



UNIVERSIDAD LASALLISTA
BENAVENTE

ESCUELA DE LICENCIADO EN CONTADURÍA
CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
CLAVE: 8793-08



“MEDIOS DE DEFENSA
DEL CONTRIBUYENTE”

T E S I S

PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADA EN CONTADURÍA

PRESENTA
SANDRA SANTUARIO AVENDAÑO

ASESOR. C.P. JOSÉ GUADALUPE RIVERA CORONA

CELAYA, GTO.

ABRIL 2005



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

A mis maestros por la dedicación y los conocimientos transmitidos día con día.

A mi abuelita:

Elvira Hernández Arroyo

A mis padres:

Ma. Guadalupe Avendaño de Santuario

Francisco Santuario Galván

A mi esposo:

Ricardo García Barajas

A mis hermanos:

Francisco

Karla

Ana Patricia

Alejandro

Por el apoyo y la confianza que me brindaron siempre.

ÍNDICE

INTRODUCCION

CAPITULO I

MEDIOS DE DEFENSA O RECURSOS FISCALES.

- 1.1. BREVE RESEÑA DE LOS MEDIOS DE DEFENSA
- 1.2. DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES
- 1.3. CONCEPTO DE MEDIOS DE DEFENSA
- 1.4. USUARIOS

CAPITULO II

SISTEMA TRIBUTARIO EN MEXICO ACTUAL

- 2.1. IMPOSICION A LA RIQUEZA
- 2.2. FUENTES DE INGRESOS
- 2.3. PRINCIPIOS DOCTRINALES DE LAS CONTRIBUCIONES
- 2.4. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

CAPITULO III

MEDIOS DE DEFENSA INFORMALES

- 3.1. CLASIFICACION DE LOS MEDIOS DE DEFENSA
- 3.2. JUSTICIA DE VENTANILLA
- 3.3. CONDONACION DE MULTAS
- 3.4. RECONSIDERACION
- 3.5. CONSULTA DE PARTICULARES

CAPITULO IV

CLASIFICACION DE LOS MEDIOS DE DEFENSA FORMALES

4.1. MEDIOS DE DEFENSA EN MATERIA FISCAL

4.2. RECURSOS ADMINISTRATIVOS

4.3. JUICIO DE NULIDAD

4.4. JUICIO DE AMPARO

CASO PRACTICO

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIAS

INTRODUCCION

En un estado de derecho, los actos de la administración pública y las de los gobernados, requieren forzosa y necesariamente de un marco jurídico en el que, por una parte, contenga las facultades que las autoridades puedan ejercitar y, por la otra, los medios por los cuales los particulares puedan reclamar los actos de aquellas que no se ajustan a la ley.

La administración debe basar su actuación en la legalidad; sin embargo, hay ocasiones en que la autoridad no se ajusta a la ley por interpretaciones erróneas o deficiencias en las actuaciones de la misma, provocando actos ilegales o injustos.

Ante la afectación de sus derechos, los particulares pueden hacer uso de los medios de defensa que la propia ley les otorga para impugnar los actos, procedimientos o resoluciones de las autoridades fiscales.

Varios de los procedimientos administrativos que se tratarán en este estudio no son medios de defensa del contribuyente en sentido estricto, pero en sentido amplio sí lo son por resultar canales adecuados para ejercer acciones protectoras de derechos.

Así es que para cumplir con el objetivo de esta tesis, se analizarán los medios de defensa que pueden hacerse valer en la actualidad, como lo es el procedimiento administrativo, en la fase contenciosa y la extraordinaria de amparo, para opinar sobre la operatividad y eficacia que contienen o deben contener para que sean efectivamente medios idóneos reparadores de los actos de las autoridades cuando inciden en perjuicio de los intereses jurídicos del contribuyente.

Todo lo anterior, me impulsa a ocuparme del tema, para advertir la eficacia o deficiencia y para proponer algunas medidas de tipo legislativo y administrativo, con el fin de lograr una armonía más adecuada entre el fisco federal y los causantes y comentar que no sólo los abogados deben de saber manejar estos casos, sino que también es imprescindible que los contadores públicos y contribuyentes en general conozcamos el papel que ocupamos dentro del derecho fiscal.

CAPITULO I

MEDIOS DE DEFENSA O RECURSOS FISCALES

1.1 BREVE RESEÑA DE LOS MEDIOS DE DEFENSA

1.1.1 Los tributos entre los aztecas

Los pueblos de Anáhuac, cuya hegemonía se fijó en la triple alianza "México, Texcoco y Tacuba", hicieron operar un sencillo y claro sistema fiscal, basado en la costumbre social y rudimentariamente jurídica, consistente en la imposición del bélicamente poderoso sobre los débiles.

En efecto fue la guerra el factor indicativo para que quien en ella se impusiera, sojuzgara al vencido en todos los aspectos incluyendo desde luego el tributo.¹

La forma de captación de los tributos se encomendaba a un calpixque, que era el encargado de concentrarlos y trasladarlos a Tenochtitlán y los Cihuacóatl, llevaban a cabo la redistribución de ingresos en beneficio del ejército, del sacerdocio, burocracia, de los comerciantes y el pueblo, para cubrir los gastos públicos, sueldos, contribuciones y reparaciones de edificios, así como para obras de beneficencia.

No obstante que la principal fuente contributiva fue la de los pueblos sojuzgados, la contribución era fijada según la capacidad de los obligados, de ahí que, cuando el monto se basara en normas jurídicas consuetudinarias, implicaban ya el reconocimiento a los principios de equidad y proporcionalidad, y de que los gastos destinados a la beneficencia pública o a calamidades por efectos naturales inundaciones, sequías, o epidemias, beneficiarían también a dichos pueblos.

Por lo que se refiere a los pueblos integrantes de la triple alianza, conviene hacer referencia de los pochtecos, comerciantes por excelencia que por la preponderancia que alcanzaron llegaron a regirse, en forma consuetudinaria, por un código jurídico y económico propio e inclusive ejercieron su actividad con exclusividad. Sobre el particular, León Portilla señala que los comerciantes tenían ritos y ceremonias exclusivas de ellos; poseían sus propios tribunales; organizaban diversos sistemas de intercambio comercial; desempeñaban con frecuencia las funciones de embajadores,

¹ TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, *Cuarenta y cinco años al servicio de México*, México,

emisarios y espías. Al tiempo de la conquista española era tan grande su importancia en el conglomerado social, que tanto su riqueza como por las múltiples funciones que desempeñaban, ejercían, muchas veces, más influencia en la vida pública que los mismos nobles o pipiltin. Pudiera decirse que con los pochtecas o comerciantes en el mundo azteca se repitió un fenómeno parecido al de la burguesía de industriales y comerciantes que llegó a adquirir tanta importancia dentro de la historia moderna de los estados europeos. Los pochtecas, entre otras cosas, habían obtenido la exención de tributos personales, así como la posesión de tierras en forma individual, cosa que los colocaba en algunos aspectos casi a la par con los miembros de la nobleza.²

Asimismo, cabe hacer otro comentario sobre el tributo que los pueblos pagaban a México-Tenochtitlán, que consistía en: metales preciosos, industriales y naturales, mantas grandes, mantas pequeñas, mantillas ricas de algodón, mantillas ricas de henequén, éstas eran fijadas en determinadas cantidades que fluctuaban entre 400 a 8000 mantillas. (Para encontrar en esa época algún medio de defensa, cabe decir que, de no demostrar ser comerciante, para evitar el pago de impuestos personales y para así hacerlo únicamente por la mercancía que se vendía).

Por lo anterior se puede concluir que en la época precolonial se esbozó ya

tribunal fiscal de la Federación, 1982, pp.405 y 406.

² *ENCICLOPEDIA DE MEXICO*, México, Enciclopedia de México, S.A., 1977 TOMO I-A, p.274.

un principio de equidad y proporcionalidad regida por un derecho consuetudinario que favoreció tanto a los conquistados como a los pueblos de la triple alianza, y que en cuanto a este último aspecto se declara que la clase de los comerciantes obtuvo de sus propias tribunales la defensa de su actividad comercial y de equidad y proporcionalidad sobre sus obligaciones.

Después de esta breve reseña sobre la organización política y administrativa de los aztecas, es pertinente cuestionar, como lo hace el doctor Armienta Gonzalo,³ si los pueblos nahuatlacas dentro de su derecho consuetudinario concibieron el litigio en materia tributaria.

Sobre el particular, J. Kohler opina:

" La normalidad legal del poder real tuvo su razón de ser en la segura influencia del sacerdocio y de los funcionarios nobles; por otra parte no había ninguna constitución que garantizara los derechos del pueblo, especialmente ninguna protección constitucional de la macehalli, de tercer estado; desde el punto de vista del derecho, la monarquía era absoluta, especialmente para el pueblo. Así llegó a suceder que entraba en las ciudades comisarios reales y forzaban a la gente pobre a emprender emigraciones colonizadores." ⁴

³ En su obra *El proceso tributario en el derecho mexicano*, México, Textos Universitarios, S.A., 1977, p.17.

⁴ KOHLER, José, "El derecho de los aztecas", en *Revista Jurídica de la Escuela Libre de Derecho*, México, Editora Latino Americana, 1924.

En cambio, Romero Vargas Iturbide nos dice:

" Los nahuas eran sumamente celosos en el cumplimiento del deber, por lo que determinaron el estricto apego de todos los funcionarios, incluyendo a los soberanos, a la observación de sus leyes y costumbres, con relación a sus funciones. Por ello se establecieron procedimientos rápidos y al alcance de todos, para evitar usurpaciones o abuso de poder, por medio del recurso de queja ante el Tribunal del Cihuacóatl, o directamente ante el Tlatoani, quienes intervenían drásticamente para hacer resplandecer el orden y la justicia. De tal suerte quedaba garantizado el orden público y los derechos de la población contra abusos de autoridades subalternas, en un sistema constitucional eminentemente práctico y eficaz." ⁵

Por su parte, Fernando de Alba Ixtlilxóchitl, comenta:" Tenían pena de muerte los cobradores que cobraban más de lo que debían pagar los súbditos y vasallos." ⁶

No obstante la opinión del profesor Kohler, se puede concluir que los funcionarios del Gobierno de la Triple Alianza se excedían en el ejercicio de sus atenciones, operaba de inmediato un sistema de autotutela en materia tributaria, que es ya una expresión de respeto al contribuyente y una limitación del ejercicio de la función pública. Esta opinión, en concepto del

⁵ Ibidem, pp. 395 Y 396.

⁶ Ibidem, tomo II, p.193

doctor Gonzalo Armienta, lleva a la conclusión de que en la Confederación Nahuatlaca protegía aquellas normas de cultura sobre las cuales se sustentaba su organización política, económica, religiosa y social, mediante el establecimiento de un sistema de autodefensa.

Por todo lo anterior, los litigios en materia tributaria en esa época de nuestra historia, son de un sistema de autodefensa en lo que se refiere al sujeto pasivo de la relación tributaria y, por parte del Estado, como una facultad económica coactiva, consistente en imponer el tributo al súbdito, con la aplicación de formas represivas que consistían, inclusive, en la esclavitud si no se pegaban las contribuciones.

1.1.2 EPOCA COLONIAL

Durante la conquista se rompe desde luego el sistema prehispánico y surge la anarquía de un régimen fiscal, basado en la ambición del peninsular. Todo lo obtenido por saqueo, por rescate de nobles indígenas, quedaba bajo el poder y vigilancia de los oficiales hispanos, quienes entregaban en forma directa a los integrantes de la expedición parte del botín según sus méritos; al conquistador se le tuvo como socio de la Corona española.⁷

Al hacerse el reparto, se separaba primero el 20%, que era lo que

⁷ ARMIENTA, Gonzalo, ob.cit., supra nota 3, p.38.

importaba el quinto real, que se reservaba a la Corona por la autorización dada a la expedición y por el dominio preeminente de las tierras y productos, y el 80% restante se repartía entre los expedicionarios con derechos por ser socios participantes. Y los esclavos pasaban a la Corona y quien los quisiera debería pagar a la corona en quinto sobre el precio como impuesto.

Nace con este último un nuevo sistema tributario, en el que la libertad y la dignidad del indígena fue el más nefasto tributo. La conquista de México se realizó con la espada y la cruz, la primera cumplió su función en el año de 1521 con la caída de Tenochtitlan, y la segunda sirvió a la Corona española 300 años.

En efecto, siendo el ideal de los reyes católicos evangelizar a los pobladores de las tierras descubiertas, se implantó el sistema de la encomienda y con ellos una nueva forma de tributación, fuera de la cuestión religiosa. Las obligaciones de los encomenderos fueron preponderantemente fiscales: pagaban al corregidor del pueblo de indios que tenían en encomienda, al cura le daban limosna de vino, aceite de los conventos y el diezmo y

alcabalas de los indios.

Los nuevos dominios han de transformarse en fuente de ingresos para la

Corona y para los conquistadores. Cortés, tan hábil guerrero como buen político, reúne a los caciques y señores de Coayacán con objeto de establecer a favor del rey de España la obligación de pagar los tributos, substituyendo, en este orden, como sujetos activos de la relación jurídico tributaria a los reyes de México, Texcoco y Tacuba.

Organización de la Real Hacienda.- El cobro de impuestos, la administración de bienes de la Corona y la regulación del gasto público fueron problemas que preocuparon siempre a los monarcas españoles y a sus personeros en los dominios americanos. La falta de soluciones adecuadas para dichos problemas fue el resultado del desorden con que se establecieron los impuestos desde el siglo XVI, pues se iban creando a medida que se descubrían riquezas en los territorios conquistados, cuando había gastos inaplazables en las guerras, en la administración y en la evangelización, ya que, como es sabido, los reyes españoles fueron, por delegación papal, promotores de la cristianización de los indios, y para ello contaron con prerrogativas que se resumieron en el Real Patronato Indiano.

La real hacienda se encargaba de controlar los ingresos y egresos del gobierno de la Colonia. Para ello dispuso de un complicado mecanismo de oficiales reales, los cuales controlaban la percepción de los impuestos, la llegada de los barcos de España, la salida de los mismos, el funcionamiento de las industrias y el comercio y el reparto de lo ingresado en las cajas reales.

Ingresos.- La fuente principal de ingresos eran los derechos reales sobre producto de las mismas (el real quinto).

El tributo o impuesto personal que pagaban los indios y las castas varió de cuatro reales a un peso y cincuenta centavos y a tres pesos que pagaban anualmente en el siglo XVIII; estaban exceptuadas mujeres, los niños, el cacique, los enfermos y los milicianos. Lo más duro de este impuesto era que debían pagarlo por partida triple: al rey, al cacique y al encomendero. Otras fuentes de ingresos para la Corona fueron: la venta de empleos, los impuestos sobre sueldos civiles, los diezmos y los estancos.

Impuestos al comercio.- Los principales impuestos mercantiles fueron: el derecho de debería, el almojarifazgo y la alcabala. El premio consistía en el pago de gastos de los buques reales que escoltaban las flotas, el segundo era el pago a razón del diez por ciento sobre el valor de las mercancías que llegaban a España por la primera venta que de ella se hacía; en la Colonia sólo se pagaba el seis por ciento.⁸

1.1.3 MÉXICO INDEPENDIENTE

La dominación española por más de 300 años fue gestando, principalmente en la última década, la inconformidad del criollo por el trato discriminatorio frente al peninsular, reflejado este último en el impedimento de ocupar los puestos jerárquicamente superiores en la administración pública, en el campo de la industria, las limitantes de ciertas actividades y en el terreno general la desigualdad, de hecho. Por su parte, el mestizo sufrió más cruelmente la desigualdad y con mayor razón el pueblo indígena que estuvo condenado irremediabilmente a sufrir todos los efectos del sistema colonial.

Otros factores del orden internacional coadyuvaron al sentimiento de los mexicanos para lograr la independencia, entre ellos la independencia de los Estados Unidos de Norteamérica y la revolución francesa, y fue precisamente el grupo de criollos ilustrados quienes pusieron en práctica el pensamiento político y social que se inició en definitiva el 15 de septiembre de 1810 en el pueblo de Dolores.

En cuanto a la administración de justicia tributaria durante la Colonia, existió la audiencia, con su oidor que conoció de las causas en primera instancia, para lo cual existió procedimiento que comenzaba por la prestación del reclamo, la notificación a las partes, la etapa probatoria y la sentencia.

La audiencia constituyó también un tribunal de segunda instancia o de

⁸ GONZALEZ BLACKALLER, Ciro y Luis Guevara Ramirez, Síntesis de Historia de México, México, Editorial Herrero, S.A., 1973, p.207.

apelación, respecto de impugnaciones de fallo de gobernadores, corregidores alcaides, decretados en negocios contenciosos. La audiencia contó un procurador fiscal y le incumbía el patrocinio de la defensa de la real hacienda.

El 4 de diciembre de 1786, se expidió la real ordenanza para el establecimiento e institución de intendencias de ejércitos y provincia en el reino de la Nueva España y se crearon 12 intendencias cuyos titulares, los intendentes y asesores, conocían de las causas de justicia de policía de hacienda y de guerra; en el aspecto hacendario dependían directamente del superintendente y del subdelegado de la real hacienda, el cual, a su vez, era presidente de la Junta Superior Real de Hacienda; por otra parte, la intendencia era un tribunal superior de apelación en materia tributaria, según lo establece el artículo 78 de esa ordenanza.

A los intendentes incumbía, en jurisdicción contenciosa, conocer de los asuntos relativos a rentas del tabaco, alcabalas, pulques, pólvora y naipes.

Por todo lo anterior, se puede llegar a la conclusión de que la intendencia constituye un antecedente importante del actual Tribunal Federal de justicia fiscal y administrativa y que, con las limitaciones de la época, existió durante la Colonia un tribunal contencioso tributario en el que el contribuyente y la autoridad podían legitimarse activa o pacíficamente.

La estrategia de Hidalgo consistió en moverse con rapidez para revolucionar la mayor extensión posible de Nueva España; fue, por tanto, breve su residencia en Guanajuato. Nombró autoridades, reclutó más gente, hizo requisas de armas, de dinero; ordenó fundir cañones; poco después salió sin dirección a Valladolid, ciudad que tomó sin disparar un tiro el 17 de octubre de 1810. Ahí expidió, por uno de sus subordinados, José María de Anzorena el primer bando en que abolió la esclavitud y "la paga de tributos para todo género de castas". Política de radical sentido socioeconómico, tendiente a solucionar carencia y reparar injusticias seculares.

Sin embargo, el optimismo criollo confiaba en que el buen gobierno, los grandes recursos novohispanos explotados adecuadamente, y la libertad de comercio devolverían pronto su prosperidad al reino. Por lo pronto, los hombres que entonces manejaban los asuntos públicos pensaban que la gente tenía que darse cuenta palpable de las ventajas de la independencia, ¿y qué mejor manera de bajar o anular los impuestos? Eso fue una gran ironía de la situación mexicana: el país necesitaba más dinero y ahora se cobrarían menos impuestos. La situación a la que tuvo que enfrentarse Iturbide fue difícil. El ministro de Hacienda, Pérez Maldonado, trató de convertir en pilares de la economía el monopolio del tabaco y la minería. Se decidió la abolición del quinto real, que se pagaba por todo mineral extraído, se permitió la libre importación de azogue y rebajaron los impuestos.

El impuesto mexicano había abierto las puertas a todas naciones y decidió

reducir las múltiples viejas cargas a sólo un impuesto de importación del 25% *advalorem*. El intercambio era principalmente de acero, aguardiente, mantas y paños, medias de algodón y papel. A pesar de la libertad de comercio, no dejó de seguir operando el viejo contrabando.

