

LA VALIDEZ DE LAS CIRCULARES DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, RELATIVAS AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

EDUARDO DE IBARROLA

La reciente vigencia (1o. de enero de 1980) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) y de su Reglamento (RIVA) ha originado la necesidad de que el Fisco Federal vaya adaptando sobre la marcha, las características de este novedoso tributo a los requerimientos de las diversas ramas de las actividades económicas a las que les es aplicable, con objeto de lograr una adecuada política fiscal.

Para ello la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) ha optado por un doble camino, cuya clasificación convencional basamos en el aspecto jurídico-formal de las disposiciones que para dicho propósito se han expedido.

El primer grupo de disposiciones lo integrarían los Decretos, Acuerdos, Oficios-Circulares y Oficios que han emitido el Presidente de la República, el Secretario de Hacienda y Crédito Público, y otros funcionarios de esta dependencia, y que abierta y expresamente gozan de las importantes características de ser de alcance general y además creadoras de derechos en favor de los causantes, por lo que en consecuencia han sido publicadas en el Diario Oficial de la Federación (D.O.)

En resumen, las disposiciones de este tipo, en vigor a la fecha (22 de julio de 1980) son las siguientes:

DISPOSICIÓN	AUTORIDAD	FECHA DE PUBLICACIÓN EN EL DIARIO OFICIAL
Decreto que concede Crédito en Inventarios y Exenciones en Impuesto al Valor Agregado.	C. Presidente de la República.	7-XII-1979
Resolución que establece y deroga disposiciones administrativas de carácter fiscal. <sup>1</sup>	C. Secretario de Hacienda y Crédito Público.	12-III-1980

DISPOSICIÓN	AUTORIDAD	FECHA DE PUBLICACIÓN EN EL DIARIO OFICIAL
Oficio - Circular Número 301-97131 BIS, por el que se dan las instrucciones para el cobro del impuesto al valor agregado con motivo de la importación y la forma oficial de ajuste y liquidación de impuesto por esta importación.	C. Director General de Aduanas de la SHCP.	31-XII-1979
Oficio - Circular Número 301-97791 con el que el C. Director General de Aduanas da a conocer la relación de bienes tangibles que, conforme al oficio 343-II-70660 de la Dirección del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, no causarán el impuesto al valor agregado con motivo de su importación.	C. Director General de Aduanas de la SHCP.	2-I-1980
Oficio - Circular Número 301-97790 mediante el cual se da a conocer el procedimiento para el pago del impuesto al valor agregado en las importaciones de "artículos ganchos".	C. Director General de Aduanas.	11-I-1980

Estas disposiciones, al ser resoluciones administrativas de carácter general, creadoras de derechos y obligaciones en favor de los particulares a quienes les son aplicables, gozan de presunción de validez según lo

<sup>1</sup> Esta Resolución conocida como la "Circular Miscelánea" derogó las disposiciones relativas al IVA, publicadas en los Diarios Oficiales de fecha 17-I-80; 24-I-80; 31-I-80; 4-II-80; 12-II-80; 10-III-80; 13-III-80 y 24-III-80. La mayor parte del contenido de estos ordenamientos quedó comprendida en aquélla.

dispuesto por el artículo 89 del Código Fiscal de la Federación (CFF), y en caso de que adolecieren de algún vicio que pudiera originar su invalidez, las Autoridades podrán revocarlas en cualquier momento, pero si algún causante se hubiere beneficiado en lo individual con el contenido de la disposición nula, para podersele privar de efectos, será necesaria la promoción de un juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, entablado por las autoridades en contra del causante beneficiado (Art. 94 CFF).

Lo anterior es de suma importancia en lo que a la seguridad jurídica se refiere, ya que algunas de dichas disposiciones, e inclusive el RIVA contienen normas que van más lejos del texto expreso de la Ley y de lo que podría considerarse como una interpretación ortodoxa de la misma, lo que provoca frente al principio de la autoridad formal de la ley y de su supremacía jerárquica, la nulidad de los actos jurídicos de jerarquía inferior que se apartan de su fundamento legal.<sup>2</sup>

Esta situación otorga a los particulares que se acogen a los beneficios de actos administrativos que por rebasar su fundamento son nulos, un mayor grado de seguridad jurídica, pues para verse privados de los beneficios otorgados, será necesario que los posibles afectados sean oídos y vencidos en juicio.

