

**Primera parte**  
**INGRESOS ORDINARIOS DEL ESTADO**

<b>II. Procedimiento de elaboración de las leyes, tratados internacionales y disposiciones reglamentarias y administrativas en materia fiscal,</b> <b>por <i>María del Carmen Compañ</i> . . . . .</b>	<b>15</b>
Elaboración de las leyes fiscales . . . . .	15
Tratados internacionales . . . . .	28
Disposiciones reglamentarias . . . . .	30
Disposiciones administrativas . . . . .	32
Conclusiones . . . . .	37

## *II. Procedimiento de elaboración de las leyes, tratados internacionales y disposiciones reglamentarias y administrativas en materia fiscal*

---

*María del Carmen Compañ*

### **ELABORACIÓN DE LAS LEYES FISCALES**

---

La estructura normativa en materia fiscal se inicia a nivel constitucional. La Ley Fundamental otorga al Poder Legislativo la facultad de expedir las leyes conforme a las cuales se obliga a pagar impuestos.

La Constitución Política establece en el artículo 31, fracción IV, que los mexicanos están obligados a “Contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Distrito Federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Esta disposición establece la obligación de “contribuir”, lo que constituye el principio de legalidad de las contribuciones, ya que dicha obligación debe establecerse por un acto del Poder Legislativo que cumpla con todos los requisitos y formalidades que la misma establece.

El autor Ernesto Flores Zavala señala: “Los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material, como del formal; es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo.”<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Ernesto Flores Zavala, *Elementos de finanzas públicas*, 25a. ed., Porrúa, México, 1974, p. 196.

Esta exigencia de que sean las leyes las que prevean la manera proporcional y equitativa de la contribución derivó en la interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido de que los elementos de la contribución —sujeto, objeto, base, tasa y tarifa— deben contenerse en ley.

Existen otros elementos técnico-operativos que complementan la aplicación de las leyes y que por disposición del propio Poder Legislativo se remiten a alguno de los tipos de normatividad que se aplican en materia fiscal.

Conforme a lo anterior, las disposiciones que imponen cargas a los particulares que deben incluir todos sus elementos, las que imponen sanciones y las que definen la autoridad competente en el primer nivel, son disposiciones materia de ley.

Su definición se prevé a nivel constitucional, ya que el órgano que la expide y el procedimiento legislativo que debe seguirse, se establecen a nivel constitucional.

La ley fiscal tiene cuatro principios en materia fiscal: *competencia*, que es la distinción entre las materias que son competencia federal y las que son de competencia local. Otro aspecto en materia fiscal son las *reglas en materia de iniciativa exclusiva del Ejecutivo Federal* en la presentación de la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos de la Federación. El siguiente principio es *proporcionalidad y equidad* de las contribuciones. Al establecerse éstas en ley deben cumplir con dichos requisitos. Otro principio es el de *legalidad* conforme al cual todos los elementos normativos, sujeto, objeto, base y tarifa deben estar incluidos en el texto emanado del órgano legislativo.<sup>2</sup> El principio de legalidad de las contribuciones se entiende en sus dos sentidos: formal y material. La contribución debe ser establecida por el órgano encargado de dicha función conforme a las disposiciones aplicables y siguiendo las formalidades del procedimiento correspondiente.

## Preparación de la iniciativa presidencial

---

### Órganos que intervienen en su preparación

El procedimiento de elaboración de las leyes fiscales comprende dos etapas: preparación de la iniciativa presidencial y expedición de la ley.

#### *Ejecutivo Federal*

El artículo 74, fracción IV, párrafo segundo, determina que será el Ejecutivo Federal quien hará llegar a la Cámara de Diputados la correspondiente iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos, que deben presentarse juntas, a más tardar el 15 de noviembre de cada año o hasta el 15 de diciembre, cuando inicie su encargo el presidente en ese año, debiendo comparecer el secretario del despacho

<sup>2</sup> María del Carmen Compañ González, *Derecho fiscal*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1991, pp. 9 y ss.

correspondiente a dar cuenta de la iniciativa y del Proyecto de Decreto del Presupuesto.

La Constitución prevé, además, en el párrafo sexto del artículo citado que sólo se podrá ampliar el plazo de presentación de las iniciativas de Ley de Ingresos y del Proyecto de Decreto de Presupuesto de Egresos cuando medie solicitud del Ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la Cámara o de la Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el secretario del despacho correspondiente a informar de las razones que lo motive.

En los artículos constitucionales se señalan las reglas que rigen en materia de leyes fiscales, de acuerdo con lo siguiente:

Las iniciativas de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos corresponden al Ejecutivo Federal.

Junto con estas iniciativas, se presentan igualmente las propuestas de reformas a leyes fiscales o la propuesta para la expedición de nuevas leyes. La presentación de las iniciativas se realiza anualmente. El plazo para presentar la iniciativa o el proyecto concluye el 15 de noviembre o el 15 de diciembre, en el caso del primer año de gobierno.

La iniciativa sobre contribuciones debe discutirse previamente al Proyecto de Decreto de Presupuesto de Egresos en la Cámara Diputados y posteriormente en la Cámara de Senadores.

El decreto es analizado exclusivamente por la Cámara de Diputados.

De acuerdo con lo anterior y con fundamento en lo establecido por los artículos 71, fracción I; 73, fracción VIII y 74, fracción IV, el Ejecutivo propone al Legislativo las iniciativas de leyes fiscales. Al respecto, el autor Felipe Tena Ramírez señala: “es evidente que sólo el Ejecutivo, a través del complicado mecanismo técnico-político de la Secretaría de Hacienda, está en posibilidad de proponer el plan financiero anual de la administración”.<sup>3</sup>

### ***Secretario de Hacienda y Crédito Público***

Por otra parte, en el artículo 74 fracción IV se señala que será el secretario del ramo correspondiente quien comparezca a explicar la iniciativa de Ley de Ingresos; y en el artículo 90 de la Constitución se prevé que la ley orgánica que expida el Congreso distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las secretarías de Estado. Conforme a lo anterior, en el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, fracciones II y III, se establece que corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público proyectar y calcular los ingresos de la Federación y de las entidades paraestatales, considerando las necesidades del gasto público federal, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la administración pública federal; y estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la Federación, y conforme a lo dispuesto por el artículo 6, fracción V del Reglamento

<sup>3</sup> Felipe Tena Ramírez, *Derecho constitucional mexicano*, 21a. ed., Porrúa, México, 1985, p. 287.

Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, corresponde al secretario de Hacienda “proponer al Ejecutivo Federal los proyectos de iniciativas de leyes, decretos [...]”