Iturbide tenía que cubrir gastos inmediatos, como el ejército. Gracias a que con su ayuda se había logrado triunfar, éste apeló a contribuciones de buena voluntad para equiparlo y algo reunió con donaciones del clero y del pueblo, que expresó su deseo de contribuir a veces incluso con un peso.⁹

Aun cuando el país se vio por un lado aliviado de la carga fiscal, la abolición del quinto real sobre minerales y otros impuestos de importación, era lógico que debido a los gastos de guerra y la baja de los impuestos el país se viera en aprietos económicos; el pueblo mexicano se quitó la carga tributaria, y como se desprende empezó a haber un poco más de libertad en diferentes factores de la producción y comercio. Asimismo, se observa cómo Iturbide acude al pueblo con una contribución voluntaria obteniendo así una buena parte aun cuando no se menciona la cantidad, lo que nos demuestra que mientras los impuestos sean equitativos y razonables habrá progresos en un ambiente de libertad y equidad.

En 1829, la situación era tan apurada, que el ministro de hacienda Zavala

⁹ SALVAT, “Historia de México”, México, Mexicana de editores, S.A. DE C.V., 1978, pp.1946 y 1947.

puso en venta los bienes del clero, que administraba el mismo clero; por cierto las ventas efectuadas se hicieron con tal desorganización, que apenas se cobró la cuarta parte de su valor. Zavala también otorgó descuentos sobre sueldos civiles y militares e implantó nuevos impuestos sobre propiedades, oro, plata e importaciones.¹⁰

Constitución de Apatzingán o Sentimientos de la Nación, de José María Morelos y Pavón.- En lo jurídico, se da el primer paso para fundar el estado mexicano; en lo social y económico, fue necesario acabar con la opresión del régimen fiscal español; por ello en la Constitución de Apatzingán, Morelos esboza como un Sentimiento de la Nación:

" Que se quite la afinidad de tributos, pechos e imposiciones que nos agobian, y se señala a cada individuo un cinco por ciento en sus ganancias, y otra carga igual ligera, que no oprima tanto, como la alcabala, el estanco, el tributo y otros, pues con esta corta contribución, y la buena administración de los bienes confiscados al enemigo, podrá llevarse el peso de la guerra, y honorarios de empleados." ¹¹

Gonzalo Armienta comenta:

¹⁰ Ibidem, p.1953.

¹¹ SMITH, Adam, *Investigacion Sobre la Naturaleza y Causa de la Riqueza de las Naciones* Ed.Fondo de Cultura Económica, México,1987, Punto 22^a

" En la Constitución de Apatzingán se atribuye la administración de la hacienda pública a una intendencia general, que se integra con un fiscal, un asesor letrado, un secretario, dos ministros y el jefe principal, quien recibe el nombre de Intendente General. La solución de los litigios de naturaleza tributaria se encomienda a los intendentes, quienes deberían aplicar las disposiciones contenidas en la antigua Ordenanza de Intendentes." ¹²

Constitución Española de Cádiz.- Subsistió hasta en tanto se logra la emancipación política de México. De este ordenamiento, es importante destacar su artículo 353, en el que se señala que: "El manejo de la Hacienda Pública estará siempre independiente de toda otra autoridad que aquella a la que esté encomendada", y, en cuanto a disposiciones secundarias relacionadas con contencioso tributario durante la Guerra de Independencia, es importante el Reglamento de las Audiencias expedido por las Cortes Generales y Extraordinarias el 9 de octubre de 1812, en el que se ratifica en exclusiva la subsistencia de los privilegios eclesiásticos y militar y la cesación en el ejercicio de jurisdicción de todos los demás jueces privativos de cualquier clase, exceptuándose, sin embargo, los juzgados de la Hacienda Pública, los consulados y los tribunales de Minería que subsistirán hasta nueva resolución de las cortes. En comentario, se reserva a las audiencias de México y Guadalajara la función jurisdiccional como Tribunales Superiores de Apelación.

¹² *Ob.cit., supra* nota 3, p.56.

El 9 de junio de 1920 se publicó una Real Orden en la ciudad de México, en donde se dispone que los jueces de primera instancia se aboquen de inmediato al conocimiento de los litigios fiscales. La Real Orden del 9 de junio tiene sus antecedentes en el decreto de 13 de septiembre de 1813 de las Cortes de Cádiz y en general, podemos advertir que los jueces letrados de partido funcionarán en materia hacendaría como Juzgado de Primera Instancia y las Audiencias de México y Guadalajara como Tribunales de Apelación.

Constitución de 1824. - La Junta Nacional Instituyente de Gobierno, expidió en febrero de 1823 el Reglamento Político Provisional del Imperio, en cuyo artículo 57 se estatuye la existencia de los juzgados y fueron militares y eclesiásticos, con atribuciones en materia minera y de hacienda pública.

Al implantarse la Constitución de 1824, queda únicamente el fuero militar y eclesiástico y se suprimen del panorama jurídico nacional los juzgados de hacienda en materia federal. Esto deriva del texto del artículo 154 de esa Constitución, que subsistió hasta su abrogación por las bases constitucionales de 23 de octubre de 1857. En este panorama, la justicia tributaria corresponde al poder judicial federal: a la Suprema Corte de Justicia por infracciones a la Constitución y a las leyes federales, según el texto del artículo 137 fracción V inciso 6º; a los tribunales colegiados del circuito, conforme al artículo 142, se les otorga competencia para conocer de las causas civiles cuyo valor pasara de \$500.00 y en las cuales estuviera

interesada la federación; y a los juzgados de distritos para instruir o resolver las mismas causas cuando su monto no exceda de dicha suma, al tenor del artículo 143.

Bases constitucionales de 1835 y leyes constitucionales de 1836.

Sabido es que las bases constitucionales de 1835 establecieron el régimen centralista y lo más importante de estas bases, se contiene en su artículo 14, cuyo contenido es el siguiente:

" 14. Una ley sistamará la Hacienda Pública en todos sus ramos: establecerá el método de cuenta y razón, organizará el tribunal de revisión de cuentas, arreglará la jurisdicción económica y contenciosa en este ramo."

La Constitución de las siete leyes, previó en su artículo 1º de la instauración de Tribunales de Hacienda dentro de la órbita del poder judicial, de este modo, comenta Gonzalo Armienta Calderón, reaparecen los Juzgados de Hacienda, y, en la segunda instancia conocieron los Tribunales Superiores de los Departamentos, al tenor de la fracción III del artículo 22 de la Ley Quinta, y era tribunal de última instancia de la Corte Suprema de Justicia, según lo disponía la fracción XI del artículo 12 de la misma ley.

BASES ORGANICAS DE 1843

Código Político de estructura centralista. Declara la subsistencia, dentro de la esfera del poder judicial, de los juzgados de hacienda creados por la Constitución de las siete leyes.

Acta Constitutiva y de Reforma de 1847. Promulgada el 21 de mayo de 1847; restituye la vigencia, con algunas modificaciones, de la Constitución de 1824, restaurando el sistema federal conocido del contencioso tributario federal, sujeto a un procedimiento común la intervención de don Mariano Otero, en esta etapa histórica en que se perfila el juicio de amparo, dio margen a que en medio de la confusión, el contencioso tributario se plantee a manera de juicio de garantías.

Bases para la administración de la República, de 22 de abril de 1857. En esta época el jurista Teodosio Lares influye en la creación de la Ley para el arreglo de lo contencioso administrativo y su reglamento, expedidos ambos el 25 de mayo de 1853. La aparición en la escena jurídica de México de Teodosio Lares, abre el panorama a la agilización de la justicia administrativa mediante procedimientos sencillos.

La Ley para el arreglo de lo contencioso administrativo y su reglamento crean, dentro del Consejo de Estado, una sección de lo

contencioso administrativo cuyos procedimientos se conocían como "previo administrativo", en donde se habla ya de recursos como el de apelación contra sentencia definitiva, el de revisión contra sentencias pronunciadas en juicios en rebeldía, los recursos de nulidad y de aclaración.

Además del contencioso administrativo, existió dentro del seno del poder judicial, los jueces y tribunales de hacienda cuya competencia se precisa en la Ley Orgánica de los Jueces y Tribunales de Hacienda de 20 de septiembre de 1853, y conocían, conforme al artículo 10 de ese cuerpo de leyes, de negocios judiciales que versaran sobre contribuciones o impuestos a favor de la institución pública; de todos los negocios judiciales civiles en que el fisco tenga actual y existente interés o crédito; de los negocios judiciales civiles en que el interés de la hacienda haya sido trasladado a los particulares con los privilegios del fisco; y, asimismo, tenía competencia para conocer de las causas de contrabando, delitos oficiales de los empleados de hacienda y delitos fiscales de falsificación de papel sellado, billetes de banco o lotería nacional o de moneda falsa.

Los tribunales superiores de hacienda conocían de la primera instancia por delitos comunes u oficiales en contra de los jueces especiales de hacienda, de las causas de responsabilidad en contra de los jueces de primera instancia cuando actuaban como jueces de hacienda; y de responsabilidad de sus oficiales u subalternos.

La segunda instancia correspondía a las apelaciones interpuestas contra sentencias de los jueces de hacienda, así como recursos de nulidad contra sentencias que causaban ejecutoria en primera instancia.

Don Teodosio Lares, en su obra *Lecciones de Derecho Administrativo*, publicada en 1852, hace una separación de los casos en que la materia tributaria correspondía al contencioso administrativo judicial y al contencioso administrativo atribuido al Consejo de Estado, porque esto fue materia de muchos conflictos de competencia. No se producen mayores comentarios sobre el particular, porque la vigencia de estas leyes fue precaria, ya que fueron derogadas por la Ley Juárez de 23 de noviembre de 1855.

Revolución de Ayutla. Como resultado de esta resolución iniciada el 1º de marzo de 1854, se expide el Estatuto Orgánico Provisional de la República Mexicana, que reconoce la vigencia de la Ley Juárez, que había suprimido los tribunales especiales, con excepción de los eclesiásticos y militares, y, por consecuencia, los asuntos fiscales, suprimidos los jueces y tribunales de hacienda, pasan a la competencia de los jueces ordinarios.

Durante el imperio de Maximiliano se creó, en 1864, un Consejo de Estado dentro de cuyas atribuciones se contó con la de formar el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, lo que acontece por decreto de 4 de diciembre de 1864, resultando como puntos interesantes el que, de acuerdo con la Ley sobre lo Contencioso Administrativo expedida el 1º de noviembre de 1865, en

su artículo 1º se prohibía a la autoridad judicial de ocuparse de los asuntos administrativos, quedando fuera de esta órbita del ejecutivo la declaración de ilegalidad de las normas jurídicas, que se reservó al poder judicial, así como las cuestiones sobre el cumplimiento de los contratos celebrados por administración o sus agentes relativos a bienes del Estado.

De la Constitución de 1857 a la de 1917, como hecho destacado, conviene advertir que el contencioso tributario gira otra vez en torno del poder judicial, y que no es sino hasta el 27 de agosto de 1936, que se crea el Tribunal Fiscal de la Federación (ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa), cuando se separa en definitiva la justicia administrativa del poder judicial, para quedar dentro del poder ejecutivo. Antes de este acontecimiento histórico, conviene reseñar que la Ley del Timbre de 1872 encomendó expresamente a los Tribunales Judiciales de la Federación, dirimir los litigios de esta índole. Similar situación ocurre con la Ley General de Aduanas Marítimas y Fronterizas, de 28 de enero de 1885, aunque con la salvedad de que las resoluciones pronunciadas por los administradores de Aduanas pueden ser revisadas, a elección del interesado, por la Secretaría de Hacienda o bien, turnarse el expediente al Juzgado de Distrito competente.

En el caso de optar por la vía administrativa, la resolución del administrador de aduanas podía ser confirmada, modificada o revocada por la Secretaría de Hacienda.

La Ley de la Renta Federal del Timbre, de 25 de abril de 1893, establece también a favor del particular, derecho de acción para impugnar en la vía judicial, las resoluciones administrativas pronunciadas con motivo de infracciones a esa Ley, en cuyo caso el interesado puede optar por ocurrir ante la Secretaría de Hacienda o al Juzgado de Distrito.

Con posterioridad a la Constitución de 1917, y como lo preveía el artículo 104, fracción I, se abre una nueva fase procesal dentro del Contencioso Tributario, al incorporarse el Recurso de Queja ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en contra de las sentencias dictadas en segunda instancia por los tribunales federales, o bien por los del orden común en los casos de jurisdicción concurrente.

Sobre el particular, Ignacio Burgoa,¹³ considera impropio que se reglamente este recurso en ese ordenamiento, porque se trata de un recurso que constituye una tercera instancia y no de un reclamo de lo previsto por los artículos 103 y 107 constitucionales.

Finalmente, y conforme al artículo 104 de la Constitución de 1917, nace, durante el régimen de Lázaro Cárdenas, el Tribunal Fiscal de la Federación como organismo que en definitiva va a ejercer la función jurisdiccional en el campo administrativo, y que, el 1° de enero de 1937, en que entra en vigor la Ley de Justicia Fiscal de 27 de agosto de 1936, nació en la República

Mexicana el proceso tributario, con la concepción contenciosa administrativa que priva en la actualidad.

1.1.4. MÉXICO ACTUAL

LA LEY DE JUSTICIA FISCAL Y EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1938

En 1937 se expidió la Ley de Justicia Fiscal, que estableció el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (antes Tribunal Fiscal de la Federación y que el famoso tratadista italiano, Mario Pugliese elogió ampliamente.¹⁴

La expedición de la Ley de Justicia Fiscal constituyó un acontecimiento que ha ejercido una profunda influencia en el campo de la justicia tributaria en México, pues al crear el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (antes Tribunal Fiscal de la Federación) como Tribunal Administrativo de Anulación en Materia Fiscal, ha hecho posible que se desarrolle una doctrina propia que ha robustecido la labor legislativa en dicha materia y ha creado un clima de confianza y mutuo respeto entre los

¹³ BURGOA, Ignacio, *El Juicio de Amparo*, 8ª. Ed., México, Editorial Porrúa, S.A., 1971, p.133

¹⁴ Citado por C.M . GIULIANI FORROUGE, Carlos, *Derecho Financiero*, Buenos Aires, De Palma, 1962.

contribuyentes y el fisco federal, por el conocimiento, la ponderación y la equidad de sus resoluciones.

La Ley de Justicia Fiscal fue la precursora, en el importante aspecto de la creación del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y de la reglamentación del procedimiento contencioso administrativo de anulación, del Código Fiscal de la Federación, el cual incorporó y amplió la Ley de Justicia Fiscal, y por primera vez en el Continente Americano reunió en un solo cuerpo de leyes las normas generales del derecho tributario. Este Código entró en vigor el 1° de enero de 1938.

Apenas recientemente promulgado dicho Código, el gran tributarista italiano Mario Pugliese, radicado en esa época en Argentina, cuyas obras inspiraron a los redactores del Código, escribía en junio de 1939, mientras enseñaba en la Universidad de Córdoba, que: "Bien puede decirse que los Estados Unidos Mexicanos van a la vanguardia con la Ley de Justicia de 1936 y el Código Fiscal Federal de 1938, que colocan a la legislación financiera mexicana entre las más modernas, las más orgánicas, las mejores de los estados de América".

Alfonso Cortina Gutiérrez, escribió que el Código Fiscal de la Federación de 1938 "se inspira, en verdad, en la doctrina italiana, no es una coincidencia la similitud que existe entre el plan general de ese ordenamiento legislativo, que en el año de 1938 cristalizó en normas de derecho positivo las reglas

teóricas del proceso de formación de crédito fiscal y las Instituciones de Derecho Financiero de Mario Pugliese."¹⁵

EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1967.

El 31 de diciembre de 1966 se aprobó un nuevo Código de la Federación, el cual entró en vigor el 1° de abril de 1967.

Enrique Azuara Salas,¹⁶ ex magistrado del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, uno de los redactores del proyecto del Código, ha escrito que "el devenir económico, jurídico y político de México, hizo que el Código anterior fuera sufriendo una serie de necesarias reformas, al grado de llegar a convertirse en lo que es hoy, un bello vestido de gala con una serie de remiendos que hacía pensar que ya era conveniente subsistirlo".

Además de la codificación fiscal federal, se ha producido también en México una codificación de carácter local.

En algunos estados existen leyes de Hacienda Pública que pueden considerarse verdaderos códigos fiscales, en cuanto contienen las normas

¹⁵ En la revista *Tributo Fiscal de la Federación*, México, número extraordinario, 1965, pp.58 y 64.

generales, aun cuando también incluyen las normas específicas de cada tributo o ingreso público.

En los Estados de la República algunos han expedido Códigos Fiscales parecidos al CFF y otros cuerpos llamados Leyes de Hacienda en que contiene la normativa general propia de los Códigos Fiscales y además la normativa correspondiente a cada tributo o ingreso en particular.

1.2 DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

Algunos de los derechos del contribuyente que establece el Código Fiscal de la Federación son:

- Las compensaciones
- Las devoluciones de impuestos
- El acreditamiento de estímulos fiscales
- Las consultas
- Los medios de defensa

¹⁶ En” Comentario sobre las reformas al Código Fiscal de la Federación”, en *Revista de la ECEA*, Monterrey, tomo XIX, núm.74, ITESM, 1957.

Compensación: Es la extinción de obligaciones recíprocas que produce su efecto en la medida en que el importe de una se encuentra comprendido en la otra.

Es requisito indispensable, para que sea operante la compensación, que las deudas recíprocas sean líquidas y exigibles, o sea, que estén precisadas en su cuantía y que su pago no pueda rehusarse conforme a derecho.

El artículo 23 del Código Fiscal de la Federación dispone que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios, y bastará que efectúen la compensación en la declaración respectiva.

Devoluciones de impuestos: Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado. Las autoridades fiscales efectuarán la devolución mediante depósito en cuenta bancaria del contribuyente, cuando éste les proporcione el número de su cuenta bancaria en la solicitud de devolución o en la declaración correspondiente. Cuando la devolución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor de quien presentó la declaración del ejercicio. El fisco federal deberá pagar la

devolución que proceda actualizada, desde el mes en que se realizó el pago indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor hasta aquel en que la devolución esté a disposición del contribuyente.

El contribuyente que, habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por él mismo o por la autoridad, interponga oportunamente los medios de defensa que establece la ley y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del fisco federal la devolución de dichas cantidades y el pago de intereses. (Artículo 22 del C.F.F.)

Acreditamiento de estímulos fiscales: Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración periódica podrán acreditar el importe de los estímulos fiscales a que tengan derecho, contra las cantidades que están obligados a pagar, siempre que presenten aviso ante las autoridades competentes en materia de estímulos fiscales y, en su caso, cumplan con los demás requisitos formales que se establezcan en las disposiciones que otorguen los estímulos. (Artículo 25 del C.F.F.)

Consultas: Es otro de los derechos de los contribuyentes, en el cual las autoridades fiscales están obligadas a contestar las consultas acerca de situaciones reales y concretas que les hagan los interesados individualmente; de su resolución favorable se derivan derechos para el particular.

Medios de defensa: son instrumentos que la ley establece para proteger a los contribuyentes afectados por la violación o no aplicación de las disposiciones fiscales y son medios de control sobre los actos de autoridad. A través de ellos la autoridad revisa sus resoluciones administrativas para que éstas se realicen conforme a la ley, de los cuales hablaré más ampliamente en los próximos capítulos.

