votos.
Semanao Judicial de la Federación. Quinta Época Volumen LXII. Tomo II. Pagina 1670.*

Otra practica ilegal y violatoria del segundo de los principios mencionados consiste en que el legislador no incorpora en la ley todas las disposiciones sobre la materia de que se trata, sino solo algunas, y anuncia en el texto legal que será reglamentado el que establezca las disposiciones faltantes. Esta práctica, además, constituye una delegación de facultades del Poder Legislativo en el Poder Ejecutivo que no esta autorizado por la Constitución Federal. Salvo este caso especial, la facultad reglamentaria del Ejecutivo es de carácter espontáneo, es decir, el ejecutivo puede expedir un reglamento cuando y en caso en que lo considere conveniente. Cuando la ley dispone, como ha sucedido en algunos casos, que el Ejecutivo expida un reglamento de la misma, se ha considerado que tal disposición constituye una invitación solamente y no una delegación de facultades del Legislativo al Ejecutivo.

4. LAS CIRCULARES

En estricto rigor, solo la ley y el reglamento deberían ser los ordenamientos fiscales que regularan las relaciones entre el fisco y los contribuyentes, puesto que en todo caso, son los únicos previstos en la Constitución Política del país, la ley como el ordenamiento principal y el reglamento como ordenamiento secundario respecto de la ley, con la finalidad de hacer posible y practica su aplicación. Sin embargo, ya hemos comentado la existencia de actos de la autoridad administrativa derivados o de naturaleza similar al reglamento que se conocen en la practica administrativa como circulares y que en materia tributaria, de un tiempo a esta parte, se denominan como instructivos o reglas generales.

Comúnmente las circulares contienen disposiciones de carácter interno, dirigidas por los funcionarios superiores a los inferiores para especificar la interpretación que debe darse a las normas legales, o bien se trata de comunicar acuerdos, decisiones o procedimientos que deben seguir. Este carácter de las circunstancias ha sido reconocido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual ha sostenido que son comunicaciones o avisos expedidos por los superiores jerárquicos en la esfera administrativa, dando instrucciones a los inferiores, sobre todo el régimen interior de las oficinas, o sobre su funcionamiento con relación al publico, o para aclarar a los inferiores la inteligencia de disposiciones fiscales ya existentes; pero no para establecer derechos o imponer restricciones al ejercicio de ellos (*Semanao Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo XXXII, p. 471*). También ha dicho el

mencionado órgano jurisdiccional que constituyen meros actos administrativos, tendientes a cumplimentar la ley, pues contienen exclusivamente explicaciones enderezadas a orientar a los funcionarios de la administración, y por ello no tienen ni pueden tener el carácter de imposiciones legislativas, ya que se trata, por decirlo así, de un instructivo u opinión de los superiores jerárquicos administrativos (*Semanario Judicial de la Federación, Sexta Época , Volumen CXXXIII, Tercera Parte , pagina 11*).

Pero, como se ha reconocido desde hace tiempo, existe también otro tipo de circulares que trascienden la esfera administrativa y que constituyen verdaderas normas abstractas e impersonales de observancia general, es decir, que penetran en la esfera jurídica de los particulares, puesto que de ellas pueden nacer obligaciones y derechos para aquellos,. Ambos tipos de circulares han sido definidos por el tribunal de Fiscal de la Federación, como se observa de la siguiente tesis:

CIRCULARES. Deben clasificarse en dos términos diversos, comprendiéndose en uno, regla general, las que consigan instrucciones de los superiores jerárquicos en la esfera administrativa, a los inferiores, acerca del régimen interior de las oficinas, de su funcionamiento con relación al público, o de aclaraciones para la debida inteligencia de las disposiciones legales ya existentes, mediante las cuales no se pueden establecer derechos ni imponer restricciones al ejercicio de ellos; y en el otro termino quedan incluidas las que tienen el carácter de disposiciones de observancia general, siendo verdaderas normas reglamentarias de las leyes, están supeditas en cuanto a su validez a las circunstancias de que deben concretarse a proveer a la ejecución de un precepto de la ley, sin contradecir disposición alguna de jerarquía superior ni invadir una materia reservada a la ley en el sentido formal, y emanar de la autoridad que tenga competencia para ejecutar las normas que reglamenta, siendo necesario para su eficacia que sean disposiciones de carácter general que se hayan publicado en el “Diario Oficial” de la Federación.

Resolución del Pleno de 8 de Febrero de 1938.

Resoluciones contradictorias en los juicios 4126/937.

Tesis del Pleno 1937 a1948.

También el Poder Judicial Federal ha admitido la existencia de circulares que son de observancia general y no solo comunicaciones internas , cuando ha dicho:

CIRCULARES PUBLICADAS EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION, SON DE OBSERVANCIA GENERAL. La circular publicada en el Diario Oficial de la Federación, no esta dentro de los presupuestos a que se contrae el articulo 82 del Código Fiscal de la Federación, que se refiere a simples circulares expedidas por los funcionarios fiscales, para dar a conocer las diversas dependencias el criterio de la autoridad superior que deberán seguir en cuanto a la aplicación de normas tributarias, las circulares efectivamente no generan obligaciones ni derechos para los particulares; ahora

bien, si se trata de una circular publicada en el Diario Oficial de la Federación, tal situación le da la fuerza y calidad de obligatoriedad y de observancia general, en los términos previstos en los artículos 3 y 4 del Código Civil para el Distrito Federal, por lo que, debe concluirse que dicha circular si crea derechos y obligaciones para los particulares.

