

APUNTES FISCALES

NATURALEZA JURÍDICA DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL

Autor: Jorge Covarrubias Bravo

El artículo 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación, establece que las autoridades fiscales, para el mejor cumplimiento de sus facultades, deben publicar anualmente las resoluciones que establezcan disposiciones de carácter general, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes.

Asimismo, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 14, fracción III, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, corresponde al Jefe del Servicio de Administración Tributaria, "*expedir las disposiciones administrativas necesarias para aplicar eficientemente la legislación fiscal y aduanera...*". El artículo 3, fracción XXII del Reglamento de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, reitera lo anterior.

De conformidad con lo señalado en las mencionadas disposiciones, la resolución miscelánea fiscal corresponde a un acto administrativo emitido por el Jefe del Servicio de Administración Tributaria, que tiene por objeto establecer disposiciones generales, abstractas e impersonales; que pormenorizan, detallan y, en su caso, aclaran el contenido de las disposiciones legales en materia fiscal y aduanera. Esto, con la finalidad de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Cabe destacar que aun y cuando el artículo 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación, dispone que en los casos en que estas resoluciones se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, las mismas no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido en la tesis P. LV/2004, que sí es posible establecer obligaciones a través de la citada resolución, siempre que se respete en cada caso, los principios de reserva y subordinación de la Ley.

Dicha tesis¹, señala expresamente 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

¹ Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XX, septiembre de 2004, página 15

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. (énfasis añadido)

Conforme a esos principios, una disposición administrativa (regla miscelánea) que reglamenta, aclara o pormenoriza a una ley, como lo hace la resolución miscelánea, no puede abarcar más aspectos que aquellos expresamente contemplados por la Ley, ni alterar su contenido pues en todo caso, rigen los principios de reserva y primacía de la Ley.

Resulta ilustrativo de lo anterior, lo señalado en la tesis de jurisprudencia P./J. 79/2009, sostenida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXX, página 1067, que señala lo siguiente:

FACULTAD REGLAMENTARIA DEL PODER EJECUTIVO FEDERAL. SUS PRINCIPIOS Y LIMITACIONES.-La Suprema Corte ha sostenido reiteradamente que el artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal establece la facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo Federal, la que se refiere a la posibilidad de que dicho poder provea en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes; es decir, el Poder Ejecutivo Federal está autorizado para expedir las previsiones reglamentarias necesarias para la ejecución de las leyes emanadas por el órgano legislativo. Estas disposiciones reglamentarias, aunque desde el punto de vista material son similares a los

actos legislativos expedidos por el Congreso de la Unión en cuanto que son generales, abstractas e impersonales y de observancia obligatoria, se distinguen de las mismas básicamente por dos razones: la primera, porque provienen de un órgano distinto e independiente del Poder Legislativo, como es el Poder Ejecutivo; la segunda, porque son, por definición constitucional, normas subordinadas a las disposiciones legales que reglamentan y no son leyes, sino actos administrativos generales cuyos alcances se encuentran acotados por la misma Ley. Asimismo, se ha señalado que la facultad reglamentaria del Presidente de la República se encuentra sujeta a un principio fundamental: el principio de legalidad, del cual derivan, según los precedentes, dos principios subordinados: el de reserva de ley y el de subordinación jerárquica a la misma. El primero de ellos evita que el reglamento aborde novedosamente materias reservadas en forma exclusiva a las leyes emanadas del Congreso de la Unión o, dicho de otro modo, prohíbe a la ley la delegación del contenido de la materia que tiene por mandato constitucional regular. El segundo principio consiste en la exigencia de que el reglamento esté precedido de una ley, cuyas disposiciones desarrolle, complemente o detalle y en los que encuentre su justificación y medida. Así, la facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo Federal tiene como principal objeto un mejor proveer en la esfera administrativa, pero siempre con base en las leyes reglamentadas. Por ende, en el orden federal el Congreso de la Unión tiene facultades legislativas, abstractas, amplias, impersonales e irrestrictas consignadas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para expedir leyes en las diversas materias que ésta consigna; por tanto, en tales materias es dicho órgano legislativo el que debe materialmente realizar la normatividad correspondiente, y aunque no puede desconocerse la facultad normativa del Presidente de la República, dado que esta atribución del titular del Ejecutivo se encuentra también expresamente reconocida en la Constitución, dicha facultad del Ejecutivo se encuentra limitada a los ordenamientos legales que desarrolla o pormenoriza y que son emitidos por el órgano legislativo en cita.

Cabe señalar que aún cuando la resolución miscelánea fiscal no es expedida por el Presidente de la República, en ejercicio de la facultad que le concede el artículo 89, fracción I, de la Constitución, los mencionados principios le son aplicables en la medida en que dicha resolución es un ordenamiento que reglamenta, pormenoriza o detalla el contenido de las disposiciones fiscales y aduaneras. Esta situación se encuentra expresamente reconocida en la tesis P. LV/2004, transcrita en párrafos anteriores.

Por lo tanto, en la medida en que las disposiciones de la resolución miscelánea se limiten a pormenorizar, detallar o reglamentar las cuestiones previamente reguladas por un ordenamiento formal y materialmente legislativo (esto es, una Ley expedida por el órgano legislativo correspondiente), respetará los principios mencionados.