

879309

7

2y.



**UNIVERSIDAD LASALLISTA
BENAVENTE**

Escuela de Derecho

Con estudios incorporados a la
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

CLAVE: 879309

MEDIOS DE DEFENSA EN MATERIA FISCAL

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

TESIS

Que para obtener el título de:

LICENCIADO EN DERECHO

Presenta

FRANCISCO SANTUARIO GALVAN.

1986

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



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 está 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.

I N D I C E

	<u>H O J A</u>
I N T R O D U C C I O N	1
CAPITULO PRIMERO	
I.- Antecedentes Históricos en México	4
I.1.- Los Tributos entre los Aztecas	4
I.2.- Epoca Colonial	11
I.3.- México Independiente	16
I.4.- México Actual	37
CAPITULO SEGUNDO	
II.- Medios de Defensa en Materia Fiscal	41
II.1.- Concepto de Medio de Defensa y de Recurso en general	41
II.2.- Concepto de Recurso y de Juicio en particular	54
II.3.- Recursos Administrativos: -- Tramitación, Formalidades, - Agravios, Resolución, Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución	57
II.4.- Juicio de Anulación	76
a) Naturaleza	79
b) Tramitación del Juicio de anulación	80

c) Recursos	95
II.5.- Juicio de Amparo: Naturale-	
za	98
a) Amparo en Materia Admi--	
nistrativa	108
b) Suspensión de los actos-	
reclamados	113

CAPITULO TERCERO

III.- Análisis de la operatividad de --	
los medios de defensa	116

C O N C L U S I O N E S	128
-------------------------	-----

B I B L I O G R A F I A	135
-------------------------	-----

I N T R O D U C C I O N

En un Estado de derecho, los actos de la Administración-Pública y la de los gobernados, requiere forzosa y necesariamente de un marco jurídico en el que, por una parte, contenga las facultades que las autoridades pueden ejercitar y, por la otra, los medios por los cuales los particulares puedan reclamar los actos de aquéllas que no se ajustan a la ley.

Supuesta la obligación que nos impone el artículo 31 - - fracción IV de la Constitución Política de los Estados - Unidos Mexicanos de contribuir para los gastos públicos, tanto de la Federación como del Estado y Municipio en -- que residamos, de manera proporcional y equitativa como dispongan las leyes y de la legitimidad de las facultades que al Congreso otorga el artículo 73 fracción VII - del citado ordenamiento legal, para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto de la federación, mi tesis versa sobre los medios de defensa consagrados en el Código Fiscal de la Federación.

Me ocuparé, a la luz de mi modesta experiencia en el campo del derecho, del estudio de los medios de defensa que pueden hacerse valer en la fase oficiosa del procedimiento

to administrativo, de la contenciosa y la extraordinaria de amparo, para opinar en relación a la operatividad y - eficacia que contienen o deben contener, para que sean - efectivamente medios idóneos reparatorios de los actos de las autoridades cuando inciden en perjuicio de los intereses jurídicos del contribuyente.

En la operatividad y eficacia de la instancia de inconformidad, recursos administrativos, juicio de anulación y de este último, sus recursos y el extraordinario de amparo, encuentro algunos obstáculos para obtener una justicia pronta y expedita y fundamentalmente, de igual modo, el proceso de seguridad jurídica, tanto por el desconocimiento que tienen los administrados del derecho fiscal, - porque el sistema actual de la resolución de los conflictos se lleva a cabo en una serie de instancias y etapas administrativas procesales que prolongan las controversias y difieren la impartición de justicia, lo que propicia la formación del ambiente desfavorable en el que se mueven las relaciones entre el fisco y los contribuyentes. A lo anterior, debe agregarse que la serie de instancias y su bifurcación, propicia que muchas veces no se emita resolución en cuanto al fondo del asunto, sino que se decida respecto a vicios de procedimiento o aspec

tos técnicos erróneos en que incurren las partes. Más -- aún, a excepción del recurso de reclamación en el juicio de nulación, los recursos de queja, revisión y revisión fiscal, continúan siendo parte de una justicia centralizada que propicia descontrol, además de bifurcaciones -- innecesarias en la resolución final del asunto, que, has ta cierto punto, me imbuye a considerar que solo puedan litigar quienes cuenten con un efectivo asesoramiento ju rídico y con los recursos económicos suficientes para cu brir el pago de honorarios a profesionales expertos en la materia; y, por último, porque aún en la interposición - de los medios de defensa y el extraordinario de legalidad como es el juicio de amparo, existe desigualdad procesal en las partes. Todo lo anterior, me impulsa a ocu parme del tema, para advertir la eficacia o deficiencia - y a proponer algunas medidas de tipo legislativo y administrativo propiamente dichas, para lograr una armonía - más adecuada entre el fisco federal y los causantes.

CAPITULO I

ORDENAMIENTOS TRIBUTARIOS EN MEXICO

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 béclicamente 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 encomenda

1.- TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, CUARENTA Y CINCO -- AÑOS AL SERVICIO DE MEXICO, TRIBUNAL FISCAL DE LA -- FEDERACION, MEXICO, 1982, PAG. 405 Y 406.

ba a un calpixque que era el encargado de concentrarlos y trasladarlos a Tenochtitlán y los de Cihuacóatl, quien en opinión del Ingeniero Romero Vargas Iturbide llevaba a cabo la redistribución de ingresos en beneficio del -- ejército, del sacerdocio, burocracia, de los comercian-- tes y el pueblo, para cubrir los gastos públicos, suel-- dos, contribuciones y reparaciones de edificios, así co-- mo para obras de beneficencia.