Ahora bien, el máximo grado de seguridad jurídica se alcanza cuando el particular se acoge a los beneficios de actos administrativos que son válidos tanto en su forma como en su contenido. Por ello, consideramos de mayor eficacia que las autoridades hagan uso de las llamadas "facultades discrecionales", en lugar de que modifiquen el texto de las leyes mediante excesos en la facultad reglamentaria, pues los actos así emanados están viciados de nulidad.

Claro está que las facultades discrecionales requieren de un debido fundamento legal y además de situaciones que en realidad las ameriten y justifiquen, aunadas al hecho de que en materia impositiva, el legislador deberá respetar en todo caso el principio constitucional de que los elementos esenciales de las contribuciones deben establecerse me-

<sup>2</sup> Como un claro ejemplo del "exceso" de la facultad reglamentaria en la materia que nos ocupa tenemos el caso de lo establecido por el artículo 14, fracción XIV de la LIVA, que señala que no se pagará el impuesto en la prestación de servicios de carácter profesional, cuando su prestación requiera título conforme a las leyes, por su parte el artículo 32 del RIVA establece que la SHCP publicará listas indicando los servicios de carácter profesional cuya prestación requiera título y a su vez la llamada "Circular Miscelánea" publicada en el D.O. de 27-III-80 que contiene la lista a que se refiere el precepto antes invocado, incluye profesiones que conforme a las leyes no requieren de título, como es el caso —entre otras— de los Licenciados en Administración de Empresas y en Relaciones Públicas. El perjuicio que se causa a este tipo de profesionistas "exentos" es grave, ya que ellos no pueden cargar el impuesto en sus honorarios y así recuperar el IVA que les es trasladado o que pagan en la importación de bienes y servicios gravados.

dian te leyes, o sea a través de actos jurídicos generales, impersonales y abstractos expedidos por el Congreso de la Unión.

El segundo grupo a que hemos hecho referencia, se integraría por una gran variedad de disposiciones emanadas de las autoridades encargadas de la administración del IVA, y que en general tienen las siguientes características:

- a) No han sido publicadas en el D.O.
- b) Normalmente van dirigidas a diversos funcionarios de la Hacienda Pública Federal y en ocasiones también de las Entidades Federativas.
- c) Se invoca como fundamento legal —entre otros preceptos— el artículo 82 del CFF.
- d) Son en su mayor parte, de alcance general, impersonal y abstracto.

Algunas de estas disposiciones, al igual que las del grupo anterior, rebasan los alcances de la LIVA, si bien beneficiando la mayor de las veces a los causantes, también con el terrible agravante de que no han sido debidamente publicadas y de que —según lo dispone su invocado fundamento— *de ellas no nacen obligaciones ni derechos para los particulares.* (Art. 82 CFF).

Debemos advertir que a la fecha sólo hemos tenido acceso a algunas de ellas, ya que por su falta de publicidad no hay forma de saber con absoluta certeza, cuántas y cuáles han sido expedidas.

Suponemos que la razón de existencia de estas disposiciones que son conocidas en el medio fiscal como "criterios", ha sido la de adecuar los efectos del IVA, sobre todo en lo que se refiere a su técnica de aplicación, a las necesidades de determinadas ramas de la actividad económica nacional. Así, han sido expedidos "criterios" relativos a operaciones de financiamiento provenientes del exterior; a la industria de la construcción; a la industria editorial; al transporte terrestre, marítimo y aéreo; a la extracción, beneficio y venta de minerales y a la distribución de gasolina por citar sólo algunos de ellos.