Por otra parte, el artículo 45, fracción XIV del mismo ordenamiento establece que corresponde a la Dirección General de Política de Ingresos

proponer los anteproyectos de iniciativa de ley y proyectos de reglamentos en materia fiscal de la Federación [...] debiendo presentar dichos anteproyectos a aprobación superior, a más tardar el 1 de febrero o el 15 de agosto para presentar las iniciativas en el siguiente periodo de sesiones del Congreso de la Unión.

Así mismo dicha unidad administrativa tiene facultades de conformidad con lo dispuesto por el artículo 45, fracción I del propio reglamento para

proponer, para aprobación superior, la política fiscal nacional e internacional, incluyendo la política aduanera, la de estímulos fiscales para el desarrollo de la economía nacional, la referente a productos, aprovechamientos, precios y tarifas de la Federación [...] en congruencia con la política hacendaria y la política económica y social del país, en coordinación con otras unidades administrativas competentes de la Secretaría y otras entidades públicas.

Por último, el artículo 10, fracción II del ordenamiento citado señala que compete al procurador fiscal de la Federación formular los proyectos de iniciativas de leyes y decretos en materia hacendaria, entre los que se encuentran las de naturaleza fiscal.

## **Proceso de elaboración de la iniciativa**

---

La elaboración de la iniciativa deriva de un proceso que se instrumenta considerando tanto el escenario económico en que se encuentra inmerso, como las perspectivas de la economía. Este proceso incluye varias etapas.

La elaboración de las leyes fiscales a través de los órganos antes señalados, constituye un cuidadoso proceso anual que culmina con la presentación de las iniciativas del Ejecutivo Federal. Dicho proceso comprende: la definición de la política fiscal; el análisis del comportamiento económico; la concertación y consulta, y la decisión.

### **Definición de la política fiscal**

Este concepto integra el marco de decisiones económicas que convertidas en normas jurídicas tiene por objeto alcanzar las metas del sistema político en el poder. En relación con este tema, el autor William F. Albrech señala que el objetivo de la política fiscal es eliminar las distorsiones que se dan entre inflación y deflación. El presupuesto del gobierno y el sistema de contribuciones son los instrumentos básicos para ello, por sus efectos inmediatos y medibles en la demanda agregada.<sup>4</sup>

<sup>4</sup> William F. Albrech, *Economics*, Prentice Hall, New Jersey, 1974, p. 199.

La definición de política fiscal contenida en el Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000, publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 31 de mayo de 1995 constituye el cumplimiento del mandato constitucional establecido en el artículo 25, segundo párrafo, el cual prevé que:

El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará al cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de las libertades que otorga esta Constitución.

Por otra parte, el artículo 26 de la Constitución establece que:

El Estado organizará un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que imprima solidez, dinamismo, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social y cultural de la nación.

En este artículo se dispone igualmente que habrá un Plan Nacional de Desarrollo al que se sujetarán obligatoriamente los programas de la administración pública federal.

En cuanto a la política fiscal, el Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000 establece los criterios a que debe sujetarse toda decisión política en la materia, conforme a las siguientes líneas de acción:<sup>5</sup> tender a una reforma fiscal que promueva el ahorro y la inversión; promoción del ahorro privado a través de instrumentos financieros que ofrezcan seguridad y rendimientos competitivos a los ahorradores; fortalecimiento de los mecanismos de financiamiento del sistema de seguridad social como medio eficaz para estimular el ahorro interno; consolidación del ahorro público mediante el mantenimiento de finanzas públicas sanas, y de un ejercicio del gasto corriente y de inversión pública que siga criterios de eficiencia social; y uso prudente del ahorro externo sobre bases de complementariedad con el ahorro interno. Como se observa, el Plan Nacional de Desarrollo plantea un esquema claro de las líneas a seguir en materia fiscal en el periodo 1995-2000.

En este aspecto conviene destacar que el autor Norris Clement, al analizar las políticas de desarrollo, señala que “la medición del desarrollo o más concretamente del crecimiento es una tarea difícil debido a la relatividad involucrada y por los juicios sobre valor que deben emitirse con respecto a la calidad de vida, por oposición a la calidad de bienes”.<sup>6</sup>

Por su parte el autor Pierre Betram precisa que “la fiscalidad en los países en vías de desarrollo es más importante que en las sociedades industrializadas, debido a que ésta no sólo asegura la cobertura de los gastos públicos, sino que sirve como instrumento del desarrollo económico”.<sup>7</sup>

Por último, se puede afirmar, de acuerdo con lo anterior, que la política fiscal como instrumento del desarrollo implica: plantear un esquema de justicia tributaria;

<sup>5</sup> *Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000, Diario Oficial de la Federación*, de 31 de mayo de 1995, p. 76.

<sup>6</sup> Norris Clement, *Economía. Enfoque América Latina*, McGraw-Hill, México, 1979, p. 305.

<sup>7</sup> Pierre Betram, *Les systèmes fiscaux*, PUF, Francia, 1981, p. 31

generar efectos económicos redistributivos; procurar el incremento en el número de satisfactores y generar un incremento en la calidad de éstos.

### **Análisis del comportamiento económico**

Conforme a lo señalado, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a partir de su responsabilidad de planear y programar el financiamiento del desarrollo, elabora un diagnóstico del comportamiento económico y proyecta éste en el ejercicio siguiente para precisar la estrategia fiscal a seguir.

La estrategia planteada para el referido periodo incluye las siguientes consideraciones: la experiencia de México y de otros países muestra que el crecimiento económico sostenido sólo es posible cuando se procuran, alcanzan y preservan los equilibrios macroeconómicos fundamentales. Además, es esencial que las políticas que procuran esos equilibrios sean transparentes y estables para que tengan credibilidad y ofrezcan certidumbre a la población. Para que la situación macroeconómica permita una expansión sostenida de la actividad económica y del empleo, se requiere contar con finanzas públicas sanas, con una política cambiaria que coadyuve a la competitividad de la economía y al equilibrio de la balanza de pagos, y con una política monetaria conducente a la estabilidad de precios.

Los elementos de esta estrategia son: disciplina fiscal; control de la contabilidad gubernamental; base de ingresos suficiente y permanente, compatible con el sostenimiento de finanzas públicas sanas; mejoramiento de la administración tributaria para propiciar un mayor cumplimiento de las obligaciones fiscales; aumento en el universo de los contribuyentes y aseguramiento de un financiamiento equilibrado de las actividades públicas.

Los indicadores macroeconómicos que se consideran son, entre otros, los siguientes: crecimiento del producto interno bruto, nivel del incremento anual promedio del índice nacional de precios al consumidor, precio promedio del petróleo, situación de la balanza de pagos, endeudamiento neto externo, tipo de cambio, costo porcentual promedio, etcétera.