No obstante que la principal fuente contributiva -- fue la de los pueblos sojuzgados, la contribución era fi jada según la capacidad de los obligados, de ahí que aún cuando el monto se basara en normas jurídicas consuetudi-- narias, implicaban ya el reconocimiento a los principios de equidad y proporcionalidad, y de que los gastos desti-- nados a la beneficencia pública o a calamidades por efec-- tos naturales inundaciones, sequías, o epidemias, benefi-- ciarán 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 prepon-- derancia que alcanzaron llegaron a regirse en forma con-- suetudinaria, (así como) por un código jurídico y econó--

mico propio e inclusive ejercieron su actividad con exclusividad. Sobre el particular, León Portilla señala: 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, 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 a 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)

De lo poco que se desprende en relación al tema a--

2.- ENCICLOPEDIA DE MEXICO, ENCICLOPEDIA DE MEXICO, S.A.
MEXICO, 1977, TOMO I-A, PAG. 274.

desarrollar, cabe (decir que encontramos muy poco), solamente que los pochtecas o comerciantes en forma personal no pagaban impuestos, a contrario sensu, sí pagaban impuestos de las mercancías que vendían, mismos que eran fijados por los jefes de los grupos de comerciantes, se dice sobre los precios de las mercancías.

Asimismo, cabe hacer otro comentario sobre el tributo que los pueblos pagaban a México-Tenochtitlán, que consistían en: metales preciosos, industriales y naturales, mantas grandes, mantas pequeñas, mantillas ricas de algodón, de señores mantillas grandes de henequén, mantillas ricas de henequén, éstas eran fijadas en determinadas cantidades que fluctuaban entre 400 a 8000 mantillas. (En relación a 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 podemos concluir que en la época pre-colonial se erbosó ya 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

declaramos que la clase de los comerciantes obtuvo de -- sus propios 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, en su obra "El proceso tributario en el derecho Mexicano", - textos universitarios, S.A. México, 1977, Pag. 17., si - los pueblos nahuatlacas dentro de su derecho consuetudinario concibió 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 entraban en las ciudades comisario-

reales y forzaban a la gente pobre a emprender emigraciones colonizadoras." (3)

En cambio, Romerovargas Yturvide, 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 establecieron procedimientos rápidos y al alcance de todos, para evitar usurpaciones o abusos 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. " (4)

3.- KOHLER, JOSE, EL DERECHO DE LOS AZTECAS. TRADUCCION DE CARLOS ROVALO. EDICION DE LA REVISTA JURIDICA DE LA ESCUELA LIBRE DE DERECHO. COMPANIA EDITORA LACHTO AMERICANA. MEXICO, 1924.

4.- KOHLER, JOSE. OB. CIT. PAG. 395 Y 396.

Fernando de Alba Ixtlilxóchitl, comenta:

" Tenían pena de muerte los cobradores que cobraban más de lo que debían pagar los súbditos y vasallos. " (5)

No obstante la opinión del profesor Kohler, podemos concluir que si 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 doctor Gonzalo Armienta, lleva la conclusión de que en la Confederación Nahuatlaca se 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.

vo 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, como la esclavitud si no se pagaban las contribuciones.

I.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. -
(6)

Al hacerse el reparto, se separaba primero el 20%, que era lo que importaba el quinto real, que se reserva-

ba 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 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 Tenochtitlán 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 descubier- - tas, 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 da- ban limosnas de vino, aceite de los conventos y el diez- mo y alcabalas de los indios.

Desde que el Rey mandó que se formara la armada de Barlovento, en la primera mitad del siglo XVII, pidió a los encomenderos que aportaran, para los gastos de su constitución y los del hospital, el quinto del valor de sus rentas. De allí en adelante, buscando el Rey de donde sacar para gastos extraordinarios, consideraría que aprovechar el tributo de los indios para sus urgencias, con lo cual tendría que acabar por eliminar a los encomenderos. (7)

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 casiques y señores de Coyoacán 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.

Los ingresos del erario se clasificaban en tres grupos, a saber: la masa común de real hacienda que com-

prendía, entre otros, los tributos, alcabalas, almojarifazgo, derechos del quinto, juegos de gallos, media anata, oficios vendibles y renunciables, papel sellado; en suma treinta y cinco clases de impuestos, derechos y aprovechamientos; los que tenían un destino especial: -- penas de cámara, bulas de la santa cruzada, diezmos eclesiásticos, vacantes mayores y menores y medias anatas y mesadas eclesiásticas; y por último, los ramos que se consideraban ajenos a la hacienda real, eran, amén de otros: el fondo piadoso de Californias, hospital real de indios desagües de Huehuetoca, peaje, impuestos de pulques para crimen y acordada y banco nacional. (8)

Organización de la Real Hacienda.- El cobro de impuestos, la administración de los 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 dominos americanos. La falta de soluciones adecuadas para dichos problemas fue el resultado del desorden con que se establecieron los impuestos desde el

8.- GONZALEZ BLACKALLER CIRO Y GUEVARA RAMIREZ LUIS, SIN
TESIS DE HISTORIA DE MEXICO, EDITORIAL HERRERO, S.A.
MEXICO, 1973, PAG. 206.

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 migros, 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 exceptuados, mujeres, los niños, los casiques, los enfermos y los milicianos. Lo más duro de este impuesto era que debían pagarlo por partida triple; al rey, al casique 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 avería, el almojari-fazgo y la alcabala. El premio consistía en el pago de gastos de los buques reales que escoltaban las flotas, - el segundo era el pago por entrada y salida de mercancía, y el tercero era otro 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. (9)

1.3.- MEXICO INDEPENDIENTE

9.- GONZALEZ BLACKALLER CIRO Y GUEVARA RAMIREZ LUIS, OB.
GIT. PAG. 207.

