

NOVENA PARTE

CONCLUSIONES

PRIMERA .- La hipótesis planteada al principio de la presente tesis a quedado debidamente comprobada ya que de la investigación realizada se desprende que las reglas de carácter general que publicó la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para mil novecientos noventa y cinco, perjudican al contribuyente, principalmente por invadir el Poder Ejecutivo, funciones que le corresponden al Poder Legislativo. (Ver conclusión segunda)

SEGUNDA .- Las reglas de carácter general se pueden dividir en dos grupos:

a) Aquéllas que facilitan al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, mediante la explicación en términos sencillos de la voluntad expresada por el Legislador o por el Presidente de la República, en la ley o el reglamento respectivamente, sin alterar dichos preceptos, las cuales son perfectamente constitucionales ya que no representan invasión de esferas competenciales, por tratarse de actos formal y materialmente administrativos tendientes a facilitar al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales mediante la asistencia al contribuyente proporcionada en los términos previstos por el artículo 33 fracción I del Código Fiscal de la Federación; y

b) Aquéllas que alteran obligaciones fiscales, creando, modificando o extinguiendo derechos y/o obligaciones fiscales, establecidas en leyes o reglamentos y que por ser actos materialmente legislativos y formalmente administrativos, resultan inconstitucionales.

T E R C E R A .- Las reglas de carácter general que alteran obligaciones fiscales, se consideran inconstitucionales, además entre otras razones, porque no están previstas por la Constitución, es decir que hay actos formalmente administrativos y materialmente legislativos que son constitucionales ya que su existencia está prevista en la propia Ley Suprema, como ejemplo se pueden señalar las facultades extraordinarias que tiene el Ejecutivo en materia de comercio exterior, en los casos y con las condiciones señaladas en el artículo 131 de la Constitución, pero las reglas de carácter general no son consideradas por nuestra Carta Magna como excepciones al Principio de División de Poderes, por lo tanto la existencia de dichas reglas infringe el artículo 49 constitucional.

"ARTÍCULO 49.- El Supremo Poder de la Federación, se divide para su ejercicio, **en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.**

No podrán reunirse dos o más de estos Poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, **salvo** el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión conforme a lo dispuesto en **el artículo 29**, En ningún caso salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del **artículo 131**, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar".

C U A R T A .- También se consideran inconstitucionales las referidas reglas de carácter general, porque violan principios constitucionalmente consagrados, como lo son los principios de legalidad, de preferencia de la ley y el de la reserva de ley. (Artículos 31 fracción IV y 72 inciso f) de la Constitución).

Q U I N T A .- Las reglas de carácter general son ilegales y tienen un vicio importante de origen, ya que no son expedidas por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, sino por el Subsecretario de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, violando así el artículo 6 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que establece como facultad **indelegable** del Secretario de Hacienda y Crédito Público el dictar reglas de carácter general.

Aunque el Subsecretario de Ingresos **siempre** a firmado la resolución mediante la cual se dictan las reglas de carácter general, con fundamento en el artículo 124 del citado reglamento interior, considero que dicho fundamento es insuficiente ya que dicho artículo se refiere a la suplencia de funcionarios en caso de AUSENCIA , y francamente es difícil pensar que **nunca** estén presentes ni el Secretario de Hacienda y Crédito Público, ni el Subsecretario de Hacienda y Crédito Público, por lo tanto considero que pretextando una ausencia irreal, el Secretario de Hacienda ha delegado de hecho una facultad indelegable.

El artículo 124 del referido reglamento es necesario en casos de ausencia real de el Secretario de Hacienda y Crédito Público, no en casos de **ausencias ficticias**.

Este vicio de ilegalidad con el que cuentan las reglas de carácter general, representa una violación al principio de legalidad consagrado y protegido por nuestra Carta Magna.

S E X T A .- Las disposiciones legales mediante las cuales el Poder Legislativo, se remite a las reglas de carácter general que expida la Secretaría de Hacienda para que ésta autoridad realice actos materialmente legislativos, son inconstitucionales ya que el Poder Legislativo no está facultado para delegar su función legislativa, más que en los casos expresamente autorizados por la Constitución. (Entre los cuales no se encuentran las reglas de carácter general).

No se debe de olvidar que en nuestro sistema legal, las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite.

Además es importante hacer mención de que sólo la Constitución puede crear excepciones a principios establecidos por la propia Ley Suprema.

S É P T I M A .- Como consecuencia de la anterior conclusión, resultan igualmente inconstitucionales todas aquéllas reglas de carácter general que se emiten en cumplimiento de los artículos de la ley que se refieren a las reglas de carácter general, para completar los preceptos que indebidamente el legislador dejó inconclusos.