Ahora bien, ya hemos afirmado que la inmensa mayoría, por no decir la totalidad de esos "criterios", están fundamentados entre otros preceptos en el artículo 82 del CFF. Esta norma faculta a los funcionarios fiscales a expedir circulares para dar a conocer a las diversas dependencias el criterio de la autoridad superior que deberán seguir, en cuanto a la aplicación de las normas tributarias, *estableciéndose clara y expresamente que de dichas circulares no nacen obligaciones ni derechos para los particulares.*

También como ya antes se expresó, muchos de esos "criterios" se apartan en mayor o menor medida del texto de la LIVA, modificándola sustancialmente para favorecer a los particulares.

Sin embargo, ¿qué validez tendrán esos "criterios" favorables a los causantes, si tomamos en cuenta que su propio fundamento legal impide que de ellos nazcan derechos para los particulares?

Si afirmamos que las disposiciones clasificadas en el primer grupo otorgan un mayor grado de seguridad jurídica, ya que son oficialmente publicadas y crean derechos a los particulares, además de que su eventual nulidad sólo puede ser declarada en juicio; consideramos en principio que no es dable afirmar lo mismo para las disposiciones del segundo grupo. Ello, basándonos en que esas últimas no son publicadas y al menos atendándonos al fundamento que les es invocado, no crean derechos a los particulares.

De aceptar lo anterior, podríamos llegar a la conclusión preliminar en el sentido de que estos "criterios" al no crear derechos en favor de los particulares, no otorgan ninguna seguridad jurídica y en consecuencia los causantes estarán atentos a que su aplicación sea respetada por las autoridades fiscales.

De la situación así planteada pueden resultar serias y graves contingencias para los causantes que se acojan a los beneficios de dichos "criterios". Supongamos el ejemplo de los financiamientos provenientes del exterior.

El artículo 18 de la LIVA grava como prestación de servicios el caso del mutuo<sup>3</sup> y otras operaciones de financiamiento, señalando como base del impuesto los intereses y toda otra contraprestación distinta del principal que reciba el acreedor.

Sin embargo, en el oficio 361.A.5616 de la Dirección General Técnica de la SHCP, se establece para diversos funcionarios de la propia dependencia, el criterio de aplicación de los artículos 14, fracción VI y 18 de la LIVA, en el sentido de que no se pagará el impuesto por los intereses y toda otra contraprestación distinta del principal, que deriven de operaciones de financiamiento con instituciones, bancos o personas, no residentes en el territorio nacional.

En los términos de la LIVA, los financiamientos provenientes del exterior configuran importaciones de servicios y en consecuencia el IVA debe ser pagado por el acreditado residente en México (Arts. 24 en relación con el 1o. y 4o. de la LIVA), sin embargo, aplicando el "criterio" antes citado, el IVA no se causará (o no deberá pagarse) en este tipo de operaciones.

Ahora bien, ¿qué seguridad jurídica existe al dejar de pagar un impuesto que no se causa o que no debe pagarse con apoyo en una Circular Interna de la SHCP. de cuyo fundamento legal se desprende que no nacen derechos ni obligaciones a los particulares?

<sup>3</sup> Lo que consideramos una falta de técnica jurídica, ya que el mutuo es una enajenación de bienes fungibles (obligaciones de dar) y no una prestación de servicios (obligaciones de hacer.)

En última instancia, corresponderá sólo a las autoridades judiciales la decisión definitiva de alguna controversia que se suscitara sobre el particular, y en ello debemos tomar en consideración los siguientes precedentes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

"CIRCULARES. Las circulares no tienen el carácter de reglamentos gubernativos o de policía, pues en tanto que éstos contienen disposiciones de observancia general que obligan a los particulares en sus relaciones con el poder público, las circulares, por su propia naturaleza, son expedidas por los superiores jerárquicos en la esfera administrativa, dando instrucciones a los inferiores, sobre el régimen interior de las oficinas, o sobre su funcionamiento con relación al público, o para aclarar a los inferiores la inteligencia de disposiciones legales ya existentes; pero no para establecer derechos o imponer restricciones al ejercicio de ellos. 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 sólo pueden obligar cuando son debidamente expedidos, publicados y promulgados. También podría aceptarse que el contexto de una circular obliga a determinado individuo, si le ha sido notificada personalmente; pero si tal circunstancia no se acredita por la autoridad responsable, los actos que se funden en la aplicación de una circular, resultan atentatorios.