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 esto 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 irremediablemente 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 Norte América y la revolución francesa, y fué precisamente el grupo de criollos ilustrados los que 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 oi-

dor que conoció de las causas en primera instancia, para lo cual existió un procedimiento que comenzaba por la -- presentación del reclamo, la notificación a las partes, -- la etapa probatoria y la sentencia.

La audiencia constituyó también un tribunal de segunda instancia o de apelación, respecto de impugnaciones de fallos de gobernadores, corregidores, alcaldes, -- decretados en negocios contenciosos. La audiencia contó con un procurador fiscal en cada una de ellas que era el abogado de la Colonia 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 ejército 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, podemos llegar a la conclusión de que la intendencia constituye un antecedente importante del actual Tribunal Fiscal de la Federación 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 requisita de armas y dinero, ordenó fundir cañones y poco después salió por el sur en dirección a Valladolid, ciudad que tomó sin disparar un tiro el 17 de octubre de 1810. Allí expidió, por uno de sus subordinados, José Ma

ría 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 carencias y reparar injusticias secures.

Era lógico y lo más esperado por un pueblo que había vivido en la opresión, en la esclavitud y sumiso a una nación colonizadora, lo más esperado era la abolición de la esclavitud y la supresión de los impuestos, porque, debido a las quejas que se hacían sobre sus inconformidades y reclamos no se hacía más que explotar al pueblo mexicano.

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 --

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 avolición del quinto real, que se pagaba por todo mineral extraído, se permitió la libre importación de azogue y rebajaron los impuestos.

Era difícil reanimar la economía con menos brazos, menos capital y una administración poco adiestrada. Los gastos subieron unos tres mil pesos mensuales y los ingresos descendían más y más. El viejo promedio de - - - \$ 20'462,307, con que contaba Nueva España en el siglo - XVIII ya para mil ochocientos veinte en vísperas de la - consumación de la independencia, se había reducido a - - \$ 14'405,574, y a sólo \$ 10'628,740 pesos para 1822.

La desorganización era terrible y la propia rebaja de impuestos hacía más confusa la administración hacendaria. Por entonces los impuestos sobre la venta de artículos trajeron un incremento al erario. .A pesar de la - rebaja de impuestos, había ascendido a \$ 3'950,490, en - 1822, unos \$ 900,000.00 más que el promedio a finales -- del siglo XVIII.

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% ad -- valorem. Por supuesto que la ocupación de San Juan de -- Ulua hasta el año de 1825 dañó el comercio del Puerto -- más importante del país; pero los demás puertos del Golfo, Tampico, Sisal, Campeche e Isla del Carmen, comercia -- ban activamente, y pronto los del Pacífico, como Maza -- tlán y Guaymas, también se animaron con el comercio. 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 los del 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. (10)

Aún cuando el país se vió 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 vió 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 la libertad acude al pueblo con una contribución voluntaria obteniendo así una buena parte aún cuando no se menciona la cantidad, lo que nos demuestra que mientras los impuestos sean equitativos y razonables habrá progreso - en un ambiente de libertad y equidad.

En 1829 la situación era tan apurada, que el ministro de hacienda Zavala puso en venta los bienes del clero que administraba el mismo clero; por cierto que 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. (11)

A pesar de que Bustamante sólo estuvo dos años en el gobierno, se notó el empeño de su administración por ordenar las finanzas mexicanas. Los grandes cambios de 1833, sobre todo la abolición de la coacción civil para el pago del diezmo, agudizarían la situación hacendaria, que estaría ya en constante crisis. En 1835, después del rechazo del gobierno reformista, se pondrían grandes esperanzas en una nueva administración centralista. Pero el "imperio del agio" extendía cada día más sus fuerzas y el caos era tal que de 1835 a 1840 hubo veinte secretarios de hacienda. En ese mismo lapso de tiempo, el país afrontaría dos guerras la de Texas y la de los Pasteles. Durante esta última se intentaron impuestos de emergencia, pero todo fue inútil: el país no logró ni lo más necesario para hacer frente al invasor. La situación continuaría deteriorándose y durante el gobierno de Santa Ana, de 1842 a 1845, habría impuestos sobre ventanas y animales domésticos, préstamos "voluntarios" de la Iglesia, préstamos forzosos de par-

ticulares y de los departamentos, venta de bienes de ---
las ordenes hospitalarias, etc. (12)

Expuesto lo anterior, conviene hacer referencia al litigio fiscal del México Independiente a la luz de sus constituciones. Ya se anotó que el 6 de diciembre de -- 1810, Miguel Hidalgo promulgó en Guanajuato, su programa político social en el que destaca la abolición de la esclavitud y la liberación del pago de tributos a todas -- las castas que lo soportaban, así como de toda exacción a los indios que lo sufrían.

Constitución de Apatzingán o Sentimientos de la Nación, de José María Morelos y Pavón.- En lo jurídico, se dá 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 señale 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." (13)

Gonzalo Armienta comenta:

" 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. Se establecen intendencias de provincia subordinadas a la intendencia general.

La solución de los litigios de naturaleza tributaria se encomienda a los intendentes, quienes debe-

13.- PUNTO 22º DE LOS SENTIMIENTOS DE LA NACIÓN.

rían aplicar las disposiciones contenidas en la an
tigua Ordenanza de Intendentes." (14)

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 destaca que "El manejo de la Hacienda-
Pública estará siempre independiente de toda otra autori-
dad que aquélla a la que esté encomendada", y, en cuanto
a disposiciones secundarias relacionadas con contencioso
tributario durante la Guerra de Independencia, es impor-
tante 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 subsisten- -
cia de los privilegios eclesiásticos y militar y la cesa-
ción en el ejercicio de jurisdicción de todos los demás-
jueces privativos de cualquier clase, exceptuándose sin-
embargo los Juzgados de la Hacienda Pública, los Consula-
dos y los Tribunales de Minería que subsistirán hasta --
nueva resolución de las Cortes. En el reglamento en co-

mentario, se reserva a las Audiencias de México y Guadala-jara la función jurisdiccional como Tribunales Superio-res de Apelación.