OCTAVA .- Son inconstitucionales todas las reglas de carácter general materialmente legislativas.

NOVENA .- Es inconstitucional el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación ya que al establecer que, de los criterios de los funcionarios fiscales debidamente facultados, pueden derivar derechos para los particulares cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación, se están infringiendo los principios de división de poderes, de legalidad, de preferencia de la ley y de reserva de ley, principios todos constitucionales y por lo mismo jerárquicamente superiores al Código Fiscal de la Federación.

DÉCIMA .- Ni el Secretario de Hacienda, ni ningún otro funcionario de la Secretaría de Hacienda o de cualquier otra Secretaría de Estado, tienen facultad de modificar una sola coma de la ley, salvo casos excepcionalmente previstos por la Carta Magna. Por lo tanto dichas autoridades están constitucionalmente impedidas para crear, modificar o extinguir cualquier derecho u obligación del contribuyente, por insignificante que sea el derecho u obligación.

DÉCIMO PRIMERA .- Para que una regla de carácter general sea constitucional, es necesario que además de que sea dictada por el propio Secretario de Hacienda y Crédito Público, cumpla con los siguientes requisitos:

- 1) Las resoluciones de las disposiciones o reglas deben Publicarse en el Diario Oficial de la Federación.
- 2) La Publicación debe de ser anual.
- 3) Deben ser dictadas por autoridades fiscales.
- 4) Deben de ser de carácter general, lo que implica que no pueden ser individuales o particulares.

5) Deben de agruparse de manera que faciliten su conocimiento a los contribuyentes.

6) Las reglas de carácter general deben de tener como finalidad el mejorar el cumplimiento de las facultades de las autoridades fiscales; y

7) Las reglas de carácter general deben servir como medio para asistir al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

DÉCIMO SEGUNDA.- Los objetivos planteados al principio de la presente investigación fueron alcanzados plenamente.

DÉCIMO TERCERA.- El primer objetivo de la presente tesis consistió en conocer qué son las reglas de carácter general. Dicho objetivo ha sido alcanzado ya que con base en lo asentado en los primeros temas se puede establecer que las reglas de carácter general, no son leyes, ni reglamentos, ni decretos, ni circulares, ni acuerdos. Una vez que se señaló lo que no son las reglas de carácter general (Lo cual es importante ya que de esta forma se evita el confundirlas con las mencionadas disposiciones) se procedió a definir las y a clasificarlas.

DEFINICIONES:

"En principio se puede decir que en términos generales las reglas de carácter general, son disposiciones generales que deben ser dictadas por el Secretario de Hacienda y Crédito Público.

"Reglas de carácter general que explican aclaran o interpretan obligaciones fiscales.- Son aquellos actos formal y materialmente administrativos dictados por el Secretario de Hacienda y Crédito Público que tienen por objeto mejorar el cumplimiento de sus facultades fiscales a las autoridades, mediante la explicación, aclaración e interpretación a los contribuyentes de sus obligaciones fiscales, establecidas en ley."

"Reglas de carácter general que alteran obligaciones fiscales.- Son aquellos actos formalmente administrativos y materialmente legislativos, dictados por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, mediante los cuales se crean, modifican o extinguen obligaciones fiscales establecidas en ley."

CLASIFICACIONES

Existen tres clases de Reglas de Carácter General, que se clasifican atendiendo a el tema del que se ocupan:

1) Las aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior. (Publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 31 de Marzo de 1995),

2) Las relacionadas con el comercio exterior. (Publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 31 de Marzo de 1995), y

3) Las resoluciones que otorgan facilidades administrativas a los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan. (Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de abril de 1995).

Partiendo de sus elementos intrínsecos las reglas de carácter general también se pueden dividir de acuerdo con las siguientes categorías:

- 1) Reglas de carácter general que explican aclaran o interpretan obligaciones fiscales.
- 2) Reglas de carácter general que alteran obligaciones fiscales.

Las reglas de carácter general que alteran obligaciones fiscales, se pueden dividir a su vez en dos subgrupos.

- a) Reglas de carácter general que alteran obligaciones fiscales con apoyo en la ley.
- b) Reglas de carácter general que alteran obligaciones fiscales sin apoyo en la ley.