Una vez que se definen los criterios económicos, el esquema normativo puede plantearse y éste a su vez genera el diseño de los proyectos legislativos.

### **Concertación y consulta**

Los diversos sectores que participan en las actividades económicas, ocupados en la constante revisión de su ámbito de acción y participando en las decisiones gubernamentales, comparten con las autoridades los planteamientos sobre situaciones específicas para analizar propuestas.

Los sectores involucrados incluyen, entre otros, a los sujetos pasivos de las normas fiscales, a los docentes e investigadores en la materia, a los investigadores en materia económica y social y a los expertos en interpretación judicial.

Se destaca que en algunos aspectos los integrantes de la administración hacendaria, encargados de la aplicación de las normas fiscales, plantean modificaciones con base en su experiencia operativa. Adicionalmente, la firma del Tratado de Libre Comercio ha generado diversas modificaciones derivadas de la incorporación de México a los mercados internacionales, lo que constituye el mecanismo de engarce de este tipo de tratados con la legislación mexicana.

La identificación de los problemas de aplicación, de interpretación, o de operación administrativa de las normas es analizado por los órganos competentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a fin de elaborar un esquema de solución jurídica a la problemática planteada, que se integra por un documento de trabajo en el que se señala el texto vigente, su problemática o las circunstancias que impulsan su modificación y el texto que se propone, así como el análisis de las consecuencias o efectos que, en su caso, es previsible que genere ésta, para considerarlas en las decisiones que se tomen.

### **Decisión**

La decisión es una opción que involucra los conceptos de viabilidad económica, jurídica, política y social. Conjuguar estas variables es un atributo del poder de decisión. Expertos en estos temas han señalado que “la definición de alternativas dependerá siempre de elegirse aquellas que presenten un mayor grado de eficacia y conveniencia”.<sup>8</sup>

Lo más importante de esta parte es que las decisiones que se tomen tienen las siguientes características: quien las toma es el órgano de Poder Ejecutivo responsable de estas políticas, el secretario de Hacienda y Crédito Público; la estructura de todas las decisiones tiene congruencia y consistencia jurídica, es decir, armonía, lo que significa tender al objetivo que se pretende alcanzar; se presentan con un alto contenido de negociación con los sectores involucrados; se prevé la factibilidad o posibilidad de ejecutarse, tanto en el aspecto de la capacidad de los órganos encargados de aplicar las normas emitidas del Congreso, como de los instrumentos técnico-operativos que se requieren para hacerlos efectivos.

### **Elaboración material de la iniciativa**

De las nueve fuentes de ingresos que prevé la Ley de Ingresos de la Federación, una de ellas lista las relativas a contribuciones, clasificándolas en cuatro: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

De acuerdo con estas fuentes de ingresos y conforme a lo dispuesto en la Constitución Política, las contribuciones se establecen en la ley. Las leyes fiscales son las siguientes, con contenido genérico: Ley de Ingresos de la Federación,<sup>9</sup> Código Fiscal de la Federación, Ley Aduanera y Ley de Coordinación Fiscal; y de contenido específico: Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto al Activo,

<sup>8</sup> José Sáenz Arroyo, *et al.*, *Técnica legislativa*, Porrúa, México, 1988, p. 12.

<sup>9</sup> En esta ley se establece el impuesto sobre rendimientos petroleros.



Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto sobre la Prestación de Servicios Telefónicos, Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles,<sup>10</sup> Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, Ley del Impuesto sobre Servicios Expresamente Declarados de Interés Público —en los que intervengan empresas concesionarias de bienes de dominio directo de la nación—, Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, Ley del Impuesto de Importación y Ley del Impuesto de Exportación.

Para hacer el planteamiento de modificación de las leyes fiscales se realizan proyecciones y estimaciones y se hacen los cálculos económicos correspondientes a fin de plantear, conforme a la tendencia que muestra cada sector económico, adecuaciones de alta rentabilidad para el financiamiento del desarrollo.

La política fiscal permite definir si es más rentable y viable revisar los gravámenes al ingreso, al consumo, o si cierta política o tendencia ha sido eficiente aumentando las tasas, ampliando la base gravable o definiendo nuevas fuentes contributivas.

En la elaboración de las leyes fiscales, estas opciones de política económica se describen en la exposición de motivos de cada iniciativa, mismas que explican el contenido normativo del proyecto.

El diagrama de instrucciones o lineamientos formulados en el Plan Nacional de Desarrollo y el Programa de Financiamiento del Desarrollo van identificando los textos de los artículos que deben modificarse.

Asimismo, se verifica que los planteamientos económicos se enmarquen en lo dispuesto por el artículo 31 constitucional, así como que la fuente gravable se ajuste a los principios de competencia, legalidad y respeto a las garantías individuales.

Por último, el proyecto que se elabora se correlaciona con los ordenamientos legales a fin de guardar congruencia con el marco normativo mexicano; se elabora un esquema de correlación de textos, ya que a partir de una decisión económica pueden ser diferentes leyes fiscales las que se deben modificar, y se efectúa la revisión sistemática a fin de que haya homogeneidad y simetría en las propuestas.

En esta parte del procedimiento, que consiste en elaborarlo materialmente, se aplican las reglas de técnica legislativa. Esta etapa incluye el diseño del proyecto, la redacción específica de las normas jurídicas, la esquematización de la regulación, y la preparación de la iniciativa.

El diseño del proyecto comprende la definición sistemática del orden de los títulos, de los capítulos y de los artículos. Atendiendo a que la redacción de las normas jurídicas es la parte medular del proceso ya que los principios aplicables al fondo y a la forma de las mismas expresan la estructura lingüística de la norma jurídica.

Al respecto, Fritz Newmark señala que “en la estructura de las normas, los principios jurídico-tributarios son: congruencia, sistematización de las medidas tributarias, transparencia y practicabilidad de las medidas fiscales”.<sup>11</sup>

<sup>10</sup> Esta ley se abrogó a partir de 1996.

<sup>11</sup> Fritz Newmark, *Introducción a la imposición*, Instituto de Investigaciones Fiscales, Madrid, 1974, p. 399.

En relación con estos temas, otros autores como Pérez de Ayala se refieren a la técnica de las ficciones, ya que “el legislador al elaborar el supuesto o hecho legal procede por abstracción de una realidad prejurídica [...] para que la norma jurídica cumpla con sus fines como instrumento de organización social [...] es preciso que alcance cierto grado de certeza en sus definiciones normativas o de su eficacia o viabilidad aplicativa”.<sup>12</sup>

En este aspecto se puede precisar que la eficacia de una disposición legal depende de cuatro elementos: diseño adecuado de la norma a la realidad que regula; estructura operativa precisa y clara; enlace regulatorio convenientemente engarzado y difusión y control de su eficacia.