El 9 de junio de 1920 se publicó una Real Orden en la ciudad de México, en el que se dispone que los Jueces de Primera Instancia se avoquen de inmediato al conoci-miento de los litigios fiscales. La Real Orden del 9 de junio tiene su antecedente en el decreto de 13 de sep-tiembre de 1813 de las Cortes Cádiz y en general podemos advertir que los Jueces letrados de partido funcionarán en materia hacendaria como Juzgado de Primera Instancia- y las Audiencias de México y Guadala-jara como Tribunal - de Apelación.

Constitución de 1824.- La Junta Nacional Institu-yente de Gobierno, expidió en febrero de 1823 el Regla-mento Político Provisional del Imperio, en cuyo artículo 57 se estatuye la existencia de los Juzgados y fueron mi-litares y eclesiásticos, con atribuciones en materia mi-nera y de hacienda pública.

Al implantarse la constitución de 1824, quedan úni

camente los fueron militar y eclesiástico y se suprimen del panorama jurídico nacional los juzgados de hacienda en materia federal. Lo anterior, 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 de 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 distrito 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:

... " 14. Una ley sistemara la Hacienda Pública en -

todos sus ramos: establecerá el método de cuenta-
y razón, organizará el tribunal de revisión de - -
cuentas, y arreglará la jurisdicción económica y -
contenciosa en este ramo. "

La Constitución de las siete leyes, previó en su -
artículo 12 la instauración de Tribunales de Hacienda --
dentro de la órbita del poder judicial, de este modo, co
menta 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 la Corte Suprema de Justi--
cia, 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 Reformas de 1847. Promulga

da el 21 de mayo de 1847, restituye la vigencia, con algunas modificaciones, de la Constitución de 1824, restaurando el sistema federal, como consecuencia, los tribunales del poder judicial federal conocieron 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, da 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 de el 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 y 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 el Contencioso Administrativo atribuido al Consejo de Estado, porque éste fué materia de muchos conflictos de competencia. No se producen mayores comentarios sobre el particular, porque la vigencia de estas leyes fué precaria, atento a que fueron derogadas por la Ley Juárez de 23 de noviembre de 1855.

Revolución de Ayutla. Como resultado de esta revolución iniciada el 19 de marzo de 1854, se expide el Es-

tatuto 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 12 de noviembre de 1865, en su artículo 12, 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 he-- cho destacado, conviene advertir, que el Contencioso tributario gira otra vez en torno del Poder Judicial, y que

no es sino hasta el año de 1936, 27 de agosto, en que se crea el Tribunal Fiscal de la Federación, 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 optose por la vía administrativa, la resolución del Administrador de Aduanas podían ser confirmadas, modificadas o revocadas 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 cuyos casos el interesado pue

de 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 lo Tribunales Federa-- les o bien por los del orden común en los casos de jurisdicción concurrente.

Sobre el particular, Ignacio Burgoa en su obra "El Juicio de Amparo", octava Edición, Editorial Porrúa, S.A. México 1971, pag. 133; en su comentario a la Ley de Amparo de 1919, 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 los previstos por el artículo 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 1º 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.

1.4.- MEXICO 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 Fiscal de la Federación y que el famoso Tratadista Italiano, Mario Pugliese, elogió ampliamente citado por C.M. Giuliani Forrouge Carlos, Derecho Financiero, de Palma, BS.AS., 1962,1969.

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 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 contribuyentes y el Fisco Federal, por el conocimiento, la ponderación y la equidad de sus resoluciones.

La Ley de Justicia Fiscal fué la precursora, en el importante aspecto de la creación del Tribunal Fiscal de la Federación y de la reemplazación 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 sólo cuerpo de leyes las normas-generales del derecho tributario. Este Código entró en vigor el 1º de enero de 1938.

Apenas recientemente promulgado, el gran Tributa--rista Italiano Mario Pugliese, radicado en la época en - la 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 en la revista del Tribu- to Fiscal de la Federación, número extraordinario 1965,- pags. 58 y 64, escribió que el Código Fiscal de la Fede- ración 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."

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 1º de - - abril de 1967.

Enrique Azuara Salas, artículo "comentarios sobre las Reformas al Código Fiscal de la Federación", en la - revista de la ECEA, Tomo XIX, No 74, Monterrey, ITESM, - 1957, ex magistrado del Tribunal Fiscal de la Federación, 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 puede considerarse verdaderos Códigos Fiscales, en cuanto contienen las normas generales, aún 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.

15.- DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO, "DERECHO FINANCIERO MEXICANO", EDITORIAL PORRUA, S.A., MEXICO 1981, --- PÁGS. 58 A 64.

CAPITULO SEGUNDO

II.-MEDIOS DE DEFENSA EN MATERIA FISCAL

II.1.- 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.

La presencia del estado de todos los actos de nuestra vida social, impone la necesidad de que se dé al elemento población una justa posibilidad de defensa ante el elemento gobierno.

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 peti--

ción 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 que trae consigo el conocer y recibir información respecto a las -- disposiciones fiscales y al cumplimiento de sus obligaciones.