1.3 CONCEPTO DE MEDIO DE DEFENSA Y DE RECURSO EN GENERAL

El término "medios de defensa" tiene un significado amplio, ya que comprende un gran número de instancias que van desde la más elemental petición, hasta el juicio de amparo.

El término "medios de defensa" en sentido general, no implica necesariamente un interés o pretensión contraria a la autoridad, tal es el caso del derecho de petición a que se refiere el artículo 8o. Constitucional. El derecho a la información, considerado no tan sólo como el resultado de un pedimento pacífico y respetuoso formulado a una autoridad respecto de alguna atribución de su responsabilidad, tiene también su fundamento, en materia tributaria, en el derecho a la información respecto a las disposiciones fiscales y al cumplimiento de sus obligaciones.

Los "medios de defensa" son instrumentos que la ley establece para proteger a los contribuyentes afectados por la violación o no-aplicación de las disposiciones fiscales y son medios de control sobre los actos de autoridad.

Por lo tanto, a través de los medios de defensa, las resoluciones administrativas o actos de autoridad son revisados para que se realicen conforme a la ley.

Los medios de defensa se fundamentan en las siguientes disposiciones legales:

- Constitución
- En el Código Fiscal de la Federación
- En las leyes fiscales
- En el Código Federal de Procedimientos Civiles
- En la Ley de Amparo

Los medios de defensa son, en general, todas aquéllas instancias, recursos y juicios establecidos tanto en la Constitución política del país, como en las leyes sustantivas y adjetivas que regulan nuestra esfera de actividad y que pueden hacerse valer ante las propias autoridades que emiten los actos de molestia, como ante su superior jerárquico o bien, en su caso, ante los

tribunales previamente establecidos.

MEDIOS DE IMPUGNACION: Estos no sólo comprenden los recursos ordinarios y extraordinarios que pueden hacerse valer contra las resoluciones judiciales, tales como la revocación, el juicio de amparo, la apelación extraordinaria y la queja.

Tales medios de impugnación, o de defensa, en su caso, han sido previstos en los diversos ordenamientos legales con el objeto de preservar las garantías individuales consagradas en nuestro máximo Código político en favor de los gobernados.

En la legislación tributaria, el particular que se considere lesionado en sus intereses jurídicos cuenta con medios de defensa para impugnar los actos de la administración pública, a efecto de que previo estudio y revisión del caso, se modifique, revoque o conforme el acto administrativo.

Los medios de defensa no son una concesión de la administración pública, sino el cumplimiento del mandato de legalidad establecido en nuestra ley suprema, que abarca todos los aspectos de los órganos del poder público, de tal forma que toda actuación irregular que ocasione a un particular un agravio en sus intereses jurídicos debe ser corregida dentro del orden jurídico.

Los medios de defensa han sido de múltiples estudios doctrinarios; sin embargo, ocupándonos de nuestra realidad, de nuestra situación, de nuestra legislación mexicana, se habrán de tratar exclusivamente a la luz de las disposiciones tributarias vigentes.

Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación, en mi opinión, se encuentra dividido en tres partes, a saber:

1. Sustantiva.
2. Procedimiento oficioso.
3. Procedimiento contencioso.

La parte sustantiva regula toda aquellas situaciones que no han sido previstas en las leyes especiales, pues define las contribuciones, las infracciones, los delitos, y señala derechos y obligaciones de los contribuyentes y de las autoridades.

El procedimiento oficioso comprende el ejercicio de las atribuciones de las autoridades y la tramitación del procedimiento fiscal ante las mismas.

La parte contenciosa es aquella que establece todo lo relacionado al juicio de anulación ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

CONCEPTO DE RECURSO: En términos jurídicos, se presenta en dos sentidos: uno amplio, como sinónimo de medio de defensa en general, y otro restringido, equivalente a un medio de impugnación específico.

El recurso *estricto sensu* es, desde luego, un medio jurídico de defensa. Ahora bien, ¿cuál es su diferencia específica? El mencionado medio jurídico de defensa se da siempre sobre determinado supuesto, el cual no es otra cosa que la existencia previa de un procedimiento, bien sea judicial o administrativo. El recurso *stricto sensu* no procede, no surge, como la acción de manera autónoma desde el punto de vista procesal, como elemento iniciador de un procedimiento, sino dentro de éste; por tal motivo, el recurso propiamente dicho genera la prolongación del juicio dentro del cual se interpone, conservándose, en la nueva instancia que se crea en la mayoría de los casos, todos los elementos de aquél. Consiguientemente, el recurso es un medio jurídico de defensa que surge dentro de un procedimiento judicial o administrativo para impugnar un acto del mismo y que tiene como finalidad revocarlo, confirmarlo o modificarlo, mediante un nuevo análisis que genera la prolongación de la instancia en la cual se interpone, conservando o manteniendo de está, en su substanciación, los mismos elementos teológicos motivadores del acto atacado.¹⁷

¹⁷ BURGOA, Ignacio, El Juicio de Amparo, México, Editorial Porrúa, 1982, pp.575 y 576.

Como lo dice el maestro Burgoa, el recurso se da dentro ya de un procedimiento y permite a la autoridad corregir los errores o las malas aplicaciones de la ley; a su vez las leyes adjetivas o sustantivas nos indican cuándo hay que hacer uso de los recursos.

1.4 USUARIOS

Los usuarios de estos medios son los sujetos pasivos.

El sujeto pasivo es cualquier persona física o moral, nacional o extranjera, que de acuerdo con la ley está obligada al pago de una prestación tributaria

El Estado, en razón de su soberanía y en ejercicio de su potestad tributaria, tiene plena libertad para adoptar el criterio que estime más idóneo para establecer y exigir de los particulares los tributos, según su organización jurídica, su sentido de justicia y sus necesidades financieras, pero al igual tiene que usar ese mismo criterio para aplicar la ley correctamente a favor del particular cuando se vea afectada su esfera jurídica.

En México sólo las personas, físicas o morales, pueden ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, pues solamente ellas están previstas como contribuyentes, tanto por el Código Fiscal de la Federación, cuyo artículo 1º

dispone que las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, como por las leyes específicas que establecen cada uno de los tributos.

CAPITULO II

SISTEMA TRIBUTARIO EN MEXICO ACTUAL

2.1 IMPOSICION A LA RIQUEZA

IMPORTANCIA DE LA IMPOSICION A LA RIQUEZA EN EL SISTEMA FISCAL

Como la medida de las posibilidades económicas que originan la capacidad contributiva de una persona, debe atenderse tanto al flujo del ingreso -sujeto al impuesto sobre la renta-, a la porción que de él es gastada - gravada por los tributos al consumo- y al valor de los bienes y derechos poseídos en un momento determinado - objeto de la imposición de la riqueza.

Desde el punto de vista de la equidad, atendiendo a que la posición de riqueza proporciona por sí misma una medida de bienestar económica, independientemente de los rendimientos que pueda producir, un gravamen sobre ella complementa al impuesto sobre la renta en la medida en la que coloca una mayor carga fiscal sobre las personas que poseen bienes -productivos o no- que

sobre aquellos que únicamente viven de sus ingresos.

La importancia de esta forma de tributación deriva de que, desde la integración del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, la imposición a la riqueza es la principal fuente de recursos fiscales propios del nivel impositivo local.

La manifestación de riqueza constituida por la propiedad o posesión de bienes muebles e inmuebles es gravada al nivel federal a través de una contribución - complementaria del ISR- que recae sobre el activo.

El impuesto al activo fue incorporado en 1989 al gravamen sobre la renta como un tributo complementario, de tal forma que quienes respecto a éste paguen cuando menos una cantidad igual al nuevo impuesto, no vean incrementada su carga impositiva.

2.2.FUENTES DE INGRESOS

Los fondos o fuentes de ingresos que pertenecen de una manera peculiar al soberano o a la comunidad, pueden consistir en capitales o en tierras, los cuales constituyen el objeto de la materia tributaria.

Toda renta procede de una de estas dos fuentes:

1. La propiedad perteneciente al soberano.
2. El ingreso del pueblo.

La renta actual de todas las tierras del país no sería suficiente para el gasto ordinario; pero si la totalidad de las tierras del país estuviera bajo una administración extravagante del Estado, la renta se redujese todavía más, y el ingreso del pueblo se reduciría aún en mayor cantidad.

2.3 PRINCIPIOS DOCTRINALES DE LAS CONTRIBUCIONES

Los impuestos deben de recaer sobre la renta, los beneficios o los salarios.

Existen cuatro máximas con respecto a los impuestos en general:

1. Principio de proporcionalidad
2. Principio de certidumbre
3. Principio de economía
4. Principio de comodidad

I. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

" Los ciudadanos de cualquier estado, deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama IGUALDAD O DESIGUALDAD de imposición. Es necesario tener presente, para todo género de contribución, que cualquier tributo viene finalmente a pagarse por una sola de aquellas tres fuentes originarias de toda renta (ganancia, salarios y renta)".

El principio se enuncia diciendo básicamente que todo ciudadano debe contribuir al sostenimiento del Estado bajo cuya soberanía reside, en una proporción lo más cercana posible a su verdadera capacidad económica.

Es importante señalar que Adam Smith utiliza la palabra "proporción", queriendo con ello significar que para que un sistema tributario resulte justo y equitativo, no basta con quienes más ganan contribuyan en forma cuantitativamente mayor que las personas de menores ingresos, sino es necesario que esa mayor aportación económica se haga en forma cualitativa.

Por eso, a partir de la publicación de la *Riqueza de las naciones*, se ha sostenido invariablemente que los únicos tributos que se ajustan al principio de proporcionalidad son aquellos cuya base gravable se determina mediante tarifas

progresivas, como lo es el caso el ISR.

Para que un tributo en verdad sea proporcional, deberá afectar los patrimonios de los sujetos pasivos desigualmente en función de sus respectivas capacidades económicas.

La observancia o inobservancia del principio de proporcionalidad conduce a lo que Smith denomina "igualdad o desigualdad" de imposición.

Existirá igualdad en la imposición o tributación cuando a causantes con ingresos distintos se les grave en proporción a su capacidad económica, aplicándoseles tarifas basadas en porcentajes diferenciales.

Por el contrario, habrá desigualdad en la tributación, cuando a sujetos pasivos que posean diferente capacidad económica se les apliquen tarifas basadas en cuotas, tasas o porcentajes fijos.

El principio de proporcionalidad implica no sólo el que cada ciudadano deba contribuir al sostenimiento del Estado en una proporción lo más cercana posible a su capacidad económica.

Lo anterior, en esencia, significa que las contribuciones deben establecerse además de en función de lo que cada ciudadano gana, en proporción a todos los

ingresos gravables existentes: utilidades de las empresas, productos o rendimientos del capital, salarios, honorarios y demás pagos al trabajo personal, posesión y traslación del dominio de bienes inmuebles, dividendos, regalías, rentas, etcétera.

II. PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE

El tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado, y en modo alguno no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad que deba satisfacer, todo debe ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona. Porque donde se verifique lo contrario, estará cada vasallo, que contribuye más o menos bajo el poder no del gobierno, sino del recaudador de tributos, quien puede muy bien, con esta libertad, agravar el impuesto sobre cualquier contribuyente que no se atreva a reclamar, o a sacar, a impulsos del terror de semejantes gravámenes, regalos, presentes o gratificaciones inicuas para él. La incertidumbre de la contribución es ocasión para la insolencia, favoreciendo las astucias de algunos de los empleados en aquellos destinos, quienes suelen ser desatentos e intratables.

Todo tributo debe poseer fijeza en sus elementos constitutivos, ya que de otra manera se da paso al abuso y a la arbitrariedad de las autoridades encargadas de la recaudación.

¿Cuáles son esos elementos constitutivos? Adam Smith habla del tiempo de cobro, la forma de pago y la cantidad que deba satisfacer. Sin embargo, como la técnica fiscal ha evolucionado con el transcurso del tiempo, pensamos que en la actualidad el principio de certidumbre debe hacerse extensivo a los elementos constitutivos del moderno tributo, que son los que a continuación se mencionan:

- a) **SUJETO PASIVO.**- Identificar con precisión a la persona física o moral destinataria o causante de cada tributo.

- b) **OBJETO.**- Definir con exactitud cual es la correspondiente hipótesis normativa o hecho generador del tributo o contribución.

- c) **TASA, CUOTA O TARIFA.**- Especificar claramente, ya sea en forma numérica o porcentual, a la unidad aritmética o la fórmula matemática que deba utilizarse para efectuar el cálculo y la determinación de cada tributo.

- d) **BASE GRAVABLE.**- La ley debe señalar de manera precisa y objetiva cuál es la porción del ingreso, rendimiento o utilidad gravables a la que deberá aplicarse la tasa, cuota o tarifa para fijar en cantidad líquida el monto de prestación fiscal a satisfacer.

- e) **FECHA DE PAGO.**- Como garantía de elemental seguridad, es necesario que la norma fiscal señale los plazos y fechas en las que los sujetos pasivos

están obligados a enterar los tributos que hayan causado.

f) **SANCIONES APLICABLES.**- El poder sancionador del Fisco, que normalmente se expresa a través de imposición de multas y del cobro de recargos y gastos de ejecución, debe encontrarse perfectamente regulado por la legislación aplicable, no sólo en lo tocante al derecho del Estado para imponer tales penalidades, sino en lo relativo a la tipificación de cada infracción sancionable, al señalamiento de los montos mínimo y máximo de las multas, recargos y gastos de ejecución.

El principio de certidumbre confiere al ciudadano común y corriente un poderoso medio de defensa frente a los excesos de la Hacienda Pública, al permitirle conocer correctamente y de antemano hasta dónde llegan sus obligaciones tributarias y cuál es el límite de la potestad recaudatoria.

A pesar de que en la fracción I del artículo 33 del Código fiscal, se exprese, más que como un buen deseo que como una realidad palpable, que las autoridades fiscales procurarán: "Explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes."

Esto es algo sumamente negativo. Si el derecho fiscal está dirigido prácticamente a toda la población económicamente activa del país, lo menos que puede pedirse es que las normas jurídicas que lo integran se redacten en un

lenguaje comprensible para la gran mayoría de sus destinatarios. Si bien es cierto que la ignorancia de la ley no excusa de su cumplimiento, también lo es que el legislador no debe caer en extremos y pretender que grandes sectores de la población cumplan puntualmente con un conjunto de obligaciones que ni siquiera entienden.

El desacato al principio de certidumbre propicia la corrupción y la altanería de los funcionarios hacendarios, quienes, como con toda razón sostiene Adam Smith, suelen ser cuando menos desatentos e intratables.

Con frecuencia el ciudadano promedio que trabaja, produce y resiste estoicamente todos los embates de la inflación, las devaluaciones y la constante reducción del poder adquisitivo de su salario, se convierte en víctima propiciatoria de inspectores fiscales y visitas aduanales, los que - haya incumplido o no con sus obligaciones tributarias- lo someten por lo general a un trato descortés y humillante.

Día con día crece enormemente la necesidad imperiosa de que México lleve a cabo a la brevedad posible una forma fiscal de carácter integral, que persiga entre sus objetivos primordiales la simplificación terminológica de nuestra legislación vigente, a fin de ponerla al alcance del entendimiento del ciudadano promedio. Adam Smith en su gran sabiduría fiscal lo señalará: "La certeza de lo que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia, que una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea, según han

experimentado todas las naciones, un mal tan grande como la más leve incertidumbre en la cuantía del tributo”.

III. PRINCIPIO DE COMODIDAD

Todo tributo o impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente.

Este principio atiende a los plazos o fechas que deben establecer en las leyes tributarias para el pago de las contribuciones. Plazos y fechas que deben fijarse en forma tal que a los contribuyentes les resulte práctico y poco gravoso el cumplir con sus deberes tributarios.

Para cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas o períodos que, en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que el causante realice su pago.

Que el legislador tome en consideración este principio, traerá como resultado una mayor recaudación y, por ende, una menor evasión por parte del causante.

De nada sirve que se escojan fechas o épocas apropiadas para exigir los enteros tributarios, y que se faciliten dichos enteros a través del correo y de la intervención de sucursales bancarias, si tales medidas no van acompañadas de una simplificación comprensible del lenguaje en que se expresan los requisitos que deben contener los instrumentos de pago.

IV. ECONOMIA EN LA RECAUDACION

Toda contribución debe disponerse de tal suerte que del poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello, o más de aquello, que entra efectivamente en el Tesoro Público del Estado.

El rendimiento del impuesto debe ser lo mayor posible y, para ello, su recaudación no debe ser onerosa, o sea que la diferencia entre la suma que se recaude y la realmente entre en las arcas de la nación tiene que ser la menor posible. Einaudi señala que cuando el costo de la recaudación excede el 2% del rendimiento total del impuesto, éste es incosteable.

Concebido en estos términos, el principio de economía resulta de vital importancia tanto para el Fisco como para los contribuyentes, debido a que su inobservancia se traduce en la violación de los motivos de orden público que

justifican la existencia de la relación jurídico- tributaria.

ANALISIS DE LAS CAUSAS QUE HACE ANTIECONOMICO UN TRIBUTO

Según Adam Smith, cuatro son las causas que hacen que uno o varios tributos, o el sistema tributario en sí, se torne en antieconómico.

El que un sistema fiscal llegue a ser antieconómico constituye un grave problema en todos sentidos, puesto que, independientemente de que disminuya la capacitación de ingresos tributarios, las propias deficiencias del sistema tienden a desalentar el trabajo, el ahorro y la productividad, lo que, a fin de cuentas, desemboca en el empobrecimiento general de la nación cuyo gobierno no corrija a tiempo tales deficiencias.

1. La exacción o cobranza de un (impuesto) que requiere un gran número de oficiales o dependientes, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto total del impuesto, y cuyos provechos o percances impongan una adicional contribución sobre el pueblo.

2. Si el impuesto es de tal naturaleza que oprime o coarta la industria, desanimando al pueblo para aplicarse a ciertos ramos de negociación que proporcionarían trabajo y mantendrían a mayor número de gentes, de tal manera que, al obligar a pagar semejante contribución, puede disminuirse, y acaso

arruinarse enteramente, alguno de los fondos con que podría traficar del modo dicho.

Vale más un tributo cuyo cobro se basa en tasas razonables, y que por tal razón cuente con muchos causantes, que uno basado en cuotas exageradas y por ello desprovisto de un número significativo de contribuyentes.

En múltiples ocasiones algunos gobernantes carentes de conocimientos acerca de las reglas más elementales de la planeación fiscal, incurren en el frecuente error de creer que una elevación de las tasas impositivas traerá automáticamente una mayor recaudación para la Hacienda Pública. El monto de los tributos debe fijarse no en función de los requerimientos del Estado, los que por lo común siempre encuentran en plan ascendente, sino de acuerdo con la capacidad económica real de la población que tributa.

Adam Smith¹⁸ critica tan acremente lo que denomina "impuestos opresivos a la industria", porque su existencia torna inmediatamente en antieconómico a cualquier sistema tributario que en tal tesitura no solamente se ve considerablemente reducido su poder recaudatorio, si no que, a mayor abundamiento, provoca atraso económico, cierre de fuentes de trabajo, fuga de capitales. Y resentimiento en contra de las autoridades.

¹⁸ *Investigación sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*, 5ª. Edición, México, Editorial Fondo de Cultura Económica, tomo II, p.410

3. La tercera (causa de antieconomía de los tributos) se reduce a las confiscaciones y decomisos en que justamente incurren los que pretendieron evadirse de pagar el impuesto.