La esquematización del proyecto comprende la ordenación material del mismo. En relación con este aspecto, las definiciones de práctica legislativa han recomendado el empleo de la técnica de paquete en la presentación de la iniciativa, que consiste en integrar en un solo proyecto de iniciativa las diferentes leyes fiscales que se modifican. Dicho proyecto se integra con lo siguiente: exposición de motivos; listado de artículos que se modifican y su contenido, disposiciones de vigencia anual y artículos transitorios.

El paquete que se integra con la iniciativa de ley de ingresos y la llamada ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, se conoce como “paquete fiscal”.

La razón de utilizar la técnica de “paquete” deriva de la posibilidad de analizar en su conjunto en forma sistemática y simultánea las normas jurídicas, a fin de entender las medidas en su conjunto y no en forma aislada. Adicionalmente, esta técnica asegura la realización de un solo procedimiento legislativo.

Como se observa, en la elaboración de las iniciativas fiscales el Poder Ejecutivo realiza un proceso de revisión y análisis, contando con los recursos de información económica que requiera de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En el ejercicio de esta responsabilidad compartida con el Poder Legislativo, el Ejecutivo cumple presentando la iniciativa correspondiente, que es una propuesta que se somete a la soberanía nacional para poder convertirse en la voluntad popular plasmada en ley.

## **Expedición de la ley**

---

La Iniciativa de Ley de Ingresos y de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga diversas Disposiciones Fiscales es el punto de partida que inicia la aplicación del proceso legislativo.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 73, fracción VII de la Constitución, es facultad del Congreso de la Unión “imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto”, y el artículo 72 de la Constitución establece en el inciso *h*) que “la formación de las leyes o decretos puede comenzar indistin-

<sup>12</sup> Pérez de Ayala, *Las ficciones de derecho tributario*, Derecho Financiero, Madrid, 1978, p. 119.

tamente en cualquiera de las cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados”. De acuerdo con lo anterior, en el caso de iniciativas fiscales, la cámara de origen es la de diputados.

Por otra parte, en el artículo 74, fracción IV de la Constitución se señala que es facultad exclusiva de la Cámara de Diputados “examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación [...] discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlos”. La disposición constitucional prevé así el orden en que deben discutirse los proyectos que se sometan a consideración del Poder Legislativo, precisando que primero se discutan las contribuciones que deben decretarse para cubrir el presupuesto.

La Cámara de Diputados, órgano ante el cual se presentan las iniciativas, se integra por quinientos diputados, de los cuales trescientos son de mayoría relativa y doscientos de representación proporcional, que se eligen cada tres años.

El Congreso de la Unión celebra dos periodos ordinarios de sesiones, del 1 de septiembre al 15 de diciembre y del 15 de marzo al 30 de abril.

En el caso del primer año de gobierno, el plazo del primer periodo de sesiones puede extenderse hasta el 31 de diciembre de ese año. En materia fiscal, atendiendo al principio de anualidad, las iniciativas en materia fiscal se presentan en el primer periodo de sesiones del Congreso, a más tardar el 15 de noviembre o del 15 de diciembre tratándose del primer año de gobierno. Este principio previsto en la Constitución no impide que tratándose de leyes fiscales distintas a la Ley de Ingresos, éstas puedan presentarse en el segundo periodo ordinario o en un periodo extraordinario.

Al presentar el Poder Ejecutivo sus iniciativas, éstas son analizadas, discutidas y, en su caso, aprobadas por el Poder Legislativo. Este procedimiento incluye las siguientes etapas: comparecencia del secretario de Hacienda y Crédito Público ante la Cámara de Diputados para explicar las iniciativas y para dar respuesta a las preguntas que se le formulen; turno a la Comisión de Hacienda para el análisis de la iniciativa y preparación del proyecto de dictamen; examen, discusión y aprobación por el pleno de la Cámara de Diputados, con la posibilidad de modificaciones, en su caso, en tribuna; votación del dictamen con minuta; aprobación y envío a la Cámara de Senadores o reenvío a la Comisión de Hacienda para su reformulación. En la Cámara de Senadores, el procedimiento es similar e incluye turno a la Comisión de Hacienda, análisis y preparación de dictamen con minuta, análisis, discusión y votación en la Cámara de Senadores y envío al Ejecutivo para su promulgación.

### **Comparecencia**

Para la comparecencia que efectúa el secretario de Hacienda y Crédito Público, se prepara un acuerdo entre las diferentes fracciones parlamentarias a fin de organizar el empleo de tiempo entre la exposición y las preguntas que se formulen al mismo.

La fecha en que se programa la comparecencia considera un plazo prudente entre la presentación de la iniciativa y ésta, con el objeto de permitir a los diputados conocer y analizar el contenido de las iniciativas y formular las preguntas que estimen convenientes.

### **Análisis y formulación del dictamen**

Después de recibidas las iniciativas se expide un acuerdo de trámite que da por recibidas las iniciativas y determina que se turnen a la Comisión de Hacienda y Crédito Público para su análisis y elaboración del dictamen correspondiente.

Al respecto, el artículo 71 constitucional señala que “las iniciativas presentadas por el presidente de la República, por las legislaturas de los Estados o por las diputaciones de los mismos, pasarán desde luego a Comisión”.

Las fracciones parlamentarias que integran la Cámara de Diputados corresponden a cada uno de los partidos políticos. Cada una de ellas está representada en la Comisión y participa en la elaboración de la Ley de Ingresos de la Federación, así como de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga diversas Disposiciones Fiscales.

La elaboración del dictamen de ley lo realiza la Comisión de Hacienda y Crédito Público y su contenido consiste en la explicación de la aceptación o del rechazo de la propuesta formulada por el Ejecutivo y el contenido de cada uno de los artículos que se modifican con el texto que la Comisión propone, para su aprobación al pleno.

El dictamen constituye un documento esencial para los órganos encargados de interpretar los textos legales, ya que en él se contienen las explicaciones relativas a las modificaciones a la iniciativa que la Comisión propone al pleno de la Cámara y los razonamientos y justificación de las mismas.

### **Examen y discusión**

El dictamen es discutido por la asamblea en pleno, en la fecha prevista para tal efecto por la cámara, procediendo después a la votación. El procedimiento de discusión y votación es el siguiente: en la sesión programada para analizar las iniciativas se lee el dictamen y en su caso el voto particular; el presidente de la cámara forma una lista de los individuos que deseen hacer uso de la palabra en contra y otra de los que la pidan a favor. Esta lista se lee íntegra antes de iniciar la discusión.