El término "medios de defensa" en sentido restringido, contrariamente al derecho de petición, sí entraña -- una pretensión contraria al Estado, que se ejercita a -- través de un medio de defensa o recurso consagrado por -- el derecho, en el caso, en el Código Fiscal de la Federación, o en la Ley Reglamentaria de los artículos 103 y -- 107 Constitucionales.

En el caso del derecho de petición, la autoridad -- sólo está obligada a informar del aspecto planteado, sin que ésto implique la emisión de una resolución sobre el fondo del asunto, examinando la legalidad o ilegalidad -- de tal o cual actividad, por el contrario, el sentido es -- tricto de los medios de defensa, sí trae aparejada la -- obligación de la autoridad de efectuar el análisis jurí-

dico a través de una resolución.

En este último aspecto, encontramos en el Código - Fiscal, una fase oficiosa y otra contenciosa. La oficio sa se dá a través de la instancia de inconformidad que - luego se examinará en particular, y la de los recursos - propiamente dichos, denominados: por Alfonso Nava Negre te "Procedimientos"; por Antonio Carrillo Flores, como - "un derecho consignado expresamente en la Ley"; por Gabi no Fraga, como "un medio legal"; y, por Andrés Serra Ro- jas, como "una defensa legal". No escapa dentro de esta clasificación, el recurso extraordinario de legalidad o- juicio de amparo, del que también me referiré en particu- lar.

Los medios de defensa son, en general, todas aqué- llas instancias, recursos y juicios establecidos tanto- en la Constitución Política del país, como en las leyes- sustantivas y adjetivas que regulan nuestra esfera de ac- tividad y que pueden hacerse valer ante las propias auto- ridades que emiten los actos de molestia, como ante su - superior gerárquico o bien, en su caso, ante los Tribuna- les previamente establecidos.

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 confirme 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; cualquier alteración indebida de alguno de los elementos del acto administrativo, entre otros, la competencia, el motivo, el objeto o mérito, tienen en la legislación administrativa medios eficaces para su restablecimiento.

A este respecto, conviene mencionar que la Suprema

Corte de Justicia de la Nación, en jurisprudencia firme, ha reiterado que "las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite", Jurisprudencia Nº 47, Apéndice del Seminario Judicial de la Federación 1917-1965, Sexta Parte Tomo Común al Pleno y a las Salas, Pag. 106, lo que significa que cuando una autoridad actúa fuera del marco legal de sus atribuciones, tal actuación conlleva en favor del gobernador el derecho a inconformarse o impugnar dicho acto ilícito.

Los medios de defensa han sido objeto de múltiples estudios doctrinarios; sin embargo, ocupándose de nuestra realidad, de nuestra situación, de nuestra legislación mexicana, habremos de tratarlos 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 todas aquéllas 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 aquélla que establece todo lo relacionado al juicio de anulación ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Es de hacerse notar que sólo se ha mencionado al juicio de amparo, atendiendo a que dicho medio de defensa es extraordinario, pues no se encuentra comprendido en las leyes fiscales, sino en una ley especial reglamentaria de los artículos 103 y 107 Constitucionales y que por tal motivo será materia de estudio en otro apartado.

Sin desviarnos del tema y previo al análisis de las tres partes en que se ha dividido el Código Fiscal de la Federación, conviene precisar algunos conceptos.

II.2.- CONCEPTO DE RECURSO Y DE JUICIO EN PARTICULAR

El 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 stricto sensu es, desde luego un medio jurídico de defensa, por lo que esta nota constituye su género próximo. 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 instan-

cia en la cual se interpone, conservando o manteniendo - de ésta, en su substanciación, los mismos elementos teológicos motivadores del acto atacado." (16)

Como lo manifiesta el Ilustre 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 la vez las leyes adjetivas o sustantivas nos indican cuando hay que hacer uso de los recursos.

"Una manera de ejercer un control de legalidad sobre los actos de la Administración que permite a la vez, el restablecimiento de esa legalidad si ha sufrido alguna alteración indebida, es a través de los medios de defensa legalmente establecidos y al alcance de los particulares, que proporcionan a éstos la oportunidad de obtener la anulación de los actos dictados con violación a la ley aplicable o sin aplicación de la debida. De estos medios de defensa, los que hacen valer ante la pro--

16.- BURGOA IGNACIO. "EL JUICIO DE AMPARO", EDITORIAL --
PORRUA, S.A. MEXICO, 1982, PAGS. 575 Y 576.

pia autoridad administrativa, genéricamente se denominan recursos administrativos." (17)

Gabino Fraga nos ofrece una definición que por parecerme más completa y más técnica la ofrezco: "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 revoque, lo anule o lo reformo en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo." (18)

Los elementos característicos del Recurso Administrativo son:

- 1.- La existencia de una resolución administrativa que afecte un derecho o un interés legítimo -- del particular recurrente.

17.- RODRIGUEZ LOBATO RAUL, DERECHO FISCAL, EDITORIAL -- MARCA, S.A. DE C.V. MEXICO 1983. PAG. 209.

18.- FRAGA GABINO, DERECHO ADMINISTRATIVO, EDITORIAL PUERRUA, S.A. MEXICO, 1982, PAG. 435.

- 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, etc.
- 6.- La obligación de la autoridad revisora de dictar nueva resolución en cuanto al fondo. (19)

Expuesto lo anterior, es oportuno ocuparnos de la primera parte del Código Fiscal de la Federación, de la cual en estricto sentido no se desprende la existencia de ningún recurso, pero sí de un medio de defensa en sentido -

general, como lo es la instancia de inconformidad prevista en el artículo 54 del citado ordenamiento legal, que formalmente es un medio de defensa, pero materialmente no constituye un recurso.