D É C I M O C U A R T A.- El segundo objetivo de la presente investigación consistió en determinar si las reglas de carácter general forman parte o no del derecho tributario, a lo que se puede contestar de acuerdo con todo lo expuesto anteriormente, que dichas reglas sí forman parte del derecho tributario, ya que interpretan, modifican, crean, alteran y extinguen derechos y obligaciones establecidos en ley; y aunque desde un punto de vista jurídico-constitucional cualquier alteración de la ley por medios distintos a los previstos por la constitución es inconstitucional, no se puede dejar de reconocer que "de hecho" (no de derecho) las reglas de carácter general forman parte del derecho tributario.

DÉCIMO QUINTA .- Mediante la presente investigación, también se alcanzó el objetivo de determinar que, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al expedir las reglas de carácter general, esta invadiendo esferas competenciales y/o funciones que originalmente le corresponden al Poder Legislativo, igualmente se puede llegar a la conclusión de que dicha invasión de esferas competenciales no está autorizada por la Constitución por lo que se causa grave perjuicio a los contribuyentes y gobernados de este país al no respetarse nuestra Carta Magna.

DÉCIMO SEXTA .- Mediante la expedición de reglas de carácter general, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en vez de aclarar las disposiciones fiscales establecidas legal y constitucionalmente; ha creado confusión ya que algunas de estas reglas no son lo suficientemente claras y en múltiples ocasiones, ya sea por el lugar en el que se ubican o por que a veces son claramente contrarias a la ley, se desorienta al contribuyente lo cual le genera perjuicio ya que a fin de cuentas el contribuyente no sabe como debe cumplir debidamente con sus obligaciones fiscales. (Ver análisis a las reglas 8, 15 y 19).

DÉCIMO SÉPTIMA .- También existen algunas reglas de carácter general que son legales (excepto porque no están firmadas por el Secretario de Hacienda) y constitucionales, ya que sin alterar la ley, le explican al contribuyente de una forma relativamente sencilla, la manera de cumplir con sus obligaciones fiscales. (Ver análisis de la regla 9).

DÉCIMO OCTAVA .- La autoridad administrativa, por medio de reglas de carácter general puede explicar al contribuyente, el sentido de alguna disposición fiscal mediante la interpretación. Dicha interpretación se debe considerar como pública por dos razones:

- a) Porque deriva de una autoridad, en ejercicio de sus funciones publicas, y
- b) Porque se publica en el Diario Oficial de la Federación.

No obstante lo anterior, dicha interpretación no es obligatoria para el contribuyente ya que no es ni auténtica ni judicial.

DÉCIMO NOVENA .- Considerando que hay un gran número de reglas de carácter general que infringen la Constitución, se puede decir que en México existe un medio de defensa jurídico al alcance del contribuyente y del gobernado para combatir legalmente dichas reglas. El instrumento jurídico mediante el cual se puede impugnar la inconstitucionalidad de las reglas de carácter general es el "Juicio de Amparo."

VIGÉSIMA .- El Juicio de Amparo que procede en contra de estas reglas de carácter general, es el llamado "Amparo contra Leyes" ya que aunque las reglas de carácter general no son leyes propiamente dichas (Por no ser obra del Poder Legislativo de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 72 constitucional), sí son actos materialmente legislativos, ya que son generales, abstractas e impersonales.

VIGÉSIMO PRIMERA .- Contra las reglas de carácter general procede el Amparo Indirecto y el Amparo Directo. (Ver artículo 114 fracciones I y II y artículo 158 último párrafo de la Ley de Amparo).

VIGÉSIMO SEGUNDA .- Contra la sentencia de primera instancia del Amparo Indirecto o contra la sentencia del Amparo Directo, que resuelvan o hayan dejado de resolver sobre la constitucionalidad de las reglas de carácter general, es procedente el recurso de revisión ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación y será competente para conocer del recurso de revisión la Segunda Sala, que es la que se ocupa de los asuntos en materia administrativa. (Ver artículo 83 de la Ley de Amparo y artículo 21 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación).

VIGÉSIMO TERCERA.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público no ha publicado las reglas de carácter general de una manera responsable y ordenada ya que ha cometido serios errores técnicos, como por ejemplo el pretender aplicar retroactivamente reglas de carácter general en perjuicio de los contribuyentes. (Ver puntos 4.1. y 4.3.).

VIGÉSIMO CUARTA.- Es conveniente que se sigan publicando en el Diario Oficial de la Federación las reglas de carácter general que son formal y materialmente administrativas, es decir aquellas que reúnen los requisitos establecidos en el artículo 33 fracción I del Código Fiscal de la Federación, ya que dichas disposiciones facilitan al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, lo que trae como consecuencia una mayor y más justa recaudación de las contribuciones, seguridad jurídica y se facilita a las autoridades el cumplimiento de sus propias facultades y obligaciones, sin embargo dichas reglas de carácter general deberán de ser firmadas por el Secretario de Hacienda y Crédito Público y de ninguna manera podrán alterar ni crear derechos y obligaciones.