Todo proyecto de ley se discute primero en lo general —es decir, en su conjunto— y luego en lo particular cada uno de los artículos. Los miembros de la cámara hablan alternativamente en contra y en pro, iniciándose la discusión por el primero de los miembros inscritos para hablar en contra.

Sobre el análisis en el pleno es importante señalar que, sin existir normas escritas sobre esta materia, es recomendable, en caso de hacer alguna propuesta que

no fue presentada ante la comisión que elaboró el dictamen, analizarla en el marco integral de la propuesta formulada por la comisión; que se justifique por que obedezca a información de última hora o a circunstancias especiales; que se justifique o en su caso que resulte necesaria para dar mayor claridad a la norma o para corregir algún error o defecto en la elaboración del dictamen.

Para dichos casos existe una disposición específica de la Ley de Ingresos en la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal que en su artículo 22 prevé que a toda proposición de aumento o creación de partidas al proyecto de presupuesto deberá agregarse la correspondiente iniciativa de ingreso si con tal propósito se altera el equilibrio presupuestal. Esta correlación es importante ya que una propuesta hecha al presupuesto repercutiría en la Ley de Ingresos de la Federación.

Todas las iniciativas de ley que consten de más de treinta artículos pueden ser discutidas y aprobadas por libros, capítulos, secciones o párrafos en que se dividan. Si en lo particular sólo se impugnan ciertos artículos, se vota individualmente sobre el resto de los preceptos, dejando para discusión los restantes; antes de cerrarse la discusión en lo general y en lo particular, pueden hablar hasta seis miembros en favor y seis en contra.

### **Votación del dictamen con minuta**

El presidente de la cámara pregunta si el proyecto está suficientemente discutido, y si lo está se procede a la votación, primero en lo general y luego en lo particular; la votación de los proyectos de leyes es nominal, es decir, cada diputado indica su nombre y el sentido de su voto.

### **Envío a la Cámara de Senadores<sup>13</sup>**

La minuta que se integra con el contenido de los textos aprobados, incluidas aquellas modificaciones hechas en tribuna, se envía a la Cámara de Senadores, que es cámara revisora.

De la minuta se da cuenta a la asamblea y ésta es enviada a la Comisión de Hacienda para la elaboración del dictamen correspondiente.

El texto del dictamen elaborado por la comisión se somete a discusión al pleno de dicha cámara. Como cámara revisora, en caso de que no se votara a favor, tendría

<sup>13</sup> La Cámara de Senadores se integra por 124 senadores, cuatro por cada estado y cuatro por el Distrito Federal; de ellos tres son electos por el principio de mayoría relativa y uno es asignado a la primera minoría. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 56 constitucional, para cada entidad federativa los partidos políticos deberán registrar una lista con tres fórmulas de candidatos. La senaduría de primera mayoría le será asignada a la fórmula de candidatos que encabece la lista del partido político que, por sí mismo, haya ocupado el segundo lugar en número de votos de la entidad de que se trate. Los senadores duran en su encargo seis años.

que reenviarse a la cámara de origen con las modificaciones propuestas a efecto de que volviera analizarse por ésta.

Al respecto, es necesario recordar que el artículo 72 constitucional prevé el procedimiento intercameral de análisis y revisión de las iniciativas.

En relación con el procedimiento de análisis y votación, las reglas señaladas para la cámara de origen son comunes a ambas cámaras.

Votado el proyecto por la cámara revisora se firma por los presidentes de ambas cámaras y por un secretario de cada una de ellas.

## Envío al Ejecutivo

Las leyes votadas por el Congreso General se expiden bajo la siguiente fórmula: “El Congreso de los Estados Unidos Mexicanos decreta: (aquí texto de ley o decreto).”

Este texto es remitido al Ejecutivo Federal para completar su procedimiento, ya que se requiere la promulgación y publicación de la misma para que puedan ser aplicadas por la autoridad y para que exista la obligación de obedecerlas.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 72 constitucional, el Ejecutivo cuenta con un plazo de diez días para ejercer su derecho de veto. Lo anterior se justifica ya que aunque la iniciativa de este tipo de leyes es presidencial, es posible que el Poder Legislativo pudiera imponer al Ejecutivo normas que, a juicio de éste, hicieran no viable el proyecto económico en su conjunto, lo que generaría dificultades en el ejercicio de esta facultad presidencial.

La promulgación es facultad del Poder Ejecutivo de conformidad con lo dispuesto por los artículos 72 y 89 fracción I de la Constitución.

El autor Felipe Tena Ramírez señala que

Promulgar (*pro vulgare*) significa etimológicamente llevar al vulgo, a la generalidad, el conocimiento de una ley [...]. Por la promulgación el Ejecutivo autentifica la existencia y regularidad de la ley, ordena su publicación y ordena a sus agentes que la hagan cumplir [...], en esa virtud la ley se hace ejecutable, adquiere valor imperativo, carácter que no tenía antes de pasar de la jurisdicción del Congreso a la del Ejecutivo.

La promulgación se realiza mediante un decreto que se expide por el Ejecutivo, el cual contiene el texto aprobado por el Congreso, mismo que debe ser refrendado por el secretario de Gobernación exclusivamente, ya que se trata de un acto de su competencia.

El autor citado continúa diciendo:

No obstante la ley promulgada no es obligatoria todavía para la generalidad mientras ésta no quede notificada de su existencia... La publicación es, pues, el acto del Poder Ejecutivo por el cual la ley votada y promulgada se lleva al conocimiento de los habitantes, mediante un acto que permite a cualquiera el conocimiento de la ley y que establece para lo futuro la presunción de que la ley es conocida por todos.<sup>14</sup>

<sup>14</sup> Felipe Tena Ramírez, *op. cit.*, pp. 461 y 462.

Las leyes fiscales se publican en el *Diario Oficial de la Federación*. En las mismas se prevé la entrada en vigor que por regla general es el 1 de enero del año siguiente, aunque en algunos casos se prevén fechas distintas. Adicionalmente, y en el ámbito de sus facultades, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuenta con programas de edición, distribución y difusión de las leyes fiscales.

## TRATADOS INTERNACIONALES

---

### Marco constitucional

---

La ley es la fuente formal de la obligación de contribuir a los gastos públicos. Sin embargo, en los últimos diez años la posición de México en el ámbito internacional ha generado que se recurra a la fuente de derecho internacional denominada *tratados* para regular circunstancias específicas de contribuyentes.

Así, la incorporación de México a los mercados internacionales, que ha derivado del movimiento intenso de capitales y de personas, ha desarrollado una de las fuentes del derecho fiscal que hasta hace pocos años se limitaba a tratados de asistencia administrativa. Conforme a lo anterior, de 1990 a la fecha, México ha celebrado 15 convenios para evitar la doble tributación.