En efecto, formalmente la instancia de inconformidad a que se hace alusión, constituye un medio de defensa y no un recurso, habida cuenta que por un lado no es obligatoria su interposición y por el otro, la autoridad no está obligada a dar una respuesta por escrito a la misma.

Lo anterior es así, porque tal instancia de inconformidad se hace valer en contra de los hechos consignados en las actas de auditoría; sin que ésto implique que la no interposición de la misma, impida al interesado impugnar posteriormente mediante recurso de revocación o juicio de nulidad la legalidad de dichas actas, si con base en su contenido la autoridad administrativa emite una resolución en la que determine obligaciones a cargo del contribuyente.

Consecuentemente, en el supuesto de que se presente la inconformidad, la autoridad no queda obligada a --

dar respuesta a la misma, pues puede resultar que del -- contenido de las actas, por diversos motivos, se opte o -- se determine no fincar ninguna obligación a cargo del -- contribuyente; en cuyo caso no se emite ninguna deci- -- sión, sin embargo en el supuesto de que decida fincar al -- alguna prestación a cargo del contribuyente, quedará obli- -- gada a ocuparse de los motivos de inconformidad expues- -- tos por el interesado.

Por otro lado, formalmente, la instancia de incon- formidad constituye un medio de defensa, en tanto que su interposición es la preservación de la garantía de lega- lidad y audiencia, en virtud de que la persona que ha so -- portado la práctica de una visita domiciliaria o audito- ría tiene la oportunidad de expresar lo que a sus inte- -- reses conviene respecto a los hechos que se hacen cons- -- tar en las actas de visita y en su caso, cuestionar la - legalidad tanto de éstas como de la orden y la práctica- misma de la auditoría.

Respecto a si la inconformidad es un recurso o una simple instancia, Raúl Rodríguez Lobato en su Obra de De -- recho Fiscal, opina: "el contenido de las actas no tie- -- nen el carácter de una resolución fiscal, sino que única

mente constituyen meras opiniones de las autoridades y - que por lo tanto, la inconformidad de que habla el Código Fiscal de la Federación en su artículo 54 del año fig cal de 1985, no constituye un recurso, pues este medio - de defensa únicamente procede en contra de resoluciones- dictadas por la autoridad fiscal." (20)

Por su parte Sergio Francisco de la Garza, hace la siguiente consideración con respecto a la instancia de - inconformidad diciendo "Estimamos que el precepto viola- los artículos 14 y 16 Constitucionales porque deja al vi sitado en estado de indefensión pues estatuye un procedi- miento defectuosamente regulado, ya que no obliga a la - autoridad administrativa a que al dictar su resolución - sobre los hechos consignados en el acta de visita tome - en cuenta las pruebas y las observaciones formuladas por el visitado. Aún cuando Moreno Padilla afirma que "en - toda inconformidad se tendrá que levantar acta complemen- taria en donde se analice en forma pormenorizada si son- de aceptarse las observaciones de los particulares o si-

se confirma el criterio de la notoriedad" en realidad no existe ninguna resolución en el acta de visita, ni la autoridad está obligada legalmente a levantar esa segunda-acta ni tampoco a tomar en cuenta las observaciones del-visitado. En cuanto a las pruebas cabe comentar que la-presunta inconfirmitad del visitado que no ofrece prue--bas en esa instancia debe también considerarse inconsti-tucional, por privarle de derechos sin el debido proceso legal." (21)

JUICIO EN PARTICULAR

Del análisis del principio consagrado en nuestra - Constitución Política, en el artículo 17 que dice: "Na-die puede ser aprisionado por deudas de carácter puramen-te civil. Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma ni ejercer violencia para reclamar su derecho. -- Los tribunales estarán expeditos para administrar justí-cia en los plazos y términos que fija la ley; su servi-cio será gratuito, quedando en consecuencia, prohibidas las costas judiciales", encontramos que en el campo tri-butario priva también el principio de que, por deudasre

lativas a contribuciones, nadie puede ser aprisionado, - escapando de ésto, desde luego, los casos en que, como - en la materia civil, la falta de pago provocada por in-- solvencia sea dolosa, pues entonces sí se castiga como - acto típicamente antijurídico y culpable, conforme al Có digo Fiscal de la Federación.

En lo que corresponde a la prohibición de hacerse- justicia por propia mano, o de ejercer violencia para re clamar el derecho, sabido es que con la administración - de justicia se pretende que los particulares no la ejer- zan por propia mano, ni aún el propio Estado cuando ac-- túa como particular, pues la administración de justicia- es una facultad privativa del Estado como entidad sober na. En lo que a nuestra materia interesa, se ha anotado en apartados anteriores que a través de los medios de de fensa el Estado ha otorgado al gobernado una serie de -- instancias en fase oficiosa, que van desde el derecho de petición hasta los recursos administrativos que se plan- teen, tramiten y resuelvan ante el propio órgano público. Ahora bien, en lo que se refiere propiamente a los con- flictos entre el Estado y los particulares, es incuestio- nable que su tramitación y resolución corresponde a un - tribunal que por disposición del artículo 104 Constitu--

cional, goza de plena autonomía ante el Estado, para el desarrollo de la función jurisdiccional.

Para obtener justicia en materia fiscal, es necesario que el particular o el Estado promuevan un juicio,-- es decir, una serie de actos constitutivos de un proceso que permita la emisión de una sentencia.

Por lo que hace al concepto de "Juicio" considero, como Ignacio Pallares, que implica una controversia, -- pleito, y lo define "como una cuestión entre las partes, por y ante juez competente."

En el aspecto administrativo, se puede afirmar que el juicio fiscal es la controversia entre el Estado y el particular o el particular y el Estado, cuyo conocimiento y decisión se somete por cualquiera de las partes ante el Tribunal Fiscal de la Federación, a través de un procedimiento que culmina en la declaración del derecho.