Por ejemplo: La legislación de los Estados Unidos de América dispone que la máxima sanción pecuniaria que puede llegar a imponerse a un evasor fiscal es el equivalente a medio tanto (50%) de la contribución omitida. Por el contrario, nuestro orden jurídico fiscal es pródigo en el establecimiento de sanciones pecuniarias. Así, quien evade un tributo, se hace acreedor a una multa cuyo monto máximo puede equivaler hasta un 150% del tributo omitido, al cobro de recargos que corren indefinidamente y al pago de honorarios y gastos de ejecución.

4. Un tributo es antieconómico si se sujeta a los pueblos a frecuentes visitas y odiosas fiscalizaciones de los recaudadores o administradores de rentas, porque éstos les expone a una incomodidad, vejación u opresión.

Nadie discute el derecho que al Fisco le asiste de verificar el correcto cumplimiento por parte de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias. Que las leyes aplicables les imponen, puesto que de no ser así, la Hacienda Pública se encontraría a merced de los causantes de mala fe; pero una cosa es llevar a cabo una mera tarea de verificación y comprobación prácticamente rutinaria, y otra muy distinta es rodear esa tarea de una atmósfera de terror, presión, prepotencia, pedantería y chantaje hacia los particulares, con el fin de

obligarlos a confesar omisiones impositivas que en realidad nunca han existido o con el objeto de obtener de ellos dádivas y gratificaciones bajo el pretexto de silenciar supuestas irregularidades.

Si bien es cierto que el artículo 16 de nuestra Constitución Política y diversos preceptos del Código Fiscal de la Federación conceden a los particulares una serie de medios de defensa legal en contra de este tipo de acciones, también es cierto que no todos están en condiciones de procurarse adecuados servicios de asesoría y optan por el fácil y negativo camino de declararse culpables de fraudes y evasiones que nunca cometieron, o, por el más común, de ofrecer el inevitable soborno.

ADAM SMITH DICE QUE:¹⁹

"Es preferible tener una deficiente legislación tributaria, pero aplicada por hombres conscientes y buenos, que magnificas leyes aplicadas por corruptos e ignorantes."

Adam Smith concluye la parte II del libro V de su investigación " la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones " en los siguientes términos:

"Las cuatro máximas citadas, por su justicia y evidente, a la vez que por su manifiesta utilidad, han sido siempre recomendadas y han merecido la mayor atención en todas las naciones. Todas han procurado que sus tributos fuesen los más iguales que ha sido posible, tan fijos y ciertos en cantidad, y tan cómodos

¹⁹ Ob.cit. , nota 18, p.41.

al contribuyente en el tiempo y en el modo de la exacción o cobranza, como proporcionados a la renta que efectivamente rinden para el príncipe. Igualmente, han procurado que sean lo menos gravosas al pueblo, según las circunstancias del Estado. Pero las cosas, al fin, se han de manejar siempre por los hombres. Sus talentos, por grandes que sean están sujetos a la flaqueza humana que por fatal herencia nos legaron nuestros primeros padres, y las siguientes reflexiones, sobre algunos de los principales impuestos que se conocen, harán ver como en diferentes siglos y países, los bien intencionados esfuerzos de todas las naciones no han sido igualmente felices en éste respecto."

2.4 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA FISCAL

ARTICULO 31, CONSTITUCION POLITICA."SON OBLIGACIONES DE LOS MEXICANOS:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal, del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

De la fracción anterior se desprenden estos principios:

- De legalidad
- De proporcionalidad y equidad
- De generalidad
- De obligatoriedad
- De destinación de los tributos a satisfacer los gastos públicos.

El principio de legalidad consiste en que ningún órgano del Estado puede tomar una decisión individual que no sea conforme a una disposición general anteriormente dictada. Este principio es igual al principio de certidumbre.

El principio de proporcionalidad y equidad establece que la contribución a que estamos obligados los mexicanos para los gastos públicos deber ser de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Este principio se desdobra, a su vez, en otros dos principios, que le son complementarios y que resultan también indispensables para lograr el ideal de justicia tributaria: estos principios son los de generalidad y el de igualdad.

El principio de generalidad encuentra su fundamento constitucional en el encabezado del Artículo 31, el que dice: "Son obligaciones de los mexicanos"; lo cual significa que toda persona que se coloque en cualquiera de las hipótesis normativas contenidas en las leyes expedidas por el Estado Mexicano, automáticamente queda obligada a contribuir a los gastos públicos.

El principio de obligatoriedad en Materia Fiscal tiene que entenderse en función no de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, sino como una auténtica obligación pública, de cuyo incumplimiento pueden derivarse severas consecuencias para los particulares.

El principio de que la recaudación tributaria se destine a satisfacer los gastos públicos, igualmente se encuentra establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

Cabe mencionar que la Constitución Federal establece a parte de los principios anteriores, los siguientes:

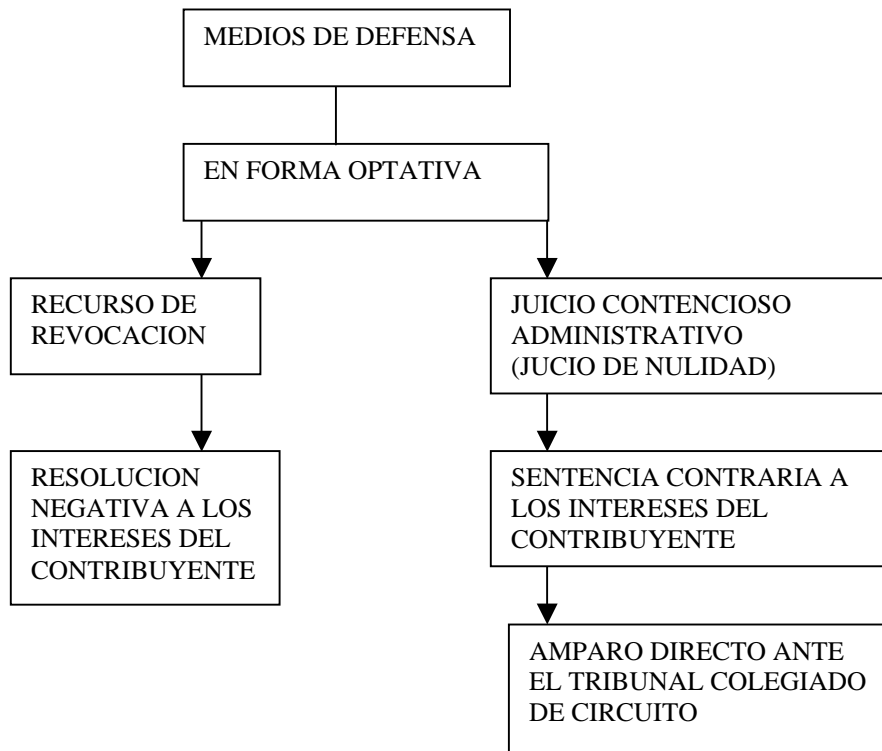
- El principio de irretroactividad de la ley, que está consagrado en el artículo 14, primer párrafo, de la Constitución política del país, y que consiste en la prohibición de aplicar una ley, en este caso impositiva, a situaciones generadas con anterioridad a su vigencia.
- El principio de la garantía de audiencia. Como ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, constituye un derecho de los particulares frente a las autoridades administrativas para que tengan la oportunidad de ser oídos en defensa de sus derechos antes de que éstos sean afectados.

- El derecho de petición, consagrado por el artículo 8º, constituye el derecho de los particulares, siempre que hagan una petición por escrito, esté bien o mal formulada, a que la autoridad dicte un acuerdo también por escrito, que debe hacerse saber en breve término al peticionario.
- El principio de confiscación de bienes, establecido por el artículo 22 de la Constitución General de la República, consiste en que nuestra ley fundamental prohíbe el establecimiento de tributos que en sí mismos sean confiscatorios porque absorban a la mayor parte o a la totalidad del ingreso del contribuyente.

CAPITULO III

MEDIOS DE DEFENSA INFORMALES**3.1 CLASIFICACION DE LOS MEDIOS DE DEFENSA**

En el siguiente cuadro se muestran los recursos que se establecen en materia fiscal para la revisión de los actos administrativos:



Los medios de defensa se clasifican en medios informales e formales.

Dentro de los informales se encuentran:

- La condonación
- La justicia de ventanilla
- La reconsideración
- Las consultas particulares.

Dentro de los formales se encuentran:

- El recurso administrativo
- El juicio contencioso
- El juicio de amparo

3.2 JUSTICIA DE VENTANILLA

Existen algunos casos en los que los contribuyentes pueden acudir ante las autoridades fiscales en solicitud de aclaraciones pertinentes y evitar tener que interponer medios formales de defensa (artículo 33-A del Código Fiscal de la Federación).

CONCEPTO

Se le conoce como justicia de ventanilla y consiste en que dentro de un plazo de seis días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de la resolución, el particular afectado acuda ante las autoridades fiscales a efectuar las aclaraciones correspondientes, mismas que se hacen constar en un acta de comparecencia personal que al efecto levanta la Administración Local de Recaudación. Las autoridades deben resolver en el plazo de seis días contados a partir de que quede integrado el expediente.

Es un medio que permite al contribuyente realizar aclaraciones dentro de un plazo de seis días hábiles siguientes a aquel en que surta efectos la notificación de las resoluciones de la autoridad.

Las resoluciones contra las cuales se pueden interponer estas aclaraciones son las consistentes en:

- a) La determinación provisional de contribuciones por haber presentado una declaración periódica, provisional o del ejercicio, para el pago de contribuciones.
- b) Requerimiento de presentación del documento omitido en un plazo de 15 días para el primer requerimiento y de seis días para los subsecuentes

requerimientos.

- c) Multa por omisión de contribuciones debidas a error aritmético en las declaraciones.
- d) Multas por no solicitar la inscripción al registro federal de contribuyentes o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente de manera espontánea; no citar la clave del registro cuando sea obligatorio o utilizar alguna no asignada por la autoridad fiscal, en declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten ante las autoridades fiscales jurisdiccionales, en donde se esté obligado conforme a la ley.
- e) Multas por no presentar las declaraciones, solicitudes, avisos o constancias que exijan las disposiciones fiscales o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales; no cumplir los requerimientos de las autoridades fiscales para presentar dichos documentos, o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos.

Esta clase de promociones no son una defensa formal, por lo que no constituyen instancia, ni interrumpen ni suspenden los plazos para que los particulares puedan interponer los medios de defensa. Las resoluciones que se emitan en estos términos por la autoridad fiscal no pueden ser objeto de impugnación por los particulares.

Es un medio frágil de defensa administrativa; sin embargo, sirve para lograr hacer aclaraciones rápidas ante la autoridad fiscal, la que, por regla general,

cuando observa el error cometido por ella misma, los corrige mediante esta clase de resoluciones. Pero se recomienda que si la resolución no ha sido emitida en plazo prudente que no exceda de 15 días hábiles, se formule el escrito formal del Recurso de Revocación (o Juicio de Nulidad) en contra de la resolución original de la autoridad para evitar precluya en su perjuicio el derecho de defenderse por el transcurso de los términos.²⁰

3.3 CONDONACION DE MULTAS

Las autoridades fiscales podrán condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, incluso las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y, si lo amerita, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción según los dispone el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación.

La condonación de multas sólo procederá cuando hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.

Si bien es cierto que la solicitud de condonación de multas no es un medio de defensa y en consecuencia no constituye instancia, y se encuadra dentro de las

²⁰ FERNANDEZ SAGARDI, Augusto, La defensa fiscal y usted, México, 1998, Editorial SICCO, pp.134 y 135.

facultades discrecionales de la autoridad, la verdad es que este medio es posible utilizarlo con buenos resultados y lograr, mientras se estudia, la suspensión del procedimiento de ejecución, previa solicitud del contribuyente y garantía del interés fiscal.

Contra la negativa de condonar la deuda no procede recurso ni juicio de nulidad.

3.4 RECONSIDERACION

Las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicos y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando éstos no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos y sin que haya prescrito el crédito fiscal, según el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación.

Este es un medio de corrección extraordinario establecido a favor de los particulares que permite resarcir algunos errores en que las autoridades fiscales pueden llegar a incurrir, ocasionando graves perjuicios al contribuyente que no se defendió en tiempo contra de ellos. Como sabemos, e fenómeno del

acto consentido en materia fiscal trae consigo consecuencias jurídicas enormes para el patrimonio del particular, toda vez que, al consentir un acto de autoridad, aunque éste sea arbitrario, deberá cubrirse y cumplirse en los términos en que haya sido emitida la resolución. Se entiende acto consentido aquel contra el cual el particular no interpuso los medios de defensa correspondientes. No constituye instancia y no es un medio de defensa propiamente dicho, además, contra la resolución que le recaiga no procede ninguna impugnación.

3.5 CONSULTAS DE PARTICULARES

CONCEPTO

Consultar en materia fiscal, es someter una duda sobre la materia, al parecer de la autoridad fiscal, con objeto de que ésta emita su dictamen.

Dado el gran número de leyes fiscales existentes por una parte y, por otra, el complejo sistema administrativo fiscal que nos rige, resulta lógico suponer que se puedan presentar diversas interpretaciones o que las distintas autoridades fiscales apliquen diversos criterios de interpretación sobre dichas normas fiscales.

Ante esta situación, se hace necesario y preferible, acudir ante las autoridades fiscales a realizar consultas sobre la interpretación o aplicabilidad que debe hacerse de las disposiciones fiscales.

DISPOSICION LEGAL

Acorde a lo dispuesto en el Artículo 8 constitucional, que consagra la garantía individual de petición, el Artículo 34 del Código Fiscal de la Federación concede a los contribuyentes el derecho a formular consultas sobre situaciones reales y concretas en relación con la aplicación que debe hacerse de las disposiciones fiscales.

Del contenido del artículo 34 del Código Fiscal debemos entender que sólo pueden realizarse consultas cuando se refieran a hechos reales y concretos, esto es, debe existir jurídicamente la situación que afecte al particular y esta situación en forma concreta debe hacerse del conocimiento de la autoridad fiscal, a fin de que ella pueda dictaminar lo conducente.

Es común observar que en este ámbito los contribuyentes cometen básicamente dos errores.

El primero de ellos se refiere a que el contribuyente se confía en la opinión verbal de un funcionario público, se abstienen de hacer consulta por escrito y

por consecuencia de obtener resolución escrita, y como de todo eso no queda huella, posteriormente es imposible demostrar la existencia de la consulta y de su resolución, lo que puede traer como resultado alguna consecuencia importante, con esto podemos ver que no es recomendable hacer consultas verbales.

El segundo de dichos errores, es que efectuando la consulta escrita y obteniendo una resolución contraria a los intereses del contribuyente, éste se abstiene de hacer valer contra tal resolución los medios de impugnación que la ley concede para tal efecto, o bien se olvida o ignora la oportunidad legal que existe para hacer valer esos medios de defensa. Ya se ha visto que la abstención total de hacer valer un medio de defensa y la extemporaneidad en la interpretación del mismo, acarreamos los mismos resultados contrarios a los intereses del contribuyente, por lo que conviene mencionar que toda resolución que causa el contribuyente un agravio en materia fiscal, es impugnable ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante el Juicio de Nulidad, el cual más adelante se desarrollará.

PROCEDIMIENTO

Basándose en el contenido del artículo 34 del Código Fiscal, el procedimiento para la realización y resolución de las consultas es el siguiente:

1. Toda consulta fiscal debe realizarse por escrito.

2. El escrito deberá ser dirigido a la autoridad que sea la competente para resolver la consulta.
3. El contribuyente debe identificarse plenamente ante la autoridad fiscal, a efecto de que ésta pueda determinar que se trata de un caso real.
4. En el escrito, el contribuyente deberá formular su consulta en forma concreta; esto es, que sea cierta, efectiva e individualmente le afecte.
5. Es muy probable que en algunos casos se tenga que ofrecer y rendir cierto tipo de pruebas, datos o documentos que el contribuyente estará obligado a proporcionar oportunamente.

PLAZOS PARA FORMULAR CONSULTAS

El artículo 34 del Código Fiscal no instituye absolutamente ningún plazo perentorio para que los causantes puedan formular sus consultas ante las autoridades. Sin embargo, ésta deberá formularse en el momento preciso en que el problema se presente y no postergar la misma.

Aun cuando para el particular no existe un plazo determinado para formular sus consultas, en el artículo 37 del Código Fiscal se señala que las instancias o peticiones formuladas a las autoridades fiscales deben ser resueltas en un plazo de 3 meses, y en la última parte de este artículo se señala que el silencio de la autoridad se considerará como resolución negativa.

CAPITULO IV

CLASIFICACION DE LOS MEDIOS DE DEFENSA FORMALES

4.1 MEDIOS DE DEFENSA FORMALES

Los medios de defensa formales son:

- El Recurso Administrativo
- El Juicio de Nulidad
- El Juicio de Amparo

Los medios de defensa se deben hacer valer a petición de la parte afectada.

La administración pública debe realizar todos sus actos con apego a las disposiciones legales para no afectar los derechos de los contribuyentes.

Nuestra Constitución establece en sus artículos 14 y 16 las garantías de legalidad y seguridad jurídica. Su cumplimiento hace necesaria la existencia de procedimientos administrativos adecuados que revisen los actos de la autoridad para que se realicen conforme a la ley.

4.2. RECURSO ADMINISTRATIVO

GENERALIDADES

Los diferentes derechos con los que cuenta el contribuyente frente a los actos de la autoridad, deben protegerse en forma tal, que existan medios legales que permitan la reparación en caso de violación de alguno de los mismos, para lograr el retiro, la modificación o la anulación del acto de autoridad violatorio a los derechos del particular.

Los estados contemporáneos, para proteger estos derechos de los particulares, han establecido diversos sistemas, los cuales se dividen en medios indirectos y medios directos de protección de los derechos de los particulares a la legalidad de estos actos.

Los **medios directos** pretenden garantizar la legalidad de los actos de autoridad obligando a ésta, por intervención del particular, a examinar nuevamente el acto realizado para determinar si en su emisión hubo violación o no de los derechos de los particulares. Estos medios se encuentran

plasmados en la ley y los podemos clasificar, según la autoridad que debe intervenir, en recursos administrativos y en recursos o acciones jurisdiccionales, pudiendo dividir estos últimos en recursos o acciones ante los tribunales administrativos, y en recursos y acciones ante tribunales comunes.

Los **medios indirectos** consisten en el control que las autoridades superiores ejercen sobre sus subordinadas, o sea que ejercen un autocontrol que la propia administración ejerce, para garantizar a los particulares la legalidad de estos actos.²¹

CONCEPTOS

Es un medio de defensa que la ley otorga a los particulares afectados en sus derechos por un acto administrativo, con la finalidad de obtener la revocación o modificación del mismo, cuando sea demostrada su ilegalidad.

El recurso administrativo tiene por objeto proteger los derechos de los particulares y sujetar la actuación de la autoridad al régimen de derecho.

Se promueven a petición de la persona agraviada por el acto administrativo, con el objeto de demostrar la ilegalidad del mismo.

²¹ KAYE, Dionisio J., Brevario de procedimientos *fiscales de defensa*, México, Ediciones fiscales ISEF, S.A., 1986, pp.135 y 136.

El recurso administrativo constituye un medio legal de que dispone el particular, afectado en sus intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales de la autoridad administrativa, una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo deje sin efecto lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo.

Según el Diccionario Jurídico del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, recursos administrativos son los procedimientos de impugnación de los actos administrativos, a fin de que los administrados defiendan sus derechos o intereses jurídicos ante la administración generadora de los actos impugnados. Son una pretensión que se deduce ante un órgano administrativo por un particular que este legitimado para ello, con el fin de obtener la revocación o modificación de un acto administrativo, dictado por ese mismo órgano.