VIGÉSIMO QUINTA.- Se propone también una reforma al artículo 33 fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación para que se aclare que las reglas de carácter general (las formal y materialmente administrativas) deberán de ser dictadas por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, con el fin de que esta disposición sea congruente con el artículo 6 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que establece esta facultad como indelegable para dicho funcionario. (Actualmente dicho artículo dice "autoridades fiscales" se propone que diga Secretario de Hacienda y Crédito Público).

VIGÉSIMO SEXTA.- No deben de dictarse y mucho menos publicarse, las reglas de carácter general que son materialmente legislativas, ya que su existencia representa una merma al sistema de División de Poderes, además de no estar contempladas en nuestra Carta Magna, en su lugar se propone que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público elabore proyectos que deberán someterse a la aprobación del Poder Legislativo, para que en caso de ser aprobados tengan el carácter de ley, pero desde un punto de vista formal y material.

VIGÉSIMO SÉPTIMA.- Tomando en consideración que la materia fiscal es muy dinámica, especialmente en estos tiempos de cambios tan vertiginosos, y que el procedimiento legislativo no es lo suficientemente rápido, como para poder hacer frente a algunas situaciones que se pueden presentar; especialmente en materia aduanera, y que requieren de una solución más inmediata; se propone que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público elabore los proyectos de las disposiciones respectivas y que los ponga a consideración del Presidente de la República para que una vez que éste los apruebe puedan ser publicadas las citadas disposiciones, pero no como reglas de carácter general, sino como reglamentos del Ejecutivo.

VIGÉSIMO OCTAVA.- Como consecuencia de la propuesta anterior y con el fin de hacer concordar dicha propuesta con nuestro sistema constitucional y con lo expuesto en la presente investigación, es imprescindible que se reforme o adicione el artículo 89 de la Constitución para que de una vez por todas se establezca claramente como facultad del Presidente de la República, el expedir Reglamentos ya que aunque actualmente poco se discute sobre dicha cuestión, (ya que es una facultad que de hecho siempre ha tenido el Ejecutivo y siempre la ha ejercido, aunque de derecho se ha cuestionado su procedencia desde la Constitución del 57) es indispensable que una facultad tan importante del Ejecutivo como es la de expedir reglamentos (actos materialmente legislativos) no se infiera de la Constitución mediante una interpretación tan forzada como actualmente sucede, sino que de una manera expresa que no deje lugar a dudas, se establezca en la Ley Suprema dicha facultad y los límites a los que debe de estar sujeta.

VIGÉSIMO NOVENA.- Se propone que el Poder Judicial, especialmente la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como interprete de la Constitución que es, establezca jurisprudencia en la que declare la inconstitucionalidad de los derechos y obligaciones creados, modificados o extinguidos por reglas de carácter general, ya que mientras el Poder Judicial continúe solapando este tipo de disposiciones inconstitucionales, será muy difícil que sean erradicadas. No debe olvidarse que el efecto que tienen las sentencias del Poder Judicial no son erga omnes ya que existe el principio de la relatividad de la sentencia de amparo y hasta se podría afirmar que ni la misma jurisprudencia tiene efectos erga omnes ya que sólo obliga a los tribunales inferiores a aplicar el criterio jurisprudencial a las controversias que se les presenten, por lo que no se podría afirmar que la jurisprudencia tenga efectos para todo el mundo.

Ahora bien, en caso de que se considere equitativo el resolver en favor del contribuyente, obligando a la autoridad a respetar los derechos que adquirió el contribuyente con base en las reglas de carácter general, es aconsejable que se resuelva en favor del contribuyente aclarando que se resuelve conforme a la equidad más no conforme a justicia ya que la justicia es legal y conforme a justicia el derecho establecido en reglas de carácter general es inconstitucional, pero siendo la equidad la justicia del caso concreto, entonces sí se puede resolver en favor del contribuyente pero haciendo la aclaración anteriormente expuesta.

TRIGÉSIMA .- También se propone que se reforme la fracción I del artículo 114 de la Ley de Amparo, para que en vez de enumerar los actos legislativos contra los cuales procede el amparo, se establezca su procedencia contra todo acto materialmente legislativo. Dicho artículo enumera una serie de actos legislativos tanto federales como locales, encabezando dicha enumeración la ley, seguida de reglamentos, decretos u acuerdos, pero no menciona a las reglas de carácter general y por lo mismo se propone una fórmula que sea más general, que no sea tan casuística ya que además de las disposiciones enumeradas en dicho artículo y de las reglas de carácter general, podrían existir otro tipo de disposiciones que fueran materialmente legislativas y por lo mismo es aconsejable el dejar bien claro que el amparo procede contra todos estos actos.