Como se ve, es común involucrar como sinónimos los términos "Juicio" y "Proceso", pero conviene apuntar que el proceso es el momento dinámico de un fenómeno, que -- etimológicamente es: marcha hacia adelante, sin posible

regreso, es un adelantar hacia el destino de una serie de actos que pueden ser del organo jurisdiccional, de las partes, o de los terceros que vienen a intervenir en el proceso, serie de actos que nos indica ese devenir característico de un lapso de tiempo que transcurre sin interrupción y que culmina con la sentencia.

" Anteriormente, la palabra juicio se usaba como sinónimo de la palabra sentencia, pero al transcurso de los años se olvidó esta sinonimia entre juicio y sentencia y se tomó la palabra juicio como legítima contención de causa que se disputa entre el actor y el reo, ante el juez, para que los pleitos se terminen por autoridad pública." (22)

II.3.- RECURSOS ADMINISTRATIVOS

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 -

22.- BECERRA BAUTISTA JOSE, EL PROCESO CIVIL EN MEXICO, EDITORIAL PORRUA, S.A. MEXICO, 1980, PAG. 48

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 aquéllos que se encuentran previstos en el Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1º de enero de - - 1983.

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 con sidera que un acto o resolución emitido por las autorida des fiscales vulnera sus derechos.

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

" El recurso administrativo constituye un medio le gal de que dispone el particular, afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo de terminado, para obtener en los términos legales de la autoridad administrativa una revisión del pro-- pio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar compro-

bada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo."
(23)

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 organo administrativo especial." (24)

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

23.- FRAGA GABINO, OB. CIT. PAG. 353.

24.- NAVA NEGRETE ALFONSO, DERECHO PROCESAL ADMINISTRATIVO, PORRUA, MEXICO, 1959, PAG. 103.

El ordenamiento legal en 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.

En efecto, el Código Fiscal en vigor del 12 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 tres el número de recursos previstos en el ordenamiento Tributario ya referido, los cuales son: a) Revocación; b) Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución; y, c) Nulidad de Notificaciones.

Sin embargo, resulta conveniente aclarar, que no por el hecho de que hayan desaparecido dos de los recursos, los actos o resoluciones que eran materia de impug-

nación 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 la que se despachó ejecución, afirmara ser propietario de los bienes o titular 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, al 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 revocación, procede contra resoluciones que determinen contribuciones o accesorios; Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley; las que dicten las autoridades aduaneras.

El recurso de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución, procede contra los actos siguientes: Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la oficina ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización por pago de contribuciones con cheque sin fondos; se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la ley; y, afecten el interés jurídico de terceros (reclamación de preferencia u oposición de terceros).

El de nulidad de notificaciones procede contra las que se hagan en contravención de las disposiciones legales (artículos 134 al 140 del Código Fiscal de la Federación).

Como puede verse, el único recurso en el que puede

impugnarse el fondo de la 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 Fiscal de la Federación, interponiendo Juicio de Nulidad; en -- los demás recursos, éstos deberán agotarse previamente.

A) FORMALIDADES

El Código Fiscal en vigor, establece en sus artículo los 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 aquél en que surta efectos la notificación de la resolución o acto impugnado, sin embargo, tratándose del recurso de oposición al procedimiento administrativo de -- ejecución en éste se dan dos variantes como son: el que cuando el recurso se interponga alegando que el procedi-

miento no se ajustó a la Ley, las violaciones cometidas antes de la etapa de remate sólo podría hacerse valer -- hasta el momento de la convocatoria en primera almoneda, salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables o de actos de imposible reparación materia, en éstos 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 fije 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 reside el contribuyente, teniéndose en estos casos como fecha de presentación del escrito, la del día que se entregue a la oficina exacto-

ra o se deposite en la oficina de correos.

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

1a) 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.

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

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

4a) El acto que se impugna.

5a) Los agravios que se causen.

6º) Las pruebas y los hechos controvertidos.

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

a).- Documento con el que se acredite la personalidad, cuando no 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 organo 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.

B) TRAMITACION

Dentro del proceso de modernización de la administración pública y a efecto de simplificar y agilizar los trámites, mediante 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.

La tramitación de un recurso administrativo, es -- muy simple, pues basta para ello el que la promoción reúna los requisitos y se acompañen los documentos señalados en el inciso precedente, para que las autoridades -- fiscales lo admitan, pues aún y cuando el recurso correspondiente se promueva ante autoridad incompetente para -- ello, ésta tiene la obligación de remitirlo a la que sea competente.

En los recursos administrativos, se admiten toda -- clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absoluciónde posiciones, sin embargo, no queda prohibida la solicitud de informes a las autoridades fiscales, respecto a los hechos que consten en sus expedientes o documentos agregados a ellos; pudiendo aportarse pruebas supervenientes siempre que no se haya dictado resolución.

Hacen prueba plena la confesión del recurrente, -- las presunciones que no admiten prueba en contrario, y -- los hechos legalmente afirmados por las autoridades en -- documentos públicos, sin embargo, en este último caso si se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones --

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.

C) 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, éstos es, se pueden alegar cuestiones de forma o de fondo, vicios de procedimiento, etc., con la salvedad ya señalada, en el sentido de que, solamente en el recurso de revocación se puede impugnar el fondo de la resolución.

D) RESOLUCION DE LOS RECURSOS

El Código Fiscal Federal, en su artículo 131, establece como obligación de la autoridad, el dictar resolu-

ción dentro del término de 4 meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso, no obstante ello, si el recurso no se encuentra debidamente integrado por causa imputable al contribuyente, dicho término empezará a computarse hasta que el expediente abierto con motivo del medio de defensa planteado, se encuentre debidamente integrado.