CARACTERÍSTICAS DEL RECURSO ADMINISTRATIVO

1. La existencia de una resolución administrativa que afecte un derecho o un interés legítimo del particular recurrente.
2. La fijación en la ley de las autoridades administrativas ante quienes debe presentarse.
3. La fijación de un plazo dentro del cual deba interponerse el recurso.
4. Los requisitos de forma y elementos que deben incluirse en el escrito de interposición del recurso.

5. La fijación de un procedimiento para la tramitación del recurso, especificación de las pruebas.

6. La obligación de la autoridad revisora de dictar nueva resolución en cuanto al fondo.

Es conveniente recordar que en la teoría del derecho administrativo, la interposición del recurso no suspende la ejecución del acto reclamado, mismo que ha sido recogido por nuestras leyes fiscales y que por lo tanto se requiere como condición para que se suspenda la ejecución del acto, que se garantice el interés del fisco.

La autoridad ante quien pueda agotarse el recurso podría ser la misma que dictó el acto, una autoridad superior jerárquica o un organismo especialmente constituido para el conocimiento de los recursos. El Código Fiscal Federal ha previsto recursos administrativos que pueden ser agotados ante la misma persona que dictó el acto, una superior jerárquica o una autoridad creada especialmente para el caso.

Antes de entrar al estudio de los recursos administrativos establecidos en el Código Fiscal de la Federación, quisiera hacer mención a otros procedimientos que no constituyen propiamente recursos administrativos, pero que tienen como finalidad la extinción de créditos fiscales.

En primer término tenemos la instancia de compensación o condonación

que opera por solicitud escrita ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuando no se hubiera hecho la devolución o compensación de créditos a favor de los particulares.

En segundo término, tenemos la solicitud de condonación de multas, que sólo puede hacerse valer cuando la resolución es definitiva y que tiene la característica de que no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la SHCP al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece el código.

Tomando en consideración que en los tiempos actuales la materia administrativa es cambiante, compleja y extensa, que inclusive ha dado lugar a la creación de nuevas ramas del derecho, específicamente la fiscal, de la cual se ocupa este trabajo, es menester aclarar que los medios de defensa que se tratarán son exclusivamente aquellos que se encuentran previstos en el Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1º. de enero de 2004.

Los recursos administrativos en el Código Fiscal de la Federación son medios de defensa que el contribuyente tiene a su alcance, para hacerlos valer cuando considera que un acto de resolución por las autoridades fiscales viola sus derechos.

Gabino Fraga define a los recursos administrativos de la siguiente manera:

"El recurso administrativo constituye un medio legal de que dispone el particular, afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo." ²²

A su vez, Alfonso Nava Negrete establece que los recursos administrativos se pueden dividir en dos grandes grupos o tipos:

- Recursos de reconsideración que son "los que conoce y resuelve la autoridad autora de los actos impugnados".
- Recurso de revisión que son: "los que conoce y resuelve una autoridad diversa, que puede ser la jerárquicamente superior a la que dictó el acto reclamado o un órgano administrativo especial." ²³

Sentado lo anterior, procederé a llevar a cabo un análisis de los recursos previstos en el Código Fiscal de la Federación vigente.

El ordenamiento legal cita, en la parte conducente, ha simplificado los recursos al establecer solamente tres, en lugar de los cinco recursos a que hacía referencia el Código Tributario anterior.

²² FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, México, Porrúa, 1982, p.353.

²³ NAVA NEGRETE, Alfonso, *Derecho procesal administrativo*, México, Porrúa, 1959, p.103.

En efecto, el Código Fiscal en vigor del 1 de abril de 1967 al 31 de diciembre de 1982, establecía cinco recursos, como son: a) Revocación, b) Oposición al Procedimiento Ejecutivo, c) Oposición de Tercero, d) Reclamación de Preferencia, y, e) Nulidad de Notificaciones.

En la actualidad, con motivo del Programa de Simplificación Administrativa, llevado a cabo por el gobierno federal, así como acorde al programa de Impartición de Justicia, se ha reducido a dos el número de recursos previstos en el ordenamiento tributario ya referido, los cuales son: a) Revocación, b) Impugnación de Notificaciones.

Sin embargo, resulta conveniente aclarar que, no por el hecho de que hayan desaparecido tres de los recursos, los actos o resoluciones que eran materia de impugnación a través de los mismos, hayan quedado fuera del contexto legal, pues lo que aconteció, es que tales actos o resoluciones fueron ubicados dentro del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, que es al que desde su origen debieron pertenecer.

Afirmo lo antes expuesto, ya que el recurso de oposición de tercero que desaparece del texto legal vigente procedía cuando un tercero que no siendo contra a la que se despachó ejecución, afirmara ser propietario de los bienes titulares de los derechos embargados; por su parte, el recurso de reclamación de preferencia, lo podía hacer valer quien sostuviera tener

derecho a que los créditos a su favor se cubrieran preferentemente a los fiscales federales. Situaciones éstas que se presentan dentro del procedimiento económico-coactivo,, y por tanto, el que fuera reubicadas dentro del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.

Hechas las anteriores aclaraciones, pasaremos a desglosar las causas de procedencia de cada uno de los recursos.

EL RECURSO DE REVOCACION procede contra resoluciones que determinen contribuciones o accesorios, o aprovechamientos; nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley; las que dicten las autoridades aduaneras; cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal.

El recurso de revocación no procederá contra actos que tengan por objeto hacer efectivas fianzas otorgadas en garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros.(Artículo 126, CFF.)

El de IMPUGNACION DE NOTIFICACIONES procede contra las que se hagan en contravención de las disposiciones legales y éste debe interponerse ante la autoridad administrativa que practicó la notificación (artículo 129 del Código Fiscal de la Federación).

El efecto de este recurso es suspender los plazos para el ejercicio, tanto

de las facultades de las autoridades fiscales, como de los derechos de los particulares, hasta en tanto se resuelva el recurso.

Durante la tramitación del recurso de nulidad de notificaciones, quedan en suspenso o suspendidos los términos legales para impugnar las resoluciones de fondo y la declaratoria de nulidad de la notificación.

Como puede verse, el único recurso en el que puede impugnarse el fondo de resolución, lo es en el de revocación, ya que en los demás casos lo que se combate son vicios de procedimiento.

Por otra parte, el recurso de revocación es optativo, pues el interesado puede interponer dicho medio de defensa, o bien acudir directamente al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, interponiendo Juicio de Nulidad; en los demás recursos, éstos deberán agotarse previamente.

FORMALIDADES

El Código Fiscal en vigor establece, en sus artículos 121, 122 y 123, la fecha de presentación, requisitos que se deben satisfacer, así como la documentación que se debe acompañar a los recursos, siendo los siguientes:

Como regla general para la interposición de un recurso, se establece como

plazo el de 45 días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación de la resolución o acto impugnado, sin embargo, cuando el recurso se interponga alegando que el procedimiento no se ajustó a la ley, las violaciones cometidas antes de la etapa del remate sólo podrán hacerse valer hasta el momento de la convocatoria en primer almoneda, salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables o de actos de imposible reparación material, en estos casos el recurso podrá interponerse contra el acta en que conste la diligencia de embargo; en el supuesto de que las violaciones al procedimiento tuvieren lugar con posterioridad a la primera convocatoria o se trate de ventas de bienes fuera de subasta, el recurso se hará valer contra la resolución que finque el remate o la que autorice la venta fuera de subasta.

El recurso deberá interponerse por escrito ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto; sin embargo, si el contribuyente tiene su domicilio fuera de la población en que radiquen dichas autoridades, el escrito puede presentarse ante la autoridad ejecutora más cercana a su domicilio, o bien por correo certificado con acuse de recibo, con la única salvedad de que el envío se realice desde el lugar en que resida el contribuyente, teniéndose en estos casos como fecha de presentación del escrito, la del día que se entregue a la oficina exactora o se deposite en la oficina de correos.

En el escrito de interposición de un recurso, deben contenerse como mínimo los siguientes requisitos:

1o. El nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes y la clave que le correspondió en dicho registro.

Es importante el domicilio del contribuyente, para fijar la competencia de la autoridad que resolverá el recurso.

2o. La autoridad a la que se dirige el propósito de la promoción.

3o. El domicilio para oír notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas.

4o. El acto que se impugna.

5o. Los agravios que se causen.

6o. Las pruebas y los hechos controvertidos.

Deberá acompañarse al escrito por el que se interponga un recuso, la siguiente documentación:

a) Documento con el que se acredite la personalidad, cuando se actúe en

nombre propio o de personas morales.

b) Documento en que conste el acto impugnado.

c) Constancia de notificación del acto, salvo en los casos en que no se recibió la constancia o se haya notificado por correo certificado con acuse de recibo, o se trate de negativa ficta, y si la notificación fue por edictos señalar la fecha de la última publicación y órgano en que se hizo.

d) Pruebas documentales que se ofrezcan y el dictamen pericial en su caso;

En el caso de que la promoción no contenga los requisitos señalados, se debe prevenir al contribuyente para que los señale, y en caso de no hacerlo se tendrá por no presentado el recurso.

Tratándose de los documentos que se deben acompañar, si no se anexan a la promoción, en este caso, se previene al contribuyente para que las aporte, y si no cumple, tratándose de las pruebas, éstas se tienen por no ofrecidas, y, en los demás casos, se tendrá por no interpuesto el recurso.

TRAMITACION

Dentro del proceso de modernización de la administración pública y a efecto de simplificar y agilizar los trámites, mediante y resolución que adiciona a la que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal para el año de 1984 del secretario de Hacienda y Crédito Público, de fecha 31 de julio de 1984, publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 20 de agosto del propio año, se aprobó la forma oficial de interposición del recurso administrativo de revocación, para ser utilizada por los contribuyentes, si así lo desean, dicha forma corresponde a la HRR-1, formato que es optativo y no obligatorio de hechos de particulares, los documentos sólo prueban plenamente que ante la autoridad que los expide se hicieron las manifestaciones o declaraciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado.

Tratándose de otro tipo de pruebas, su valoración queda a la prudente apreciación de las autoridades a quienes corresponda resolver el asunto planteado.

AGRAVIOS

En los recursos administrativos pueden hacerse valer por los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, todo tipo de agravios que tiendan a demostrar la ilegalidad del acto o resolución que se recurre, esto es, se pueden alegar cuestiones de forma o de fondo, vicios de procedimientos, etcétera, con la salvedad ya señalada, en el sentido de que,

solamente en el recurso de revocación se puede impugnar el fondo de la resolución.

RESOLUCION DE LOS RECURSOS

El Código Fiscal Federal, en su artículo 131, establece como obligación de la autoridad, el dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado. El recurrente podrá decidir esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado.

Por lo que hace a la resolución que se emita por parte de las autoridades fiscales, ésta deberá estar fundada en derecho con la obligación de examinar todos y cada uno de los agravios que se hagan valer, teniendo la autoridad la obligación de invocar los hechos notorios; sin embargo, cuando un agravio sea suficiente para desvirtuar la validez del acto que se impugne, sólo bastará el análisis del mismo.

Reforma importante que contempla el actual Código Tributario Federal, lo es, el que la autoridad fiscal podrá corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos que se consideren violados, debiendo examinar en forma conjunta los agravios y demás razonamientos del recurrente, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, todo ello sin cambiar los hechos

expuestos en el recurso. En los casos en que se advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean suficientes, podrán revocarse los actos administrativos; pero debe fundarse cuidadosamente los motivos por los que se considera ilegal el acto, precisando el alcance de la resolución.

Con la reforma antes señalada, en mi opinión, se ha dado un paso firme dentro del programa de Impartición de Justicia que lleva a cabo el gobierno federal, pues con la misma se pretende el que las resoluciones emitidas en materia de recursos administrativos se dicten atendiendo más al fondo del acto o resolución impugnadas, que a las formalidades que deben reunir dichos medios de defensa, con lo que se busca llegar a la verdad legal, prescindiendo de las formalidades.

No obstante lo anterior, no se podrá revocar o modificar un acto administrativo en la parte no impugnada por el recurrente.

En cuanto hace a la resolución que se emita en un recurso administrativo, se pueden dar los siguientes supuestos:

1o. Desecharlo por improcedente, siendo causales de improcedencia las señaladas en el artículo 124 del ordenamiento legal que se analiza, como son: a) Que el acto administrativo no afecte el interés jurídico del recurrente; b) Que sean resoluciones dictadas en un recurso administrativo o en cumplimiento de éstas o de sentencia; c) Que hayan sido impugnados ante el

Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; d) Que hayan sido consentidos, entendiéndose por éstos, aquellos contra los que no se promovió el recurso dentro del plazo señalado al efecto; e) Que sean conexos a otros que hayan sido impugnados por medio de algún recurso o medio de defensa diferente; f) En caso de que no se amplíe el recurso administrativo o si en la ampliación no se expresa agravio alguno, tratándose de que el particular se niegue a conocer el acto; g) Si son revocados los actos por la autoridad; h) Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; i) Que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas.

2o. Confirmar el acto impugnado

3o. Mandar reponer el procedimiento administrativo.

4o. Deja sin efecto el acto impugnado.

5o. Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del

recurrente.

En el caso de modificación parcial, se indicará el monto del crédito correspondiente.

Como puede observarse, la tramitación y resolución de los recursos administrativos, establecidos en el Código Fiscal de la Federación en vigor, es muy simple, con lo cual se pretende lograr los objetivos primarios del establecimiento de dichos medios de defensa, como son, por un lado, el "...que las autoridades deben contar, como los particulares con una oportunidad de enmendar su error...", y por el otro el que "...Se intenta aliviar hasta cierto límite el cúmulo de trabajo de los tribunales,...", pero en la forma que lo concibe Humberto Briseño Sierra, en su libro de *Derecho procesal fiscal* en el que en forma jocosa trata de demostrar al analizar estos puntos, la inoperancia de los recursos administrativos, y más aún, que en algunos casos se exija como requisito indispensable para intentar una nueva instancia, el agotamiento previo de dichos "presuntos remedios ordinarios".

Si bien es cierto que en la práctica, como lo afirma Briseño Sierra, en algunos casos, son inoperantes los "presuntos remedios ordinarios", pues en el trámite y resolución de los mismos, influye causas externas como las que invoca dicho tratadista, como son: "La conducta desaprensiva de los servidores públicos y tantas consideraciones más que se resumen en un solo juicio: el funcionario prefiere denegar justicia a reconocer un error". En el

fondo, no hay tal desinterés de la administración, desde el más simple liquidador hasta el director de cualquier dependencia, necesitan demostrar su eficiencia efectuando el mayor número de exacciones.

Pero estas reflexiones de política legislativa no sirven para comprender los efectos técnicos de la subsistencia de los recursos. La implantación de estos requisitos previos exige una indagación de su influencia en el subsecuente procedimiento ante los verdaderos tribunales.

Los recursos, jurídicamente hablando, trascienden al proceso fiscal, porque en él tienen una cierta influencia. Pero no se trata, en realidad, de una afectación directa a la serie de actos del juicio como proceso, sino de una repercusión en el juicio como sentencia.

Esta repercusión aparece en cierta parte, en un ángulo de la actividad procesal: la pretensión. Los recursos trascienden porque están previstos en las leyes administrativas, el no agotarlos convierte a la pretensión en un derecho inatendible. Sin embargo, no puede decirse que lo contrario sea cierto, es decir, no cabe suponer que la pretensión será atendida siempre con sólo que se haya agotado los recursos establecidos en la ley sustantiva (o mejor: procedimental, en cuanto mira la tramitación en vía administrativa). Es menester que otros requisitos se satisfagan. En consecuencia, la resolución de los recursos es uno de los requisitos, de las condiciones previas

a la atendibilidad de la pretensión, sin ser el único." ²⁴

También lo es que, con las reformas sufridas en fechas recientes por el Código Fiscal de la Federación, se trata de lograr la impartición de justicia pronta y expedita tutelada por la Constitución, así como el que se atienda más al fondo del asunto para llegar a la verdad legal, que a los aspectos formales que debe contener el recurso.

SUSPENSION DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION

El artículo 144 del Código Tributario Federal previene que no se ejecutarán los actos administrativos, siempre y cuando se satisfagan los siguientes requisitos, como son:

a) Que el contribuyente hubiera interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación

b) Que dicha solicitud se acompañen los documentos que acrediten que se

²⁴ BRISEÑO SIERRA, Humberto, *Derecho Procesal Fiscal*, México, Cárdenas Editores, 1975, p.p.0148 y 149.

encuentra garantizado el interés fiscal.

c) Que dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a que surta efectos la notificación del acto cuya ejecución se suspende se presente copia sellada del escrito con el que se acredite haber intentado recurso administrativo a juicio, ó 15 días tratándose de cuotas patronales o de capitales constitutivos al seguro social.

4.3 JUICIO DE NULIDAD

CONCEPTOS

El juicio de nulidad o de anulación es un procedimiento contencioso establecido en el Código Fiscal de la Federación, con el objeto de dirimir controversias sobre la eficacia o ineficiencia de los actos administrativos.

El juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es procedente contra las resoluciones dictadas por la autoridad administrativa que se consideren ilegales y, por lo tanto, se desean impugnar; la acción la tienen tanto el particular como la propia autoridad administrativa. Al igual que el recurso administrativo, el juicio de nulidad sólo es procedente para impugnar decisiones de la autoridad administrativa; por lo tanto, también es ineficaz para impugnar decisiones de autoridades de otro tipo, y para que la resolución sea impugnabile en juicio debe también reunir las

características de ser definitiva; personal y concreta; causar agravio; constar por escrito, salvo los casos de negativa o confirmación ficta, y ser nueva.

En efecto, ocupándonos de nuestro derecho positivo, tenemos que la creación del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que es el órgano competente para tramitar y resolver los juicios de nulidad, está prevista en el artículo 104 fracción I Constitucional, en cuanto dispone que las leyes federales podrán instituir tribunales de lo contencioso administrativo dotados de plena autonomía para dictar sus fallos que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la administración pública federal o del Distrito Federal, y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones.

El juicio de nulidad, es un procedimiento *sui generis*, en tanto que su resolución no absuelve o condena, sino que concluye con sentencias resolutivas disímbolas.

El juicio de nulidad es el medio que tienen a su alcance todos aquellos gobernados que se consideren afectados por un acto de los órganos de la administración pública federal, llámense Secretaría de Estado, departamentos administrativos u organismos descentralizados, como pueden ser la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la Secretaría de Comercio, la

Secretaría de Trabajo y Previsión Social, Instituto Mexicano del Seguro Social, Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores, ISSSTE, entre otros.

En este contexto, las contiendas fiscales tienen por objeto determinar la legalidad o ilegalidad de los actos administrativos, bien sea porque los particulares se consideren afectados en sus intereses jurídicos o porque los órganos del poder público estimen que un acto favorable a un particular, deba ser nulificado.

A) NATURALEZA DEL JUICIO FISCAL

Por la propia naturaleza del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que no es de plena jurisdicción, sino de simple anulación, la naturaleza del juicio de nulidad es declarativa; esto es, la sentencia dictada en un juicio de anulación, no entraña ejecución por sí misma, sino que simplemente es declarativa de la eficacia o ineficacia de los actos administrativos.