El ejercicio de la facultad del Ejecutivo para celebrar dichos convenios se funda en el artículo 133 constitucional, que señala: “Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma y que se celebren por el presidente de la República, con la aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión.”

Por otra parte, el artículo 89, fracción X, señala como facultad del Ejecutivo Federal: “Dirigir la política exterior y celebrar tratados internacionales, sometiéndolos a la aprobación del Senado.”

### Tipos de tratados y convenios en materia fiscal

---

De conformidad con el artículo 2º de la Ley para la Celebración de Tratados, éstos pueden ser tratados o convenios internacionales y acuerdos interinstitucionales. Los primeros se suscriben por el Ejecutivo Federal y los acuerdos se firman por los titulares de las instituciones de cada país.

En México existen convenios para evitar la doble tributación y acuerdos de intercambio de información, así como acuerdos en materia aduanera. Se destaca que en varios casos los convenios para evitar la doble tributación incluyen también los temas de intercambio de información.

## Procedimiento para la celebración de tratados

---

En la formulación de este tipo de ordenamiento se requiere un análisis de los movimientos de capital y personas entre México y los países con los que se pretende celebrar el tratado; identificación del marco internacional en el cual se celebran este tipo de tratados, puede ser el caso de un convenio con la Organización para el Comercio y el Desarrollo Económico (OCDE) para iniciar el contacto con el país correspondiente; definición de los aspectos generales en los que hay total coincidencia con el texto de la OCDE y de aquellos temas de negociación específica; elaboración material del texto; firma por el Ejecutivo Federal; ratificación del Senado; promulgación y publicación y, por último, intercambio de notas para notificar que todos los requisitos constitucionales se han cumplido y que se inicia la vigencia.

## Características de estas disposiciones

---

- a) Se celebran con cada uno de los países y contienen en su mayoría disposiciones tipo y otras específicas.
- b) Se aplica a impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, exigibles por cada uno de los Estados contratantes, de sus entidades federativas o de sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, cualquiera que sea su sistema de exacción.
- c) Se desarrollan a partir del concepto de residencia.
- d) Algunos incluyen un protocolo, documento que contiene precisiones o aclaraciones sobre el tema.
- e) Se prevén las reglas sobre la entrada en vigor y sobre la forma de concluir el mismo.

## Integración al sistema jurídico mexicano

---

Como se ha señalado, la Constitución prevé la existencia de este tipo de normas jurídicas, cuyo desarrollo ha sido intenso a partir de 1990.

Además de la Constitución, el Código Fiscal de la Federación, la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal y la Ley del Impuesto sobre la Renta contienen disposiciones que sirven de punto de conexión entre el derecho internacional y el derecho fiscal nacional.

El artículo 1º del Código Fiscal señala que:

Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte.



El artículo 9º, último párrafo del mismo ordenamiento, señala que tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acredita ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes.

El artículo 63, último párrafo de dicho código señala que:

Mediante acuerdo de intercambio de información, suscrito por el secretario de Hacienda y Crédito Público, se podrá suministrar información a la autoridades fiscales de países extranjeros, siempre que se pacte que la misma sólo se utilizará para efectos fiscales y se guardará el secreto fiscal correspondiente por el otro país de que se trate.

Por otro lado, la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación señala en su artículo 20, fracción I, inciso b), que es competencia de las secciones del Tribunal Fiscal resolver los juicios en los que la resolución impugnada se encuentre fundada en un tratado o acuerdo internacional para evitar la doble tributación o en materia comercial, suscrito por México o cuando el demandante haga valer como concepto de impugnación que no se hubiera aplicado en su favor alguno de los referidos tratados o acuerdos.

La Ley del Impuesto sobre la Renta establece en el artículo 4-A que los tratados internacionales que establecen cargas menores o excepciones distintas a las previstas en esta ley, sólo se aplicarán cuando el contribuyente acredite la residencia en el país de que se trate, en los términos del propio tratado.

Al respecto conviene señalar que el autor Richard Doernberg señala que

virtualmente cada país especifica las reglas fiscales que rigen el tratamiento de sus residentes y ciudadanos que operan en su país. Así, mientras los sistemas fiscales difieren de país en país hay algunas similitudes básicas y entendimientos [...] Las transacciones internacionales pueden agruparse en dos grandes categorías: las internas y las externas. Estos términos se refieren al tratamiento fiscal de residentes y ciudadanos de ese país que hacen negocios o invierten en el extranjero y al tratamiento fiscal a los contribuyentes extranjeros que hacen negocios o invierten en ese país.<sup>15</sup>

## DISPOSICIONES REGLAMENTARIAS

---

La estructura jurídica de la relación jurídico-tributaria y la armonización de todos sus elementos para hacer de estas disposiciones normas efectivas, ha generado el desglose de la regulación a otros instrumentos jurídicos complementarios a la ley.

Este tipo de ordenamiento ha ido paulatinamente reduciendo su campo de aplicación debido a un desarrollo de la normatividad administrativa y considerando que la gran mayoría de las disposiciones operativas o técnicas que expide la secretaría no requieren, dada su naturaleza, de un instrumento jurídico de tan alta

<sup>15</sup> Richard Doernberg, *International Taxation in a Nut Shell*, West Publishing Company, EUA, 1988, pp. 6-9.

jerarquía y considerando, por último, que en algunos de ellos se trata de ajustes a tablas o a datos que son materia instrumental y no decisiones de política fiscal, por lo que su contenido se incluye en las Reglas Generales.

## Decretos y acuerdos presidenciales

---

El Código Fiscal de la Federación en el artículo 39 dispone:

El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general, podrá:

I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones o sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

II. Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago, y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, la base, la cuota o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

III. Conceder subsidios o estímulos.

Las resoluciones que conforme a este artículo dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados.

De este artículo se desprende lo siguiente:

- a) Este tipo de ordenamiento es de competencia exclusiva del Ejecutivo Federal, depositado por disposición del artículo 80 de la Constitución en el presidente de los Estados Unidos Mexicanos.
- b) Pueden preverse los siguientes tipos de actos fiscales: condonar o eximir; conceder el pago a plazo, diferido o en parcialidades, lo anterior siempre en caso de circunstancias económicas o de la naturaleza que generen situaciones desfavorables para los contribuyentes.
- c) Puede contener medidas de administración, control o forma de pago y procedimientos para facilitar el cumplimiento.
- d) En el caso de facilidades no es posible variar las disposiciones legales sobre sujeto, objeto, base, cuota, tasa o tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones.
- e) Las resoluciones en esta materia deben señalar la contribución (salvo en el caso de estímulos), el monto o proporción del beneficio, los plazos y requisitos.
- f) Las disposiciones que regulan o modulan problemas inmediatos de atención urgente, en los que razones económicas o de catástrofes o problemas de salud pública los justifican.