Amparo directo 326/76. Antonio Vigorito Pérez. 26 de agosto de 1976.

Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Velazco Felix. Secretario: José Alejandro Luna Ramos.

Como podemos observar, las circulares de observancia general vienen a constituir auténticos reglamentos, por lo tanto, a ellas les son aplicables los mismos principios que a estos, como el que no pueden modificar las disposiciones de una ley, siendo su objeto únicamente aclararlas o reglamentarlas, por lo que no pueden considerarse como derogatorias de la ley y carecen de fuerza legal para derogar los derechos ya establecidos por la ley. Estas limitaciones a las circulares quedan de manifiesto en la siguiente tesis del Tribunal Fiscal de la Federación:

CIRCULARES. Como la Constitución consagra la facultad reglamentaria tanto en la fracción I del artículo 89 como en el artículo 92, sin determinar la forma que deban revestir los reglamentos, consideremos que validamente han podido los códigos civiles de 1970, 1884 y 1928, admitir que los reglamentos del ejecutivo asuman la forma de circulares.

Es claro que una vez que se equipare a las circulares con los reglamentos habrá limitaciones tanto para la validez como para la eficacia de aquellas.

La validez de las circulares estará limitada por los mismos conceptos que restringen la validez de los reglamentos. La circular debe concretarse a proveer a la ejecución de una norma ya contenida en la ley, y no debe contradecir disposición alguna de jerarquía superior ni invadir una materia reservada a la ley, en el sentido formal. Por estas razones como lo ha fijado la Suprema Corte, la circular no puede constituir el único fundamento para que una autoridad administrativa dicte un mandamiento que afecte a un particular. Frente a los particulares la circular solo puede tener el valor de una disposición que fija la manera como ha decidido la Administración Pública realizar actos que por ley esta facultada para efectuar; pero sin agravar las cargas que pesen sobre el obligado. La determinación de la forma de ejercicio de una facultad discrecional será, por ello, el contenido normal de las circulares como fuente de derecho objetivo frente a los particulares.

El problema de la competencia, por lo general, no se suscita en los reglamentos propiamente dichos. En cambio en las circulares si es importante estudiarlo; es preciso que la autoridad que dicte la circular tenga competencia para ejecutar la norma superior en que la circular se apoye; en otras palabras, es preciso que tenga funciones representativas dentro del Poder Ejecutivo. Como la ley de la Secretaría de Estado en vigor, abandonando una

vieja tradición, ha establecido en su artículo 21 la posibilidad de que por reglamento se delegue a cualquier funcionario de las Secretarías del Estado, la potestad decisoria que originalmente corresponde al Presidente de la República y al Secretario de Estado, serán las normas que se dicten de acuerdo con dicho artículo 21 las que fijen la competencia de funcionario diverso del Presidente de la República y el Secretario de Estado para dictar circulares. Cuando esas normas falten sólo podrá reconocerse la validez de las circulares emanadas precisamente de alguno de los altos funcionarios antes citados.

En cuanto a la eficacia de la circular, será indispensable, para que tenga la que corresponde a los reglamentos, en primer lugar, que no haya sido dictada para un grupo definido de destinatarios, sino como una disposición de carácter general y, en segundo lugar, que haya sido publicada en el "Diario Oficial" de la Federación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 3 del Código Civil. Esto último ha sido reconocido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la siguiente forma: "Aun en el caso de que una circular tuviera el carácter de disposición reglamentaria gubernativa, para que adquiriese fuerza debería ser puesta en vigor mediante su publicación en el 'Diario Oficial', puesto que las leyes y reglamentos solo pueden obligar cuando son debidamente expedidos, publicados y promulgados."

(Ejecutoria Imperio ya citada.)

Resolución del Pleno de 8 de febrero de 1938.

Resoluciones contradictorias en los juicios 4126/937 y 4547/937.

Tesis del Pleno de 1937 a 1948.

En resumen, existen dos tipos de circulares; uno constituido por las instrucciones dadas por el superior jerárquico al inferior sobre la conducta que deben seguir o sobre el criterio que se debe aplicar, etc., todo ello encaminado al funcionamiento de la dependencia administrativa; el otro constituido por disposiciones de carácter general emitidas por los funcionarios administrativos para que los contribuyentes conozcan la forma cómo, según la autoridad fiscal, deben conducirse o cómo deben aplicar los ordenamientos fiscales en el cumplimiento de las obligaciones que los mismos les imponen y es en este último caso donde nos encontramos frente a circulares que deben considerarse también como ordenamientos fiscales que regulan las relaciones entre el fisco y el contribuyente.