Ejemplificando, sería ejecutivo el fallo, en tanto que existieran medios de defensa para que el propio tribunal que los dictó pudiera exigir su cumplimiento; sin embargo, en el supuesto de que no se conceda la razón a los particulares, las autoridades quedan legitimadas para actuar, no a virtud propiamente de lo resuelto en el fallo, si no atendiendo a sus facultades, que

son ejercitadas con independencia de lo que resuelva el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, habida cuenta que tiene a su alcance el procedimiento económico coactivo; por otro lado, en el caso de que la sentencia llegue a favorecer al particular, su cumplimiento sólo puede exigirse mediante el juicio de amparo indirecto.

B) TRAMITACION DEL JUICIO DE ANULACION

El juicio de nulidad requiere para su tramitación de la instancia de parte agraviada, que puede ser tanto en particular afectado, como la autoridad en aquellos casos en que se trate de una resolución favorable al particular.

Las partes en el juicio contencioso administrativo, se encuentran previstas en el artículo 198 del Código Fiscal de la Federación, a saber:

1. El demandante. Puede serlo un particular o la autoridad fiscal; en el primer caso, porque se pida la nulidad de una resolución que causa agravio, y en el segundo caso, porque se pida la nulidad de una resolución favorable a un particular.

2. Los demandados. Tendrán este carácter:

- a) La autoridad que dictó la resolución impugnada.

b) El particular a quien favorezca la resolución cuya modificación o nulidad pida la autoridad administrativa.

3. El titular de la Secretaría de Estado u organismo descentralizado del que dependa la autoridad mencionada en la fracción anterior. En todo caso, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público será parte en los juicios en que se controvierta el interés fiscal de la Federación.

4. El tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante.

Sobre este aspecto en el procedimiento contencioso administrativo, cabe señalar que en todos los casos en que se controvierta el interés fiscal de la federación, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formará parte de ellas.

Por otro lado, el artículo 200 del Código Fiscal de la Federación dispone que ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa no procederá la gestión de negocios, entendida ésta como gestión de oficiosa, de tal manera que quien promueva a nombre de otro, deberá acreditar que la representación le fue otorgada a más tardar en la fecha en que se presente la demanda o de la contestación en su caso, lo cual significa que la prohibición en comento opera tanto para los particulares como para las autoridades; ahora bien, la presentación de los particulares se rige por el derecho común,

en tanto que la representación de las autoridades deriva de una ley especial, de un reglamento o de algún acuerdo delegatorio de facultades, de donde resulta que la representación de dichas autoridades corresponde a la unidad administrativa encargada de su defensa, pues, por ejemplo, específicamente, la representación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público le corresponde a la Procuraduría Fiscal de la Federación.

El procedimiento contencioso, al igual que los procesos en general, tienen sus condiciones de procedencia. Así, encontramos que el artículo 202 del Código Tributario Federal establece las causas de improcedencia del juicio fiscal, y el numeral 203 del mismo ordenamiento legal señala las causas de sobreseimiento del juicio.

A grandes rasgos, se puede señalar que la improcedencia del juicio se traduce en un impedimento para que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conozca de un negocio que se le plantee porque el mismo caiga en alguno de los supuestos previstos en el citado artículo 202, lo que significará que el interesado no formuló adecuadamente su defensa, bien sea por cuestiones de fondo o por circunstancia de forma, pues entre las primeras podemos señalar los casos en que no corresponde conocer al tribunal del negocio que se le plantea; porque no se hayan agotado los medios ordinarios de defensa; cuando no se demuestre claramente la existencia del acto combatido, entre otras, y respecto de las segundas, esto es, las circunstancias de forma, podemos señalar la presentación de agravios, etcétera.

SOBRESEIMIENTO DEL RECURSO

El sobreseimiento del juicio fiscal, entendiendo dicha figura jurídica procesal como la declaración de que las cosas quedan en la misma forma en que se encontraban hasta antes de presentar la demanda, trae como consecuencia que los interesados, concretamente la parte demandante, que puede ser la autoridad administrativa o un particular, no obtengan su pretensión, tomando en cuenta que ni siquiera puede ser objeto de análisis el planteamiento que formulen, y por lo tanto tendrán que soportar que prevalezca el acto administrativo que se intentó combatir.

Sobreseer es concluir un trámite o un juicio sin que se llegue a la solución de fondo.

El sobreseimiento procede, a) cuando el promovente se desista expresamente de su recurso; b) cuando durante el procedimiento en que substancie el recurso administrativo sobrevenga alguna de las causas de improcedencia a que se refiere el artículo 202 del Código; c) en el caso de que el demandante muera; d) si la autoridad demandada deja sin efecto el acto impugnado; e) en los demás casos en que por disposición legal haya impedimento para emitir resolución en cuanto al fondo.

El juicio de anulación, como se expresó anteriormente, es un

procedimiento *sui generis*, en tanto que no puede considerarse como un juicio ordinario, ni tampoco como sumario o extraordinario, pues más bien debe considerarse como un procedimiento especial que reúne algunas de las características de los tres tipos de juicio que se han enunciado.

En efecto, puede considerarse ordinario el juicio fiscal, porque constituye todo un proceso, con demanda, contestación, desahogo de pruebas, término para alegatos, sentencia y recursos; sin embargo, también adquiere características de juicio sumario, en virtud de que la parte interesada puede limitar su actuación a formular adecuadamente su demanda, ofrecer y exhibir las pruebas idóneas y esperar la sentencia; también puede estimarse como un procedimiento extraordinario, habida cuenta de las peculiaridades que lo conforman, pues no es un proceso común y corriente, sino que, como se dijo antes, debe considerarse como un procedimiento especial.

Los requisitos que debe reunir la demanda de anulación se encuentran previstos en el artículo 208 del Código Fiscal de la Federación, que en términos generales son los mismos que operan en una demanda civil, a excepción de expresión de agravios, pues esta circunstancia más bien es propia de la demanda de amparo.

Ciertamente, la demanda debe indicar el nombre o domicilio del demandante, identificar el acto combatido, señalar la autoridad demandada, expresar los hechos que motiven la demanda, precisar las pruebas que se

ofrezcan y en su caso, el nombre y domicilio del tercero interesado, la expresión de agravios que cause el acto impugnado.

Ahora bien, la expresión de agravios, al igual que en el juicio de amparo, constituye el punto medular de la controversia, en tanto que entendiendo por agravio la lesión de un derecho, por haberse dejado de aplicar, que para efectos de juicio fiscal constituye la expresión de los razonamientos lógicos encaminados a demostrar la violación a la norma jurídica.

Así las cosas, la expresión de agravios es la base fundamental de la contienda, pues encierra los conceptos por los que el demandante considera que debe anularse un acto administrativo.

Sobre los demás requisitos de la demanda, resultan obvios los comentarios, pues su concepto deriva del sentido común.

La demanda debe ser por escrito y presentarse dentro del plazo de 45 días contados a partir del siguiente a aquel en que se haya surtido efectos la notificación del auto que impugna o en que el afectado haya tenido conocimiento de él o de su ejecución, o se haya ostentado sabedor del mismo si no existe notificación legalmente hecha. Admitida la demanda, se corre traslado de ella al demandado y se le emplaza para que la conteste dentro de los 45 días siguientes a aquel en que surta efectos el emplazamiento; cuando alguna autoridad que deba ser parte en el juicio no es señalada por el actor

como demandada, de oficio se le corre traslado de la demanda para que la conteste en el plazo antes señalado. Diez días después de que se haya contestado la demanda y ya se hayan desahogado las pruebas o practicado las diligencias que se hubiesen ordenado y se hayan resuelto los incidentes de precio y especial pronunciamiento, se notifica a las partes que tienen un plazo de 5 días para que formulen alegatos por escrito, y vencido este plazo, se hayan o no se hayan presentado alegatos, se declara cerrada la instrucción, y a partir de ese momento y dentro de los 45 días siguientes se debe pronunciar la sentencia, para lo cual, dentro de los 60 días siguientes al cierre de la instrucción, el magistrado instructor debe formular el proyecto respectivo.

A este respecto, conviene señalar que los particulares cuentan con el improrrogable plazo a que se ha hecho referencia; sin embargo, las autoridades tienen un plazo de 5 años, atendiendo a que conforme al artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, en forma genérica, las facultades de las autoridades fiscales se extinguen en un plazo similar.

También cabe destacar que cuando el interesado, en este caso el particular, fallezca dentro del plazo legal para presentar la demanda, el término se suspenderá hasta un año, si antes no se ha aceptado el cargo de representante de la sucesión, lo cual significa que transcurrido dicho año sin que gestione el representante de la sucesión, se consumará el plazo legal para presentar la demanda y consecuentemente quedará firme la resolución administrativa, surtiendo todos sus efectos y consecuencias legales en contra

de la sucesión. Igualmente, ocurre que una vez iniciado el juicio fiscal, también en caso de muerte de una persona que sea parte de la contenida, habrá una suspensión de un año, transcurrido el cual, sin que se apersona el representante de la sucesión, se reanudará el procedimiento, y las notificaciones a tal parte se harán por lista.

Lo antes comentado se encuentra previsto en los artículos 207 y 224 del Código Fiscal de la Federación.

La contestación de la demanda en el juicio de nulidad, debe producirse dentro del plazo de 45 días siguientes a aquel en que se haya notificado el emplazamiento a la parte demandada.

En párrafos anteriores se expresó que el juicio fiscal debe considerarse como un procedimiento especial, en tanto que en determinados casos específicos el actor puede ampliar su demanda dentro del plazo de 20 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del acuerdo recaído a la contestación de la demanda, lo cual es acorde con los procesos en general; sin embargo, aun cuando no hay disposiciones expresas para contrademandar o reconvenir, se estima que existe posibilidad legal para ello, en tanto que el demandante puede ser tanto la autoridad administrativa como los particulares.

Ejemplificando, un acto administrativo que es parcialmente favorable a un

particular, puede ser impugnado en juicio de nulidad; sin embargo, aun cuando no haya disposiciones expresas, la autoridad puede contrademandar o reconvenir por la parte favorable al particular, tomando en cuenta el contenido del artículo 207 del Código Fiscal de la Federación.

El tercero coadyuvante en el juicio fiscal, es aquella parte que tiene un derecho incompatible con las pretensiones tanto del demandante como del demandado, esto es, es la parte que tiene interés, ya sea en que prevalezca el acto administrativo o bien que deje de surtir sus efectos.

Sobre los incidentes en el procedimiento contencioso administrativo, no cabe formular ningún comentario, sino exclusivamente señalar que sólo son de previo y especial pronunciamiento los relativos a la incompetencia en razón de territorio; el de acumulación de autos; el de nulidad de notificaciones, y el de interrupción por causa de muerte de una persona física o por disolución de un ente colectivo.

Las pruebas en el procedimiento contencioso, atienden a las reglas generales sobre desahogo y valoración; sin embargo, en lo que corresponde a las pruebas periciales y testimonial, el Código Fiscal de la Federación ha sufrido reformas, pues hasta el 31 de marzo de 1983 la pericial se ofrecía en la demanda o en la contestación y se desahogaba en el transcurso del procedimiento y la testimonial igualmente, con la salvedad de que en el caso de que los testigos vivieran fueran del lugar de residencia de la Sala que

conocía del negocio, se desahogaba, mediante exhortos, ante los jueces de Distrito.

No obstante, a partir del 1 de abril de 1983, la prueba pericial se desahogaba, por parte oferente, en el mismo momento de presentar la demanda o, en su caso la contestación, toda vez que los artículos 209, fracción V, y 214, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, establecían y en cuanto a la testimonial, ésta ya se desahogaba ante el magistrado instructor que conocía del negocio; pero a partir del 1 de enero de 1986, la prueba pericial se ofrece en la demanda o en la contestación, exhibiendo el cuestionario respectivo, y su desahogo se ordena hasta después de contestada la demanda o la ampliación en su caso, requiriendo a las partes para que presenten a sus peritos a aceptar y protestar el cargo y en dicho acto se les concede el plazo para rendir su dictamen.

Esto último tiene similitud con lo previsto en el Código vigente hasta el 31 de marzo de 1983, pero con la salvedad de que anteriormente en el auto admisorio de la demanda se requería al actor para que representara su perito y al demandado para que designara su parte; en cambio, en la actualidad el desahogo, como ya se dijo anteriormente, tiene efecto hasta después de contestada la demanda o la ampliación en su caso.

En cuanto a la testimonial, su desahogo sigue siendo ante el magistrado instructor que conoce del negocio.

Sin mayor comentario, debe señalarse que en el procedimiento contencioso existe plazo para formular alegatos y debe hacerse declaratoria de cierre de instrucción que impide seguir gestionando en el negocio, pues es la última etapa del proceso, que concluirá con la sentencia.

En los primeros párrafos de este capítulo se manifestó que las resoluciones del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa no absolvían o condenaban, sino que su sentido era diverso, pues incluso, no hay condenación en costas.

Ahora bien, tomando en cuenta que las Salas Regionales del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se integran de tres magistrados, las sentencias debe emitirse por unanimidad o mayoría de votos.

No se hará alusión a las sentencias interlocutorias, que sobresean el juicio o que confirmen el auto desechatorio de la demanda, porque, hipotéticamente, nos encontramos ante un procedimiento normal que seguirá todos sus cauces hasta llegar a la sentencia de fondo.

En esas condiciones, el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación establece cinco causas de anulación de los actos administrativos, y para ilustrar más el comentario, a continuación se transcribe dicho numeral.

"ARTICULO 238.- Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestra alguna de las siguientes causales:

1. Incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.

2. Omisión de los requisitos formales exigidos en las leyes, inclusive por la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso.

3. Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular.

4. Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas.

5. Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades.

Como se observa, las causas enunciadas son las que el legislador consideró como fundamentales para declarar la ineficiencia de un acto administrativo, de tal forma que un acto administrativo que no se ubique en ninguno de esos

supuestos debe ser declarado válido.

También se hace necesario transcribir el artículo 239 del ordenamiento legal citado, a lo que en este acto se procede.

"ARTICULO 239.- La sentencia definitiva podrá:

I.- Reconocer la validez de la resolución impugnada.

II.- Declarar la nulidad de la resolución impugnada.

III.- Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, salvo que se trate de facultades discrecionales".

IV.- Declarar la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de una obligación, así como declarar la nulidad de la resolución impugnada.

Si la sentencia obliga a la autoridad a realizar un determinado acto, o iniciar un procedimiento, deberá cumplir en un plazo de tres meses aún cuando haya transcurrido el plazo que señala el artículo 67 de este Código.

En caso de que se interponga recurso, se suspenderá el efecto de la sentencia hasta que se dicte la resolución que ponga fin a la controversia.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa declarará la nulidad para el efecto de que se emita nueva resolución cuando esté en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II y III, y en su caso V, del artículo 238 de este Código.

De la transcripción anterior, observamos que el reconocimiento de la validez de un acto impugnado, implícitamente lleva la determinación de que tal acto no se ubica en ninguno de los supuestos a que se refiere el artículo 238.

Por otro lado, la declaratoria de nulidad, así en forma lisa y llana, sin ningún pronunciamiento, es obvia, a diferencia de la declaratoria de nulidad para determinados efectos.

Ahora bien, existe una imperfección de la norma jurídica en comento, por cuanto que, si bien establece que las sentencias del Tribunal deberán cumplirse en un plazo de cuatro meses, no hay certeza respecto al caso en que dicha sentencia no sea cumplimentada dentro del término señalado.

En efecto, se estima que el numeral en estudio debe ser modificado, a efecto de crear certeza jurídica a favor de un particular, en caso de omisión por parte de la autoridad a cumplir un fallo dentro del plazo de 3 meses.

C) LOS RECURSOS

Los recursos en el juicio de anulación actualmente son dos, a saber: Reclamación y el de Revisión.

La reclamación, en términos generales, es procedente en contra de los autos dictados por el magistrado instructor que admita o deseche la demanda, la contestación o las pruebas, que decreten o nieguen el sobreseimiento del juicio o aquéllas que admitan o rechacen la intervención del coadyuvante o del tercero. El plazo para interponerlo es de 15 días contados a partir del siguiente a aquel en que surta efectos la notificación del acto que se reclama.

Es evidente que este recurso puede ser interpuesto por cualquiera de las partes.

El recurso de revisión solamente puede ser interpuesto por las autoridades administrativas y el plazo para su interposición es de 15 días.

A diferencia del recurso citado con anterioridad, el recurso de revisión sólo puede ser interpuesto por las autoridades administrativas y tiene por objeto lograr la revocación de la sentencia dictada por una Sala Regional.

Este recurso se tramita ante la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Cabe mencionar que anteriormente se contaba con otros dos recursos que son: Queja y Revisión Fiscal.

La queja, igualmente podía ser interpuesta por cualquiera de las partes, y sólo procedía en el supuesto de que se alegara violación a la jurisprudencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, siendo de 15 días el plazo para su interposición.

El recurso de revisión fiscal, igual que el de revisión comentado en párrafos anteriores, también solamente podía ser interpuesto por las autoridades administrativas, ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dentro del plazo de 15 días siguientes a aquel en que se notifique la sentencia de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Resumiendo, el recurso de reclamación puede ser interpuesto por cualquiera de las partes y su tramitación y resolución corresponde a la Salas Regionales y sólo puede ser interpuesto por las autoridades, correspondiendo conocer de él a la Sala Superior.

En contra de las resoluciones de la Sala Superior procedía el recurso de

revisión fiscal, que sólo podía ser interpuesto por las autoridades y corresponde conocer del mismo a la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

4.4. JUICIO DE AMPARO

4.4.1 Naturaleza

El Juicio de Amparo es un medio jurídico de protección o tutela de la constitucionalidad, que tiene por objeto esencial garantizar al gobernado todas las prerrogativas que la Constitución le otorga frente al Estado y que no se constriñe a las llamadas garantías individuales, sino a todo el ordenamiento fundamental a través de los artículos 14 y 16 constitucionales.

El Juicio de Amparo procede, por consecuencia, contra cualquier acto de autoridad violatorio de la Constitución y ahí estriba su naturaleza de institución de control constitucional, y contra la legislación secundaria en general derivado de ahí, en los términos de los artículos 14 y 16 constitucionales su naturaleza de control de legalidad, que lo convierte en un medio de que dispone el gobernado para obtener, en su beneficio, la protección del orden jurídico en general. Comenta Ignacio Burgoa²⁵ que resulta difícil concretar un concepto del Juicio de Amparo, por el riesgo en que se puede incurrir en exceso o defecto de cita de sus elementos, sin embargo, lo describe sintéticamente en la siguiente proposición:

²⁵ BURGOA, Ignacio, *El Juicio de Amparo*, México, Porrúa, 1982, p.169.

"El amparo es una institución procesal que tiene por objeto proteger al gobernado contra cualquier acto de autoridad (lato sensu) que, en detrimento de sus derechos e intereses jurídicos particulares, viole la Constitución".

Del transcrito concepto, podemos concretar que se trata de una institución jurídica de tutela directa de la Constitución, e indirecta y extraordinaria de la legislación secundaria, que se traduce en un procedimiento autónomo de carácter contencioso, que se propone invalidar en relación con el gobernado en particular y a instancia de éste cualquier acto de autoridad inconstitucional o ilegal que le agrada.