TRIGÉSIMO PRIMERA .- En relación con la anterior conclusión, se propone también una reforma al artículo 21 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, en el sentido de que el recurso de revisión es competencia de las Salas cuando se trate de actos formalmente administrativos pero materialmente legislativos, ya que en los términos en que está redactado dicho precepto sólo se hace mención de los reglamentos, omitiendo referirse a los decretos, acuerdos, reglas de carácter general y demás actos que pudieran ser materialmente legislativos.

Aunque en la práctica se acepta la procedencia del recurso de revisión en contra de estos actos materialmente legislativos, es importante que así se establezca en la ley, en aras de la seguridad jurídica.

TRIGÉSIMO SEGUNDA .- Lo señalado en la conclusión anterior también es aplicable al artículo 83 de la Ley de Amparo, por lo que se sugiere su reforma en los términos expuestos anteriormente, aclarando la procedencia del recurso de revisión en contra de todo acto materialmente legislativo.

TRIGÉSIMO TERCERA .- Sobre este tema todavía hay mucho que investigar, por lo tanto se deja la puerta abierta para todos aquellos que estén interesados en investigar sobre la materia fiscal y sobre las reglas de carácter general, por lo pronto en esta investigación se proponen como temas para posteriores consultas:

a) La existencia o inexistencia de las lagunas en la legislación fiscal, y en su caso la forma de colmarlas.

b) Principios fundamentales que rigen el Juicio de Amparo en materia fiscal.

c) Heteroaplicabilidad o autoaplicabilidad de las reglas de carácter general.

BIBLIOGRAFÍA

- Burgoa Orihuela, Ignacio, *"El Juicio de Amparo"*. Vigésimo sexta edición, México, Editorial Porrúa. 1989
- Burgoa Orihuela, Ignacio, *"Las Garantías Individuales"*. Vigésimo primera edición, México, editorial Porrúa. 1988
- Carrasco Iriarte, Hugo, *"Derecho Fiscal Constitucional"*. Segunda edición, México, editorial Harla. 1993
- Castillo del Valle, Alberto del, *"Ley de Amparo Comentada"*. Primera Edición, México, Editorial Duero. 1990
- Fraga, Gabino, *"Derecho Administrativo"*. Vigésimo octava edición, México, editorial Porrúa. 1989
- García Maynez, Eduardo, *"Introducción al Estudio del Derecho"*. Trigésimo octava edición, México, editorial Porrúa. 1986
- Garza, Sergio Francisco de la, *"Derecho Financiero Mexicano"*. Décimo sexta edición, México, editorial Porrúa. 1990
- Olguín Jiménez, Abraham, *"Régimen Simplificado"*. Cuarta edición, México, editorial Olguín. 1994
- Pina Vara, Rafael de, *"Diccionario de Derecho"*. Décimo cuarta edición, México, editorial Porrúa. 1990
- Rodríguez Lobato, Raúl, *"Derecho Fiscal"*. Segunda edición, México, editorial Harla. 1986
- Rojas Soriano, Raúl, *"Guía para realizar investigaciones sociales"*. Séptima edición México, Editorial Plaza y Valdés. 1991

- Serra Rojas, Andrés, "*Derecho Administrativo*" tomo I, Décimo tercera edición, México, editorial Porrúa. 1985
- Tena Ramírez, Felipe, "*Derecho Constitucional Mexicano*" . Vigésimo segunda edición, México, editorial Porrúa. 1987

LEGISLACIÓN

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada. "Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, 1992, Editada por la Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal y el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Décimo sexta edición, México, editorial Sista. 1995
- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, Trigésima edición, editorial Porrúa. 1994
- Prontuario Fiscal Correlacionado, Trigésimo segunda edición, editorial Ecasa. 1995
- Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Edición preparada por la Subsecretaría de Ingresos por la Administración General Jurídica de Ingresos.
- Nueva Legislación de Amparo Reformada. Editorial Porrúa. 1991
- Código Fiscal de la Federación. 1995
- Ley del Impuesto Sobre la Renta. 1995
- Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. 1995
- Ley del Impuesto al Valor Agregado. 1995
- Ley Aduanera. 1995

- Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.1995
- Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación. D.O.F. 26 de Mayo de 1995.
- Diarios Oficiales de la Federación.
- Jurisprudencia