Quinta Época: Tomo XXXII, Pág. 471. Cía. "Imperio".

2a. SALA. Apéndice de Jurisprudencia 1975 TERCERA PARTE, Pág. 585, 3a. Relacionada de la JURISPRUDENCIA, "CIRCULARES. NO SON LEYES", en este volumen, tesis 192."

"CIRCULARES, COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. Las circulares no son resoluciones, ni menos aún liquidaciones, sino que son disposiciones expedidas por los superiores jerárquicos en la esfera administrativa, en las que se dan instrucciones a los inferiores sobre el régimen interno de las oficinas, o sobre su funcionamiento con relación al público, o para aclarar a los inferiores la inteligencia de disposiciones legales ya existentes; pero no establecen derechos ni imponen restricciones al ejercicio de ellos. Este criterio se confirma con el contenido del artículo 82 del Código Fiscal de la Federación en vigor, que dice lo siguiente: Artículo 82. Los funcionarios fiscales facultados debidamente, podrán expedir circulares para dar a conocer a las diversas dependencias al criterio de la autoridad superior que deberán seguir,

en cuanto a la aplicación de las normas tributarias. De dichas circulares no nacen obligaciones ni derechos para los particulares". De ahí que las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, no sean competentes para conocer de la legalidad o ilegalidad de las mismas; y es hasta el momento en que se aplique la circular por la autoridad fiscal respectiva en una resolución, en un acto concreto que afecte los derechos de la actora, cuando ésta puede ocurrir al Tribunal Fiscal de la Federación a demandar la nulidad no de la repetida circular, sino del propio acto o resolución que se funde en aquélla, pues como se dejó dicho, las circulares no pueden, por sí mismas, imponer obligaciones a los administrados.

Revisión fiscal 65/1955. Ingenio de Nueva Zelandia, S. A. de C. V. y Otros. Junio 6 de 1968. 5 votos. Ponente: Mtro. Jorge Iñárritu. 2a. SALA. Sexta Época, Volumen CXXXII, Tercera Parte, Pág. 30."

No obstante, el ilustre tratadista Gabino Fraga (4) ha señalado, a nuestra manera de ver en forma por demás acertada, que a pesar de su nombre, aquellas circulares que tengan un verdadero contenido reglamentario, tendrán la naturaleza de este último tipo de actos y en consecuencia, si por su propia naturaleza material, las pretendidas circulares son verdaderos reglamentos, éstas serán actos administrativos generadores de derechos en favor de los particulares.

Como muchos de esos "criterios", más que ser circulares que den a conocer el criterio de la autoridad superior que deberá seguirse en la aplicación de las leyes a casos particulares y concretos, modifican en realidad el texto de las mismas, para adaptarlas a las necesidades económicas que ya hemos señalado, se apartan de la verdadera función de las Circulares cuya existencia prevé el multicitado artículo 82 del CFF, para entrar más en el campo de la condonación de impuestos a que se refiere el artículo 30 de este cuerpo legal, a pesar de su errónea fundamentación legal.

Es evidente que la existencia de los mencionados "criterios" resulta plausible. Lo que consideramos necesario es que se les dé una forma jurídicamente eficaz, para otorgar así un mayor grado de seguridad jurídica a los causantes.

Sobre el particular, contamos con un magnífico ejemplo en el Decreto Presidencial de 28 de noviembre de 1979 (publicado en el D.O. de 7 de diciembre del mismo año) por el cual se concedió exención y además tratamiento de "causantes tasa cero" (con derecho a acreditar o a obtener la devolución del IVA que les hubieren trasladado o que hubieren pagado en la importación de bienes y servicios gravados) durante 1980, a quienes enajenen o importen embarcaciones, maquinaria y equipo susceptibles de usarse exclusivamente en la explotación pesquera; alimentos

balanceados para animales y materias primas para producirlos; productos de medicina veterinaria, e insecticidas, herbicidas y fungicidas, quedando solamente exentas la venta de gas para uso doméstico, kerosinas, gasolinas, diesel y carbón vegetal (Artículo 8o).