No obstante, el autocontrol constitucional que deriva del artículo 133 de la ley fundamental, en cuanto ordena que la Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados por el presidente de la República, con aprobación del senado, será la Ley Suprema en toda la Unión. "Los Jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, Leyes y Tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en la Constitución o Leyes de los Estados"; es obvio que en terreno de la realidad, el ejercicio del autocontrol constitucional provocaría serios trastornos en el orden jurídico y un grave desquiciamiento en la organización gubernativa del país en la gradación jerárquica en que éste se estructura, pues de acuerdo al principio general de derecho de que la autoridad sólo puede hacer lo que la ley le permite, constituiría una tarea difícil de realizar en que cada caso en particular que

las autoridades analizaran si la ley secundaria es contraria o no a la Ley Suprema, por lo que el autocontrol sólo opera en casos palpables; en particular, Ignacio Burgoa comenta " que ello sucedería en el supuesto de que una norma penal previese penas prohibidas por el artículo 22 Constitucional o estableciese la pena de muerte para delitos distintos de los que este precepto menciona." ²⁶

Por lo anterior, estimo que el artículo 133 en relación a los artículos 103 y 107 constitucionales, debe entenderse, conforme a las reglas de la hermenéutica jurídica, que estriba en que los preceptos de la ley no se contraponen si no que se complementan, en el sentido de que el autocontrol constitucional que previene el primero de los citados numerales, opera en casos notorios de inconstitucionalidad de leyes secundarias, y que el control constitucional se ejerce, al tenor de los dos restantes artículos, a través del Juicio de Amparo, juicio autónomo que no constituye una tercera instancia en ningún caso, sino un medio extraordinario de legalidad.

Por lo demás, el Juicio de Amparo se rige por principios fundamentales, como de instancia de parte legítima, que estriba en que debe promoverse a iniciativa o instancia de la parte agraviada; el principio de la existencia del agravio personal y directo, que implica la afectación de un interés jurídico del gobernado, y en cuyo alcance se separa del agravio de la materia civil, que se extiende a todo perjuicio o menoscabo patrimonial en este aspecto, el agravio debe de ser directo y debe ser realizado por cualquier

²⁶ *Ibidem*, p.140..

autoridad en las hipótesis enunciada por el artículo 103 de la Constitución, el principio de la prosecución judicial del amparo que se consagra en forma enunciativa en el artículo 107 constitucional, y que radica en que este medio extraordinario de legalidad se tramita conforme a los procedimientos de orden jurídico contenidos en el artículo 107 y en la ley reglamentaria de los artículos 103 y 107 constitucionales, el principio de la relatividad de las sentencias, que se concreta en amparar y proteger al gobernado en el caso especial sobre el verse la queja, sin hacer una declaración general respecto de la ley o acto que la motive, restituyéndole en el goce de la garantía violada, fórmula jurídica aportada por don Mariano Otero y que constituye el principio y fin último de la tutela constitucional; el principio de la definitividad del Juicio de Amparo que le da perfiles característicos y que lo hace concebir como un medio extraordinario de defensa, al exigir el agotamiento o el ejercicio previo de todos los recursos que la ley que rige el acto reclamado establece para atacarlo: bien sea notificándolo, conformándolo o revocándolo, de tal suerte que, existiendo dicho medio ordinario de imputación sin que lo interponga el quejoso, el amparo improcedente; el principio de estricto derecho y la facultad de suplir la queja deficiente, impone al órgano de control, el que " los fallos que aborden la cuestión constitucional planteada en un Juicio de Garantías, sólo debe analizar los conceptos de violación expuestos en la demanda respectiva, sin formular consideraciones de inconstitucionalidad de los actos reclamados, que no se relacione con dichos conceptos." ²⁷

²⁷ *Ibidem*, p.253.

Sobre el particular, conviene aclarar que todos los principios rectores del Juicio de Amparo presentan excepciones en el caso del principio de estricto derecho y suplencia de la queja deficiente, la reforma al artículo 107 fracción II de la Constitución Federal, publicada en el *Diario Oficial de la Federación* del 7 de abril de 1986, alude a que la suspensión de la queja deficiente se efectúa en los términos de la Ley de Amparo, destacando la tutela a los núcleos de población ejidal o comunal y a los ejidatarios y comuneros en sus derechos agrarios, que pueden tener como consecuencia privar de la propiedad o de la posesión y disfrute de sus tierras, aguas, pastos y montes a los ejidos, a los núcleos de población que de hecho y por derecho guardan el estado comunal, o a los ejidatarios o comuneros, lo mismo si las entidades o individuos mencionados figuran como quejosos o como terceros perjudicados; contra actos que puedan afectar otros derechos agrarios de las entidades o individuos ya mencionados, aquellos cuya consecuencia sea no reconocerles o afectarles en cualquier forma derechos que hayan demandado ante las autoridades, asimismo, por disposición del párrafo tercero de la fracción II del artículo 106 constitucional reformado, los jueces de Distrito deberán recabar de oficio aquellas pruebas que puedan beneficiar las diligencias que se estimen necesarias, para precisar sus derechos agrarios, así como la naturaleza y efectos de los actos reclamados, además no opera en su perjuicio el sobreseimiento por inactividad procesal ni la caducidad de la instancia, pero sí procede en beneficio de ellos, y por último, el desistimiento del Juicio sólo procederá por acuerdo de la Asamblea General.

" ARTICULO 76-BIS.- Las autoridades que conozcan del juicio de amparo deberán suplir la deficiencia de los conceptos de violación de la demanda, así como la de los agravios formulados en los recursos que esta ley establece, conforme a lo siguiente:

I. En cualquier materia, cuando el acto reclamado se funde en leyes declaradas inconstitucionales por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia.

II. En materia penal, la suplencia operará aún ante la ausencia de conceptos de violación o de agravios del reo.

III. En materia agraria, conforme a lo dispuesto por el artículo 227 de esta Ley.

IV. En materia laboral, la suplencia sólo se aplicará en favor del trabajador.

V. En favor de los menores de edad o incapaces.

VI. En otras materias, cuando se advierta que ha habido en contra del quejoso o del particular recurrente una violación manifiesta de la Ley que lo haya dejado sin defensa."

Como podrá advertirse, el amparo en materia fiscal es estricto derecho y sólo operará obligatoriamente la suplencia de la deficiencia de los conceptos de violación de la demanda o de los agravios en los recursos establecidos en la ley, cuando el acto reclamado se funde en leyes declaradas inconstitucionales por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia, o cuando se advierta una violación manifiesta de la ley que haya dejado sin defensa al quejoso.

Es interesante advertir la reforma que sufrió el artículo 79 de la Ley de Amparo para quedar como sigue:

" La Suprema corte de Justicia de la Nación, los Tribunales colegiados de circuito y los jueces de distrito, deberán corregir los errores que adviertan en la cita de los preceptos constitucionales y legales que se estimen violados, y podrán examinar en su conjunto los conceptos de violación y los agravios, así como los demás razonamientos de las partes, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en la demanda."

De la lectura del transcrito numeral, salta a la vista el que en el Juicio Constitucional se procura, ante todo, el llegar a la verdad legal, es decir, al fondo del asunto, evitando que por deficiencias intrascendentes en la cita de conceptos constitucionales y leyes secundarias que se estimen violadas se evite el declarar esa verdad y por ende la protección constitucional o

negativa de la misma si no procediera,; que en materia de amparo se considera a la demanda como un todo, y fundamentalmente, que en esa búsqueda de la verdad legal es permitido a los tribunales competentes resolver la cuestión efectivamente planteada, con la única limitante de no cambiar los hechos expuestos en la demanda.

De lo anterior, cabe afirmar que la Ley de Amparo sigue siendo un ordenamiento jurídico acorde a la realidad social de México y a la necesidad de su población en cuanto a la impartición de la justicia; que sigue siendo modelo de todos los ordenamientos de México, y que en esta parte, acertadamente el Código Fiscal de la Federación ha trasplantado en su artículo similares conceptos para impartición de la justicia administrativa.

4.4.2 El amparo en materia administrativa

Concretaré mi exposición al amparo en materia fiscal. Si puntualiza que su naturaleza es la de un medio extraordinario de defensa, porque de ninguna manera evita que el particular inobserve el principio de definitividad por lo siguiente:

El artículo de la Ley de Amparo: estatuye: "el amparo se pedirá ante el Juez de Distrito...fracción II contra actos que no provengan de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo:

En estos casos, cuando el acto reclamado emane de un procedimiento

seguido en forma de juicio, el amparo sólo podrá removerse contra la resolución definitiva por violaciones cometidas en la misma resolución o durante el procedimiento, si por virtud de estas últimas hubiere quedado sin defensa el quejoso o privado de los derechos que la ley de la materia le conceda, a no ser que el amparo sea promovido por persona extraña a la controversia.

Como puede apreciarse, todos los actos de la Administración Pública federal o estatal seguidos en forma de juicio, que no provengan de tribunales administrativos, sólo serán impugnables cuando se esté en presencia de una resolución definitiva, resolución contra la que, desde luego, no proceda ningún recurso ordinario o que deba ser revisado de oficio por el superior y que pueda traer como consecuencia la revocación o modificación del acto reclamado, y con el requisito de que proceda la suspensión sin mayores exigencias que los que pida la ley de amparo para la suspensión del acto reclamado, esto último conforme al artículo 73, fracción XV, de la Ley de Amparo.

Así tenemos, por ejemplo, que en contra de las resoluciones que no admitan recursos ordinarios o se trate de terceros extraños al procedimiento, procederá el Juicio de Amparo indirecto, y que, por consecuencia, si está en presencia de decisiones administrativas que impliquen definitividad, deberán agotarse los medios ordinarios de defensa, primeramente los de la fase oficiosa o recursos administrativos que se relataron en el capítulo segundo del presente trabajo, o bien, deberá

agotarse el Juicio de Anulación ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, para luego, posteriormente, reclamar la sentencia dictada en juicio de amparo directo o Uni-instancial.

En efecto, el artículo 158 de la Ley de Amparo alude a la procedencia del amparo directo ante los Tribunales Colegiados del Circuito, según el caso, "contra sentencia definitiva dictada por los Tribunales Judiciales o Administrativos", por violaciones a las leyes del procedimiento cometidas durante la secuela del mismo, siempre que efectúen las defensas del quejoso, trascendiendo el resultado del fallo y por violaciones de garantía cometidas en las propias sentencias.

Respecto al Amparo Indirecto, es importante el volumen de demandas promovidas en contra de leyes fiscales, ya sea por corresponder al grupo de las llamadas autoaplicativas o bien, en contra de las eteroaplicativas cuando se da el acto de aplicación, que fuera del principio de definitividad, se da un importante volumen de reclamos constitucionales contra resoluciones dictadas por autoridades incompetentes; contra actos sin la firma del funcionario competente que legitime o autorice el acto de molestia; por firma facsimilar, por ausencia de fundamentación y motivación, y, por terceros extraños a la relación jurídico tributaria, en cuyos casos, por tratarse de violaciones directas a la constitución no requieren del agotamiento previo de medios ordinarios de defensa.

Ahora bien, dentro del Juicio de Anulación procede el amparo indirecto en contra de las resoluciones emitidas por el magistrado instructor de la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa correspondiente, recaídas en el Recurso de Reclamación cuando se tenga por desechada o no presentada la demanda, contra acuerdos de la Sala que decrete el sobreseimiento del juicio, y contra las resoluciones emitidas por la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en el Recurso de Queja por falta de aplicación o indebida aplicación de alguna tesis jurisprudencial de ese tribunal fiscal.

Por lo que corresponde al Amparo Directo, procede contra las sentencias dictadas por la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en el Juicio de Nulidad. Es interesante reseñar que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa concluyó el proceso de descentralización con diez Salas Regionales en la República, y que merced a esa descentralización, el contribuyente está en posibilidad, de obtener sentencia desfavorable a sus intereses, o sea que se decrete la validez de la resolución impugnada de promover amparo directo ante el Tribunal Colegiado en que reside la Sala emisora, con lo cual se cumple anhelo de que la justicia se imparta en el lugar en donde resida el gobernado.

Sin embargo, considerando que las sentencias dictadas en los Juicios de Nulidad puedan declarar la nulidad de las resoluciones impugnadas, y que la autoridad no pueda promover amparo, y sólo queda a su alcance, como se apuntó en el capítulo II de este trabajo, el recurso de revisión ante la Sala

Superior del Tribunal Federal de Justicia, recurso en el que puede la autoridad obtener sentencia revocando la decisión de la Sala Regional y declarar la validez del acto originalmente impugnado; se presenta, en este caso, una situación contraria a la idea de que la justicia se imparta en el lugar en que resida el gobernado, pues tratándose de una resolución definitiva como lo es la emitida por la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en el Recurso de Revisión, el particular sólo puede promover el Juicio de Amparo Directo ante los Tribunales Colegiados en Materia Administrativa, ante el Distrito Federal o ante la Suprema Corte de Justicia, según corresponda, en razón de que la autoridad emisora, Sala Superior, reside en el Distrito Federal, como se ve, en este aspecto todavía subsiste centralismo en la justicia administrativa.

4.4.3 Suspensión de los actos reclamados

Tratándose de la suspensión de los actos reclamados en el Amparo Indirecto, encuentro que procede siempre a petición de la parte agraviada, cuando no se sigue perjuicio al interés social ni se contravengan disposiciones de orden público y cuando sean de difícil reparación los daños y perjuicios que se causen al agraviado con la ejecución del acto, y que la concesión de la suspensión se supedita, cuando se pide contra el cobro de impuestos, multas u otros pagos fiscales, al previo depósito de la cantidad que se cobra en Nacional Financiera, o en defecto de ésta en la Sociedad Nacional de Crédito que el juez señale dentro de su jurisdicción, o entre la autoridad exactora, salvo que de antemano se hubiese constituido ante esta última, y que no

exigirá el depósito cuando se trate de sumas que excedan de la posibilidad del quejoso o se trate de personas distintas del causante obligado directamente al pago, en cuyos casos se asegurará el interés social en cualquier otra forma aceptada en la ley, esto por disposición del artículo 135 de la ley de la materia.

Con relación a la suspensión del acto reclamado en el Amparo Directo, la suspensión contra los efectos de la sentencia definitiva, no se encuentra expresamente prevista en la Ley de Amparo, pues el artículo 171 de la ley de ese ordenamiento legal se refiere a las sentencias definitivas dictadas en los juicios del orden penal, y el artículo 173 se refiere a las pronunciadas en los juicios del orden civil o administrativo. Por su parte el 174 del propio ordenamiento legal se refiere a la suspensión contra decisiones. Sin embargo, considero que ello no es obstáculo para que las Salas regionales del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa o la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, conozcan y resuelvan sobre la suspensión definitiva de los efectos de sus sentencias, atento al hecho de que la aparente laguna de la Ley de Amparo sobre la suspensión del Amparo Directo Administrativo queda superada con la interpretación armónica del artículo 158 de esa ley, que expresamente prevé el Amparo Directo contra sentencias definitivas pronunciadas por tribunales administrativos, lo que trae como consecuencia la procedencia de la suspensión, pues, de otra suerte, se daría el caso de que se ejecutara la sentencia definitiva y se consumara de modo irreparable el acto reclamado, por ello, concluyo que en los términos del artículo 158, en relación con los

artículos 170 y 173 de la Ley de Amparo, es factible solicitar y obtener la suspensión de los efectos de las sentencias en el Amparo Directo Administrativo.

4.4.4 Análisis de la operatividad de cómo funcionan los medios de defensa

INSTANCIA DE INCONFORMIDAD

En este apartado es conveniente externar la opinión en relación a la operatividad de los medios de defensa a la luz de las disposiciones vigentes, para palpar desde mi punto de vista el avance de la justicia administrativa en éste México Moderno.

A) La instancia de inconformidad constituye un medio de defensa por que a la luz de los artículos 46, 51 y 54 puede impugnarse:

" ARTICULO 46.- La vista en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:

1. De toda visita se levantará acta en la que se hará en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieran conocido por los visitadores en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a

cargo del visitado en el período revisado aunque dichos efectos no se consignen en forma expresa. Las opiniones de los visitadores sobre el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales o sobre la situación financiera del visitado, no constituyen resolución fiscal..."

" ARTICULO 51.- Las autoridades fiscales que al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48, conozcan de hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los darán a conocer en forma circunstanciada al contribuyente o responsable solidario, sin que el oficio respectivo constituya resolución fiscal.

Se tendrán por aceptados los hechos u omisiones contra los cuales el contribuyente o responsable solidario no se inconforme o respecto de los cuales no ofrezca pruebas para desvirtuarlos, en los términos del artículo 48, contando el plazo para presentar la inconformidad a partir del día siguiente al que surta efectos la notificación del oficio.

Cuando las autoridades fiscales estén practicando visitas en el domicilio fiscal al contribuyente o responsable solidario, la inconformidad se hará valer junto con la que, en su caso, se presente contra el acta final."

" ARTICULO 54.- Los contribuyentes que no estén conformes con el resultado de la visita podrán inconformarse con los hechos contenidos en las actas finales y complementarias, mediante escrito que deberán presentar

ante las autoridades fiscales dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al inmediato posterior a aquél en que se cerró el acta final; a dicho escrito acompañarán las pruebas documentales pertinentes y vinculadas a los hechos con los que se inconformen.

Los hechos respecto de los cuales el contribuyente no se inconforme dentro del plazo legal o haciéndolo no presente oportunamente las pruebas que los desvirtúen, se tendrán por aceptados."

No obstante que el oficio de observaciones, tratándose de revisiones de escritorio o de la que concluya la visita domiciliaria o las actas complementarias, no constituye resolución fiscal.

Los hechos respecto de los cuales el contribuyente no se inconforme o no presente pruebas idóneas se tendrán por aceptadas, dicho medio de defensa no constituye un recurso fiscal, tanto porque el artículo 51 como el 54 del Código Tributario alude a que los contribuyentes podrán inconformarse con los hechos, porque las autoridades fiscales no están obligadas a emitir una resolución respecto a la veracidad de los hechos contenidos en el oficio de observaciones o en el acta final o complementarias de auditoría.

En efecto, en materia fiscal federal las autoridades están obligadas a emitir opinión dentro del término de tres meses, dado que el artículo 37 del Código Fiscal en consulta textualmente dispone:

" ARTICULO 37.- Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior o dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.

Cuando se requiera al promovente que cumpla los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido."

Sin embargo, la institución de la negativa ficta no opera tratándose de la instancia de inconformidad, en virtud de que, conforme al artículo 67 del Código de la materia, las autoridades fiscales disponen de un término de cinco años para ejercer sus facultades, y si la autoridad fiscal ejercita sus atribuciones de comprobación a través de la visita domiciliaria o de las revisiones de escritorio dentro de ese término, pueden en un momento determinado, emitir la liquidación unos cuantos días antes de que ese plazo concluya, atento al hechos de que, como se ha asentado, el acta final de visita no constituye una resolución fiscal.

Desde ese punto de vista, el particular contribuyente queda en un absoluto estado de indefensión, dado que no procede el juicio de amparo

indirecto por la falta de respuesta a su instancia de inconformidad, puesto que el simple asentamiento de hechos en el acta final no le causa un perjuicio en sus intereses jurídicos dado que no hay resolución fiscal que le implique un agravio; por otra parte, la inconformidad contra los hechos asentados en el acta final de auditoría o el escrito de observaciones si se trata de una revisión de escritorio, no aplica el ejercicio de un recurso.

Desde este punto de vista, si el particular contribuyente plantea una instancia de inconformidad y la autoridad la considera fundada en su totalidad, simplemente se abstiene del ejercicio de su facultad de emitir resolución liquidatoria, lo cual trae consigo el estado de indefensión para el particular. Si la autoridad considera fundados, en parte, los motivos de inconformidad, procede el estudio de la misma y emite la liquidación y es hasta entonces cuando el contribuyente tendrá la oportunidad de promover recurso de revocación o juicio de anulación, con el riesgo de que si el interesado omite impugnar hechos concretos en su inconformidad, éstos se tendrán por consentidos y no podrá plantearlos en la parte oficiosa, contenciosa o en ambas.