- g) Aunque en materia reglamentaria no existen reglas sobre este tema, este tipo de disposiciones se expiden a través de acuerdos o decretos presidenciales.

Estos ordenamientos se expiden con base en la facultad constitucional del Ejecutivo Federal prevista en el artículo 89, fracción X.

Este tipo de normatividad tiene las siguientes características: resuelve casos específicos cuya problemática no puede esperar a otro tipo de ordenamiento; su vigencia es generalmente temporal; los sujetos normados corresponden a sectores identificados al efecto y se justifican por darse en circunstancias muy específicas.

Independientemente de esta facultad, el presidente de la República cuenta con otras facultades genéricas en la materia. Al respecto, el autor Raúl Rodríguez Lobato se refiere al decreto-ley o decreto delegado que se da cuando “la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo, ante situaciones consideradas graves para la tranquilidad pública, para asumir la responsabilidad de dictar disposiciones transitorias para hacer frente a tal situación”.<sup>16</sup>

## Reglamentos

---

El artículo 89 constitucional dispone que son facultades y obligaciones del presidente, entre otras, las siguientes: “Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.”

Los reglamentos fiscales contienen disposiciones que desarrollan conceptos de la ley, es decir, los elementos inmediatos de la regulación para proveer en la esfera administrativa a la exacta aplicación de la misma. En esta materia hay interpretación estricta de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sobre el contenido de esta disposición y su extensión.

Este tipo de ordenamiento incluye disposiciones que tienen las siguientes características: estabilidad media; definición de criterios; descripción en detalle de la forma de cumplimiento de las obligaciones establecidas en ley; vinculación directa a la ley; remisión directa de la ley al reglamento.

No hay limitación en el número de reglamentos que se pueden expedir por ley. Una ley puede tener varios reglamentos.

## DISPOSICIONES ADMINISTRATIVAS

---

La ley es la fuente formal, por excelencia, del derecho fiscal; sin embargo, dada la evolución de la normatividad administrativa, resulta más abundante, preciso y

<sup>16</sup> Raúl Rodríguez Lobato, *Derecho fiscal*, Harla, México, 1983, p. 17.

específico, desde el punto de vista operativo, el contenido de esas disposiciones que el de las leyes fiscales. El autor Raúl Rodríguez Lobato señala:

En México la única fuente formal del derecho fiscal es la ley, como se desprende del contenido del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política del país [...] No obstante lo que hemos dicho, es innegable que paralelamente a la ley, las demás fuentes formales tienen relevancia en el proceso creativo de las normas jurídicas tributarias.<sup>17</sup>

## Antecedentes y justificación de este tipo de normatividad

---

La regulación en materia fiscal ha ido evolucionando a lo largo de la historia jurídica mexicana, destacando que durante el siglo XIX hubo un gran desarrollo del poder reglamentario. Al respecto baste señalar la multiplicidad de circulares, oficios o reglamentos que se expedían para regular las relaciones fiscales.

Es necesario precisar que durante el siglo XIX, el Estado orientó su recaudación básicamente a los impuestos indirectos referidos al comercio, además de haber pasado por un periodo de desintegración y falta de control nacional de las finanzas públicas, por lo que se requerían múltiples ajustes para su operación. Al respecto, el autor Guillermo Floris Margadant señala:

El aspecto fiscal del joven México independiente es deprimente. El derrumbe de la minería, por inundación de los tiros y falta de azogue privó al gobierno de importantes ingresos: diversos estancos lucrativos fueron entregados a la iniciativa privada y el Estado tuvo que recurrir a préstamos forzados, a vender baratamente sus inmuebles estatales y, bajo Juárez, a imprimir papel moneda. El impuesto más importante fue el del comercio exterior que por ser indirecto no es el más recomendable [...] El impuesto sobre la propiedad raíz era muy improductivo [...] El impuesto sobre utilidades [...] y el impuesto sobre rentas no prosperaron.<sup>18</sup>

En contraste, durante el siglo XX se ha desarrollado con mayor amplitud la tendencia a los gravámenes al ingreso, perfeccionándose el concepto de legalidad, afinando la distribución de competencia federal y local, así como los niveles normativos y distribuyendo entre ellos los diversos conceptos normativos que rigen las conductas en materia fiscal. Importantes acontecimientos en materia fiscal han ido diseñando la estructura jurídica vigente. En 1924 se expide la primera Ley del Impuesto sobre la Renta. En 1925, 1933 y 1942 se realizan las convenciones fiscales que desarrollaron los estudios en materia de coordinación fiscal. En 1947 se establece el impuesto sobre ingresos mercantiles. En 1953 se expidió la legislación cédular del impuesto sobre la renta. En 1961 se abrogó el impuesto sobre herencias y legados. En 1978 se expide la Ley de Coordinación Fiscal y en 1980 entra en vigor la Ley del Impuesto al Valor Agregado, derogándose 59 impuestos especiales. En 1986 se crea la base nueva del ISR. En 1990 se establece la indización y, por

<sup>17</sup> Raúl Rodríguez Lobato, *op. cit.*, p. 16.

<sup>18</sup> Guillermo Floris Margadant, *Introducción a la historia del derecho mexicano*, Esfinge, México, 1984, pp. 139 y 140.

último, en 1996 entró en vigor una nueva Ley Aduanera, así como la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación y, en 1997, se iniciará el funcionamiento del Sistema de Administración Tributaria.

Todos estos eventos han ido marcando la necesidad de contar con instrumentos jurídicos que emitidos en el marco de legalidad y teniendo certeza y estabilidad permitan la flexibilidad que la dinámica de los acontecimientos económicos exige a la justicia tributaria. Lo anterior permite afirmar que la dinámica legislativa fiscal contrasta con el sistema jurídico mexicano en que el resto de las ramas del derecho tiene una frecuencia de modificación mucho más moderada que el derecho fiscal, razón por la que es evidente que todos los ordenamientos reglamentarios y administrativos requieran modificarse al mismo ritmo y a veces con mayor frecuencia. Esos ordenamientos son: acuerdos, reglas, circulares y oficios.

## **Acuerdos del secretario de Hacienda y Crédito Público**

---

Los acuerdos y resoluciones del secretario de Hacienda y Crédito Público derivan del ejercicio de facultades específicas establecidas en la Ley de Ingresos o en las leyes fiscales para atender aspectos específicos.