Este Decreto fue expedido por el Poder Ejecutivo en uso de las facultades que le concede el artículo 30 del CFF para condonar el cumplimiento de obligaciones fiscales, mediante disposiciones generales, cuando se afecte o se pretenda evitar se afecte la situación de alguna rama de las actividades económicas.

Además, así establecidas dichas exenciones de impuestos, cumplen con lo dispuesto por los artículos 13 y 14 de la Ley Orgánica del Artículo 28 Constitucional en Materia de Monopolios, por lo que las mismas no son violatorias de la prohibición contenida en el precepto Constitucional reglamentado.

Consideramos que de todo lo anterior se deduce obligada una conclusión, la que además de fundarla en la verdadera naturaleza de los actos administrativos que hemos estudiado, la consideramos válida por razones de equidad tributaria, en el sentido de que los "criterios" tienen una verdadera naturaleza de resolución administrativa reglamentaria, de carácter general y vinculatoria para la Administración en lo que se refiere a los beneficios que otorgan a los particulares.

Como ya antes se afirmó, corresponderá a las autoridades jurisdiccionales la confirmación en definitiva de esa conclusión, para el caso de que se suscitare alguna controversia y esto desde luego sin hacer a un lado la eventual dificultad probatoria de la existencia y autenticidad de los "criterios", originada por la falta de su publicación oficial.

Creemos que el contenido de muchas de las disposiciones administrativas de ambas categorías que hemos analizado, serán integradas como iniciativas de reformas legislativas, lo cual sería deseable, pero además estamos seguros de que las autoridades tributarias, con la buena fe y mejor disposición que las caracteriza, respetarán entre tanto, la aplicación de las mismas.

No obstante hubiéramos preferido que en este primer año de vigencia de un excelente impuesto como lo es el IVA, sus atenuaciones y adaptaciones requeridas por la particularidad de su aplicación, se hubieren expedido utilizando los medios acordes con su naturaleza, mismos de que goza la Administración Pública, logrando así una verdadera situación de seguridad jurídica, necesaria en razón de la permanencia de las normas frente a los cambios de sus autores, e indispensable en todo sistema tributario.

## EL CONTRATO DE SEGURO, SUS DIVERSAS ESPECIES Y EL PROCEDIMIENTO PARA SU COBRO

(ENSAYO)

RAMÓN CONCHA MALO

### A) DEFINICIÓN:

La Ley actual sobre el contrato de seguro, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 31 de agosto de 1935 y expedida por el Presidente Lázaro Cárdenas, en ejercicio de facultades extraordinarias que le fueron conferidas por el Congreso de la Unión por decretos del 29 de diciembre de 1934 y primero de enero de 1935, establece en su artículo primero la siguiente definición sobre el contrato de seguro:

"Art. 1o. Por el contrato de seguro, la empresa aseguradora se obliga, mediante una prima, a resarcir un daño o a pagar una suma de dinero al verificarse la eventualidad prevista en el contrato".

Por considerar de cierta importancia la comparación de la citada definición, con la opinión de otros tratadistas, y con el ánimo de precisar dicho concepto, partiendo de la base de que, en principio, no toca a la Ley definir los conceptos jurídicos, creemos interesante mencionar la opinión de Carlos Malagarriga, en su Tratado Elemental de Derecho Comercial, que aunque más bien descriptiva, resulta clara para entender la esencia del contrato que nos ocupa.

En efecto, el citado autor argentino nos dice que "hay seguro, cuando a cambio de una prestación única o periódica, fijada o a liquidarse, y que no siempre es efectuada por el beneficiario, éste recibe una cantidad de dinero... o se evita un desembolso, al constatarse la realización o no realización de un acontecimiento incierto y en principio futuro".

Las dos definiciones coinciden en ciertos puntos, mismos que es necesario destacar:

1. La existencia de la contraprestación a cargo del contratante del asegurador, que recibe el nombre de prima.
2. La naturaleza condicional de la obligación a cargo del asegurador, puesto que se supedita a la realización de un hecho, jurídico o no, futuro e incierto o no.