Por lo anterior, resulta conveniente adicionar los artículos 51 y 54 del Código Fiscal con un párrafo final en el que se aluda a que la autoridad debe resolver la instancia en un término de tres meses, a fin de dar oportunidad al inconforme de plantear, en su caso, la negativa *ficta*, y terminar con la incertidumbre de una instancia en la que pudiera darse el caso de que, en pocos días antes de que caduquen las facultades del fisco para determinar

alguna obligación fiscal, le sea notificado un crédito, o bien, notificada esa resolución transcurrido el término de la caducidad, se vea en la necesidad de promover, en vía de acción, la declarativa de caducidad de facultades y/o prescripción de sus obligaciones fiscales.

En cuanto a los recursos previstos por el Código Fiscal, estimo pertinente que el recurso de revisión sea resuelto por autoridad distinta a la que dependen administrativamente las autoridades de la fiscalización y liquidación, pues la teleología del recurso es de que la autoridad revise la legalidad del acto materia de la impugnación, finalidad que se ve desvirtuada en la práctica por la sujeción jerárquica de la autoridad resolutora a un mismo titular de una unidad administrativa.

En efecto, en lo que el caso interesa, la organización de las administraciones fiscales regionales corresponde a un administrador fiscal, del que dependen, las Subadministraciones de Fiscalización y Técnica. A la Subadministración de Fiscalización compete materialmente el desarrollo de la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales; citamos como ejemplo las visitas domiciliarias y las revisiones de escritorio, que concluyen, como se ha notado, en un acta final de auditoría, en el primer caso y en el restante, en una opinión llamada escrito de observaciones; ahora bien, contra una y otra actuación procede en forma optativa la instancia de inconformidad, que de plantearse debe ser resuelta por una Unidad de Liquidaciones, dependiente de la Subadministración Técnica de la propia Administración Fiscal que originó la impugnación.

Hasta aquí, tanto la facultad de ordenar, practicar y liquidar depende de una misma unidad administrativa, en la que resulta muy rara divergencia en cuanto a políticas, lineamientos o criterios; pero, además, emitida la liquidación por la Unidad de Liquidación de la Administración Fiscal competente, si el contribuyente opta por interponer el recurso de revocación, éste se promueve, tramita y resuelve ante la Unidad de Recursos, dependiente de la Subadministración Técnica de la propia Administración Fiscal Regional que ha intervenido en toda la fase oficiosa del procedimiento; luego entonces, el error originariamente impugnado resulta de difícil verificación legal, en cuanto a que lo más probable es que se confirmen todas las actuaciones y criterios que conforman el procedimiento y decisión combatidos.

Por todo lo anterior, resultaría conveniente que el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y Acuerdo Delegatorios de Facultades expedidos por el titular del ramo se atribuyera competencia, dentro de las mismas unidades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a una distinta de la que orgánicamente dependen las autoridades que intervienen en el procedimiento de verificación de las obligaciones fiscales y en la liquidación. Con ello se lograría para el gobernado una mayor certeza en la imparcialidad del órgano decisorio y, por consecuencia, de mayor seguridad jurídica.

En lo que corresponde a la fase contenciosa o juicio de anulación, a mi

criterio, conviene suprimir el recurso de queja por incorrecta aplicación o falta de aplicación de alguna tesis jurisprudencial del Tribunal Fiscal de la Federación, dado que el propósito de este recurso es el de que la Sala Superior decida sobre la falta de aplicación o incorrecta aplicación de un criterio jurisprudencial determinado, y su consecuencia estriba en obligar a la Sala Regional emisora al acatamiento de una jurisprudencia y que resuelva en plenitud de jurisdicción sobre las cuestiones originariamente propuestas.

Debe suprimirse el recurso de queja, porque en el caso de que el particular no obtenga sentencia favorable en el juicio de anulación, puede impugnar las violaciones cometidas en el fallo o en el curso del procedimiento si éstas trascienden al resultado del fallo a través del juicio de amparo directo, y, desde el punto de vista de la autoridad que le agravie una sentencia de anulación, puede a través del recurso de revisión impugnar el desacato de una jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación y evitar el reenvío a la Sala Regional para que se decida el fondo del asunto.

Desde el punto de vista del recurso de revisión fiscal, el Tribunal Fiscal de la Federación debe continuar con su programa de desconcentración administrativa, creando, en determinados puntos geográficos de la República, Salas Revisoras de las Salas Regionales, a efecto de evitar que las revisiones fiscales sean resueltas en forma centralista por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación; y fundamentalmente, se lograría con esto el propósito medular de justicia pronta y expedita, que en la materia fiscal se traduce en que sea administrada en el lugar en que reside la autoridad y el

contribuyente.

Con el establecimiento de Salas Revisoras para el efecto de la resolución del recurso de revisión interpuesto por las autoridades, se lograría también el que se terminara con el centralismo que en el juicio de amparo directo priva en relación con las resoluciones tributarias.

En efecto, si en la actualidad la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación reside en el Distrito Federal, al promoverse por el particular el juicio de amparo, es indefectiblemente resuelto por la Suprema Corte de Justicia, o por los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa en el Distrito Federal. De lograrse la desconcentración de la Sala Superior a través de Salas Revisoras, se lograría que los juicios de amparo directo en contra de las decisiones dictadas en el recurso de revisión, se tramiten y resuelvan por los Tribunales Colegiados de Circuito del interior de la República.

Todo lo anterior expuesto, lo concluyo en la idea de que en la materia física federal debe hacerse un profundo análisis para acortar tiempo y distancia para obtener, en definitiva, la validez o nulidad de las resoluciones fiscales.

CASOS PRACTICOS

PRIMERA SALA REGIONAL DEL CENTRO
DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION
Celaya, Gto.

AGROSERVICIOS NIETO, S.A. DE C.V., negociación con domicilio exclusivamente para recibir notificaciones el ubicado en la calle Coahuila número 1106, colonia alameda, en esta misma ciudad, y autorizando para ese efecto en los términos del artículo 200, último párrafo del Código Fiscal de la Federación, a los señores Licenciados Javier Guzmán Rodríguez y Alejandro Lorenzo Guzmán, con el debido respeto comparece para exponer:

DEMANDA DE NULIDAD

Con fundamento en lo dispuesto por los artículos 197, 198, 200, 207, 208 y demás relativos del Código Fiscal de la Federación, en contra del acto de la autoridad que posteriormente se indica, por lo que para dar cumplimiento al último de los numerales invocados, bajo protesta de decir verdad, se precisa:

NOMBRE Y DOMICILIO

Los indicados en el proemio de este ocurso, negociación inscrita en le Registro Federal de Contribuyentes con la clave ANI-891012-P86, y con domicilio ubicado en Avenida Tecnológico número 637, colonia FOVISSSTE, de esta localidad.

REPRESENTACION

La empresa demandante está representada legalmente por GLEN LYONS CHADWICK, quien acredita su personalidad con el testimonio notarial anexo.

RESOLUCION IMPUGNADA

La contenida en el oficio número 0095 de fecha 14 de enero de 1999, por medio del cual el Administrador General de Auditoría Fiscal de la Secretaría de Planeación y Finanzas del Gobierno del Estado de Guanajuato, impone a la actora una multa en cantidad de \$6,389.00 (seis mil trescientos ochenta y nueve pesos), por incumplimiento a un requerimiento de información y documentación (PRUEBA 1).

OPORTUNIDAD LEGAL

La demanda de nulidad se interpone dentro del plazo de 45 días que establece el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación, pues la resolución combatida se notificó el 27 de enero de 1999, según consta en el acta levantada para ese efecto (PRUEBA 2).

AUTORIDADES DEMANDADAS

- a) La Dirección General de Auditoría Fiscal de la Secretaría de Planeación y Finanzas del Gobierno del Estado de Guanajuato.
- b) La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de conformidad con el artículo 198, fracción I, del Código Fiscal de la Federación.

ANTECEDENTES

1. Consta en la resolución impugnada que mediante oficio número DIE-0357-1198, de fecha 17 de noviembre de 1998, el Director General de Auditoría Fiscal de la Secretaría de Planeación y Finanzas del Gobierno del Estado de Guanajuato, requirió a la actora la exhibición de diversa documentación, por lo que aun cuando este hecho no requiere de prueba de la enjuiciante, al estar aceptado por la demandada, se exhibe la constancia respectiva (PRUEBA 3).
2. También se expresa en la resolución impugnada que la actora no dio cumplimiento al requerimiento dentro del plazo concedido. Este hecho negativo de la actora se acredita además con el escrito de fecha 27 de enero de 1998, con sello y firma de recibido, mediante el cual se presentó la documentación requerida (PRUEBA 4).
3. No obstante que el incumplimiento a los requerimientos de las autoridades fiscales está tipificado como infracción por el artículo 81, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, sancionada por el diverso numeral 82 fracción I, del citado ordenamiento legal, en la especie, la autoridad demandada estimó cometida la infracción que establece el artículo 85, fracción I, del Código invocado y sancionó a la actora en términos del numeral 86, fracción I, del mismo Código.
4. Aunque la actora acepta expresamente no haber cumplido el requerimiento de documentación dentro del plazo otorgado, niega lisa y llanamente en términos del artículo 68 del Código Fiscal de la Federación que su conducta sea constitutiva de la infracción prevista por el artículo 85, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, pues por un lado, no se opuso a la practica de una visita en su domicilio fiscal y, por otro, tampoco la conducta que se le atribuye fue cometida durante una diligencia de tal naturaleza.

CONCEPTOS DE IMPUGNACION

Primero.- Se actualiza la causa de ilegalidad que establece el artículo 238, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, porque los hechos que motivan la resolución impugnada no se realizaron, fueron distintos y se

apreciaron equivocadamente, aparte que se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas y se dejaron de aplicar las debidas, pues la actora no se opuso a la practica de una visita en su domicilio fiscal, ni la conducta imputada se cometió durante una inspección de dicha naturaleza, por lo que no están reunidos los elementos constitutivos de la infracción prevista por el artículo 85, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, sino los que integran la infracción que establece el numeral 81, fracción I, del ordenamiento legal invocado.

En efecto, el artículo 81, primer párrafo, fracción I, del Código Fiscal de la Federación establece: " son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir constancias: Fracción I.- No presentar las declaraciones, solicitudes, avisos o constancias que exijan las disposiciones fiscales, o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales. No cumplir los requerimientos de las autoridades fiscales para presentar alguno de los documentos a que se refiere esta fracción, o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos."

El artículo 85 primer párrafo, fracción I del Código Fiscal de la Federación establece: "Son infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación las siguientes: Fracción I.- Oponerse a que se practique la visita en el domicilio fiscal. No suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales; no proporcionar la contabilidad o parte de ella, el contenido de las cajas de valores y en general los elementos que se requieran para comprobar el cumplimiento de obligaciones propias o de terceros."

Ahora bien, de la resolución impugnada se desprende claramente que mediante oficio número DIE-0357-1198, de fecha 17 de noviembre de 1998, el Director General de Auditoría Fiscal de la Secretaría de Planeación y Finanzas del Gobierno del Estado de Guanajuato, requirió a la actora la exhibición de diversa documentación, y ésta no cumplió dicho requerimiento dentro del plazo concedido, de tal forma que la conducta omisa sancionada se adecua exactamente a la hipótesis prevista por el artículo 81, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, al no haberse cumplido el requerimiento dentro del plazo concedido y, por ende, es ilegal la consideración de la

autoridad demandada al estimar cometido el ilícito que establece el diverso numeral 85, fracción I, del Código invocado.

Además, para integrar la infracción prevista por el artículo 85, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, es requisito indispensable que la conducta omisa hubiera ocurrido durante una visita domiciliaria, sin que en la especie haya mediado alguna gestión de esa naturaleza, lo cual se niega lisa y llanamente en términos del artículo 68 del Código Fiscal Federal.

Segundo.- Se actualiza la causa de ilegalidad prevista por el artículo 238, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, pues la multa que se impugna resulta excesiva, conforme a la jurisprudencia número J/P9/95, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo II, correspondiente al mes de julio de 1995, página 5, que dice: "MULTA EXCESIVA. CONCEPTO DE.- De la acepción gramatical del vocablo "excesivo", así como de las interpretaciones dadas por la doctrina y por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para definir el concepto de multa excesiva, contenida en el artículo 22 constitucional, se pueden obtener los siguientes elementos: a) Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación a la gravedad del ilícito, b) Cuando se propasa, va más adelante de lo lícito y razonable; y c) Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos. Por lo tanto, para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla, tenga posibilidad, en cada caso, de determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, en su caso, de éste en la comisión del hecho que la motiva, o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar individualizadamente la multa que corresponda."

La jurisprudencia transcrita es obligatoria para esa H. Sala de acuerdo con el artículo 192 de la Ley de Amparo, en relación con el precedente de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, también obligatorio por disposición del artículo 259 del Código Fiscal de la Federación, publicado en la página 19, de la Revista del citado órgano colegiado, número 122, 3ª Epoca, correspondiente al mes de febrero de 1998, que dice lo siguiente:

"MULTAS.- SU NULIDAD POR INCONSTITUCIONALIDAD.- Cuando se invoque una jurisprudencia establecida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en apoyo de uno de los conceptos de impugnación hechos valer en la demanda de nulidad, y éste sea efectivamente aplicable al punto cuestionado, el Tribunal Fiscal del Federación está obligado a su acatamiento en los términos del artículo 192 de la Ley de amparo, sin que ello implique pronunciarse sobre la inconstitucionalidad del acto administrativo, sino sólo sobre su legalidad, tomando en cuenta para ello los preceptos normativos que lo sustentan; luego entonces, cuando como en el caso se alega que los monto fijos en multas ya han sido declarados inconstitucionales por jurisprudencia firme del Poder Judicial y se advierte que en la resolución impugnada se establecieron precisamente multas fijas, siendo esto alegado por la actora en el juicio, procede declarar la nulidad, por tener ésta sustento en preceptos legales estimados como inconstitucionales, y en observancia a lo previsto en la Ley de Amparo como norma adjetiva superior."

En efecto, la autoridad demandada impone la multa prevista por el artículo 86, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, sin que dicho numeral le otorgue la posibilidad de determinar el monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la reincidencia, las condiciones en se cometió el ilícito o cualquier otro elemento apto para individualizar la sanción, sino que dicho precepto sólo establece mínimo y máximo de la multa.

Por tanto, resulta excesiva la multa cuestionada de conformidad con las tesis transcritas y por ende, procede declarar su nulidad.

PRUEBAS

1. Documental pública, consistente en el oficio número 0095 de fecha 14 de enero de 1999, emitido por el Director General de Auditoría Fiscal de la Secretaría de Planeación y Finanzas del Gobierno del Estado de Guanajuato (resolución impugnada).
2. Documental pública, consistente en el acta de notificación de fecha 27 de enero de 1999.

3. Documental pública, consistente en el oficio DIE-0357-1198 de fecha 17 de noviembre de 1998, que constituye el requerimiento incumplido dentro del plazo concedido por la autoridad demandada.

4. Documental pública, consistente en el escrito de fecha 27 de enero de 1999, mediante el cual se presenta la documentación requerida.

5. Documental pública, consistente en el testimonio notarial con el cual se acredita la representación jurídica de la empresa actora.

Por lo expuesto y fundado, a esa H. Sala atentamente se pide:

Primero.- Con la personalidad que ostento, en tiempo y forma legales, tener por interpuesta demanda de nulidad.

Segundo.- Tener por señalado domicilio para recibir notificaciones y por autorizados para ese efecto a los profesionistas indicados.

Tercero.- Tener por exhibidas las pruebas relacionadas en el capítulo respectivo de esta promoción.

Cuarto.- En su oportunidad, previos los trámites de estilo, declarar la nulidad de la resolución combatida.

PROTESTO LO NECESARIO

AGROSERVICIOS NIETO, S.A. DE C.V.

GLEN LYONS CHADWICK.

Representante legal.

Celaya, Gto., a 8 de febrero de 1999.

ANEXOS: Los que se citan en el capítulo de pruebas, en dos tantos.

CONCLUSIONES

Por lo que corresponde a los medios informales de defensa sugiero que las autoridades deberían hacer más difusión sobre ellos, y si bien es cierto que están contemplados en el Código Fiscal de la Federación estos en la actualidad no son aplicables ni por los contribuyentes y ni por la autoridad, y creo que a ellos les conviene que los particulares afectados recurran a estos ya que como vimos no hay necesidad de interponer un medio de defensa formal en los cuales es más tardía su respuesta, estos en cambio al momento de presentarlos ante la Administración Local de Recaudación que le corresponda, en el Módulo de Atención Fiscal que le corresponda a cada contribuyente se le indicará si procede hacer la aclaración mediante este medio.

Ahora bien pasando a lo que es el recurso de revocación este debería de tramitarse y resolverse por una unidad Administrativa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público distinta de la que depende en forma inmediata la autoridad emisora de la resolución impugnada.

El artículo 239 del Código Fiscal de la Federación es un precepto incompleto, pues establece que si una sentencia del Tribunal Fiscal de la Federación

obliga a la autoridad a realizar un determinado acto o iniciar un procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses, aún cuando haya transcurrido el plazo que señala el artículo 46 A y 67 del propio código. Ahora bien es correcta esa norma , en cuanto señala un plazo para cumplir con la sentencia; sin embargo, se estima incompleta cuando nada dispone para garantizar certeza jurídica al particular afectado, pues no se establece alguna sanción en caso de incumplimiento por parte de la autoridad o bien un procedimiento para exigir el cumplimiento dentro del plazo de referencia. A esto sugiero sancionar la omisión de la autoridad en el caso de que no cumpla la sentencia dentro del plazo de cuatro meses.

BIBLIOGRAFIA

1. Arrijoja Vizcaino, Adolfo; Derecho Fiscal. Primera edición; Editorial Themis; México; 1982.p.p.349
2. Burgoa, Ignacio; El Juicio de Amparo. Decimoctava edición; Editorial Porrúa, S.A.; México; 1982.
3. De la Garza, Sergio F.; Derecho Financiero Mexicano. Decimotercera edición; Editorial Porrúa, S.A.; México; 1985.
4. Fernández Sagardi, Augusto; La Defensa Fiscal y Usted. Primera edición; Editorial SICCO, S.A. DE C.V.; México; 1998.p.p.172
5. Fraga, Gabino; Derecho Administrativo; Editorial Porrúa, S.A.; México; 1982.
6. González Blackaller, Ciro; Guevara Ramírez, L.; Historia de México. Editorial Herrero.
7. Herrerías, Armando; Fundamentos para la Historia del Pensamiento Económico, Editorial Limusa; 1977.
8. Rodríguez Lobato, Raúl; Derecho Fiscal. Segunda Edición; Editorial Harla; México; 1998.p.p.3309
9. Smith, Adam; La Riqueza de las Naciones; Libro V; Tomo II.

LEGISLACION

1. Código Fiscal de la Federación de enero de 2005.
2. Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal, Editorial Porrúa, S.A.; 1979.
3. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; Edición 98ª.; Editorial Porrúa, S.A.; México; 1993.
4. Ley de Amparo; Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, 2005.

OTRAS FUENTES

1. J. Kaye, Dionisio; Brevario de Procedimientos Fiscales de Defensa. Tercera edición; Ediciones Fiscales ISEF, S.A.; México; 1986.
2. Historia de México. Editorial Salvat; México; 1978.
3. Revista de Medios de Defensa de los Contribuyentes ante el Fisco 1997, publicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.