En la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1996 se prevé:

Se faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para otorgar los estímulos fiscales y subsidios siguientes: I. Los relacionados con comercio exterior: *a)* A la importación de artículos de consumo a las regiones fronterizas. *b)* A la importación de equipo y maquinaria a las regiones fronterizas. II. A las cajas de ahorro y sociedades de ahorro y préstamo.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público escuchará para conceder los estímulos a que se refiere este artículo, en su caso, la opinión de las dependencias competentes en los términos de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público expedirá las disposiciones necesarias para el cumplimiento de lo establecido en este artículo en materia de estímulos fiscales y subsidios.

Estos acuerdos tienen las siguientes características: se refieren a cierto propósito específicamente determinado por el legislador; se limita a los subsidios y estímulos; se limita al año en el cual tiene vigencia la Ley de Ingresos; sus conceptos son variables año con año; y su justificación la determinan las circunstancias económicas de cada sector al cual se aplican.

### **Reglas de carácter general**

#### ***Fundamento***

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal establece en el artículo 31, fracción XI que a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos

federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Para asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con base en el artículo 6, fracción XXIV de su Reglamento Interior prevé que el secretario tendrá las siguientes facultades no delegables: ejercer las facultades que las leyes y demás disposiciones legales le confieran a la secretaría para dictar reglas de carácter general en las materias competencia de la misma.

Adicionalmente, las disposiciones legales remiten a las Reglas de Carácter General que expida la secretaría. Estas disposiciones operativas son complementarias, de precisión o de opción. En éstas se incluyen anexos que contienen listas de datos o relaciones, tablas o formas oficiales.

Este tipo de instrumento jurídico tiene su fundamento en las disposiciones legales de los diversos ordenamientos en la materia que se refieren a las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

### *Características*

Las disposiciones contenidas en las reglas tienen las siguientes características: son un complemento de la leyes y reglamentos; requieren ser ajustadas periódicamente; contienen opciones de cumplimiento; contienen flexibilidad en los elementos de cumplimiento (tiempo, modo, forma, plazo, uso de formatos, etcétera).

### *Clasificación de las resoluciones administrativas*

Existen actualmente tres ordenamientos que contienen este tipo de disposiciones administrativas:

- a) Resolución que establece para 1995 reglas de carácter general, aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior.
- b) Resolución que otorga facilidades administrativas a los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan.
- c) Resolución que establece para 1995 reglas fiscales de carácter general relacionadas con el comercio exterior.

Se integra de cuatro partes: considerandos; cuerpo de la resolución, divididos en capítulos por temas; artículos transitorios y anexos.

### **Críticas a estas reglas**

Se ha señalado que esta normatividad genera dispersión, multiplicidad, inestabilidad e inseguridad. La dispersión se da ya que se argumenta que resulta sumamente complicado agrupar todas las disposiciones en la materia. Multiplicidad de orde-

namientos, aunque en realidad pudieran existir varias disposiciones que regularan el mismo tema, como se ha señalado, la resolución miscelánea tiene dos reglas fundamentales de aplicación: las reglas sobre vigencia y aplicación, así como la regla de la opción que en su caso otorguen. Inestabilidad, ya que las normas no se aplican en periodos prolongados. Lo anterior se justifica por el tipo de normas de gran dinámica y, por lo tanto, que requieren de mucha flexibilidad. Lo que opera, en realidad, como una ventaja para los particulares, quienes en caso de detectar, al operar las normas, alguna desviación o desajuste, pueden acudir a la autoridad a solicitar la corrección que se requiera, misma que será analizada y ponderada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual, en caso de estimarla procedente, hará el ajuste correspondiente. Inseguridad, ya que al no poder prever los cambios que puede tener la normatividad o la interpretación que se pueda dar a un precepto o la opción que pueda ser suprimida, etcétera, lo que se justifica dada la naturaleza del tipo de normas que se contienen.

### *Utilidad y perspectivas de este tipo de normatividad*

Su utilidad ha sido probada a través de más de 20 años de operación. Su flexibilidad permite adaptarse con oportunidad, precisión y gran versatilidad a la dinámica de los acontecimientos económicos de los cuales dependen muchas variables que fundan la aplicación de las disposiciones fiscales.

### *Circulares y oficios*

Por último, se incluyen también disposiciones que puede expedir el secretario de Hacienda y los demás niveles de servidores públicos de esa secretaría.

Las disposiciones informativas o las de instrucción con efectos exclusivamente aplicables a las autoridades son materia de oficios y circulares. Se refieren a casos identificados con precisión; se requiere una solución o trámite claramente identificado con cierto tipo o género de contribuyentes; se refieren con frecuencia a normas administrativas, como cambio de domicilio de oficinas o comunicación de firmas, etcétera.

Al respecto el autor Ernesto Flores Savala señala al explicar los principios de administración fiscal que: “Al lado de las leyes deben expedirse circulares y disposiciones que, citando ejemplos, y en la mejor forma posible, aclaren no sólo para los órganos de la administración, sino para el público en general, los principios establecidos en ley”.<sup>19</sup>

<sup>19</sup> Ernesto Flores Zavala, *op. cit.*, p. 148.

## CONCLUSIONES

---

- a)* La estructura normativa en materia fiscal se inicia a nivel constitucional. La Ley Fundamental otorga al Poder Legislativo la facultad de expedir las leyes conforme a las cuales se obliga a pagar impuestos.
- b)* El principio de legalidad de las contribuciones se entiende en sus dos sentidos: formal y material. La contribución debe ser establecida por el órgano encargado de dicha función conforme a las disposiciones aplicables y siguiendo las formalidades del procedimiento correspondiente.
- c)* La ley es la fuente formal de la obligación de contribuir a los gastos públicos. Sin embargo, en los últimos diez años la posición de México en el ámbito internacional ha generado que se recurra a la fuente de derecho internacional denominada tratados para normar cierto tipo específico de disposiciones para situaciones particulares.
- d)* La estructura jurídica de la relación jurídico-tributaria y la armonización de todos sus elementos para hacer de estas disposiciones normas efectivas, ha generado el desglose de la regulación a otros instrumentos jurídicos complementarios a la ley.
- e)* La ley es la fuente formal del derecho fiscal; sin embargo, dada la evolución de la normatividad administrativa, el contenido de este tipo de disposiciones resulta más preciso y específico desde el punto de vista operativo. Sin estas normas la ley estaría limitada en su aplicación.
- f)* Por último, tanto los tratados, los reglamentos y acuerdos del presidente de la República, los acuerdos y reglas del secretario de Hacienda y Crédito Público y las circulares y oficios de los demás servidores públicos de dicha secretaría, constituyen el conjunto de disposiciones aplicables en materia fiscal y fortalecen y complementan la aplicación de la ley.