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, así como 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 recurso administrativo o en cumplimiento de éstas o de sentencias; c) Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Fiscal de la Federación; d) Que hayan sido consentidos, entendiéndose por éstos, aquéllos contra los que no se promovió - el recurso dentro del plazo señalado al efecto; y, e) -- Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.

2º Confirmar el acto impugnado.

3º Mandar reponer el procedimiento administrativo.

4º Dejar 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 no 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 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, influyen 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.

Fero 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 adminis-

trativas, 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 hayan 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." (25)

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.

25.- BRISEÑO SIERRA HUMBERTO, DERECHO PROCESAL FISCAL, -
GARDENAS EDITOR Y DISTRIBUIDOR, MEXICO, 1975, PAGS.
148 Y 149.

E) SUSPENSION DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION

El artículo 144 del Código Tributario Federal, pre- viene que no se ejecutarán los actos administrativos, -- siempre y cuando se satisfagan tres requisitos como son:

a) que lo solicite el interesado.

b) Que a dicha solicitud se acompañen los documen- tos que acrediten que se encuentra garantizado el inte- rés fiscal.

c) Que dentro de los cuarenta y cinco días siguien- tes a que surta efectos la notificación del acto cuya -- ejecución se suspende se presente copia sellada del es- crito con el que se acredite haber intentado recurso ad- ministrativo o juicio.

II.4.- JUICIO DE ANULACION

El juicio de nulidad o de anulación es un procedi-

miento contencioso establecido en el Código Fiscal de la Federación, con el objeto de dirimir controversias sobre la eficacia o ineficacia de los actos administrativos.

En efecto, ocupándonos de nuestro derecho positivo, tenemos que la creación del Tribunal Fiscal de la Federación, que es el órgano competente para tramitar y resolver los juicios de anulación, 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.

Sin soslayar los antecedentes del Tribunal Fiscal de la Federación, sólo se hará referencia a lo que es en la actualidad el mismo, pues de otra suerte se haría muy extenso el presente trabajo, al ocuparse ampliamente de una situación, que si bien es primordial, se aleja un po

co del tema propuesto.

El juicio de anulación, es un procedimiento sui -- generis, en tanto que su resolución no absuelve o condena, como es el caso de los procedimientos civiles o penales, sino que el proceso fiscal concluye con sentencias-resolutivas disímboles.

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 Secretarías 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, Departamento del Distrito Federal, - 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 por

que los organos 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 Fiscal de la Federación, que no es de plena jurisdicción, sino de simple anulación, la naturaleza del juicio de nulidad es de clarativa; ésto 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, sino atendiendo a sus facultades, que son ejerci- tadas con independencia de lo que resuelva el Tribunal - Fiscal de la Federación, habida cuenta que tienen a su - alcance el procedimiento económico coactivo; por otro la

do, 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 el particular afectado, como la autoridad en apelar en los casos en que se trate de una resolución favorable al particular.

Las partes en el juicio contencioso administrativo se encuentran previstas en el artículo 123 del Código Fiscal de la Federación, a saber:

- 1.- El demandante.
- 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 Fiscal de la Federación no procederá la gestión de negocios, entendida ésta como gestión 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 representación 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, tiene 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 razgos, se puede señalar que la improcedencia del juicio, se traduce en un impedimento para que el Tribunal Fiscal de la Federación conozca de un negocio que se le planté porque el mismo caiga en alguno de los supuestos previstos en el citado artículo 202, lo --

que significa que el interesado no formuló adecuadamente su defensa, bien sea por cuestiones de fondo o por circunstancias 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, ésto es, las circunstancias de forma, podemos señalar la presentación extemporánea de la demanda, la falta de expresión de - - agravios, etc.

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.

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 y - 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, amén de la expresión de agravios.

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 aplicado indebidamente un precepto legal o por haberse dejado de aplicar, que - para efectos del 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 aquél en que se haya surtido efectos la notificación - del acto que se impugna.

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 contienda, 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 aquél 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,

aún cuando no hay disposiciones expresas para contradem--
mandar o reconvenir, se estima que existe posibilidad le
gal para ello, en tanto que el demandante puede ser tan-
to la autoridad administrativa como los particulares.

Ejemplificando, un acto administrativo que sea par
cialmente favorable a un particular, puede ser impugnado
en juicio de nulidad; sin embargo, aún cuando no haya --
disposiciones expresas, la autoridad puede contrademan--
dar o reconvenir por la parte favorable al particular, -
tomando en cuenta el contenido del artículo 207 del Códi
go 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, --
ésto es, es la parte que tiene interés, ya sea en que pre
valezca el acto administrativo o bien que deje de surtir
sus efectos.

Sobre los incidentes en el procedimiento contencio
so administrativo, no cabe formular ningún comentario, -
sino exclusivamente señalar que sólo son de previo y es-
pecial 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, atienen a las reglas generales sobre desahogo y valoración; sin embargo, en lo que corresponde a las pruebas pericial 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 fuera del lugar de residencia de la Sala que conocía del negocio, se desahogaba, mediante exhorto, ante los Jueces de Distrito.

Sin embargo, a partir del 1º de abril de 1983, la prueba pericial se desahogaba, por la parte oferente, en el mismo momento de presentar la demanda o en su caso en la contestación, toda vez que los artículos 209 fracción V y 214 fracción III del Código Fiscal de la Federación así lo establecían y en cuanto a la testimonial, ésta ya se desahogaba ante el Magistrado Instructor que conocía-

del negocio; pero, a partir del 1º 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 presentara su perito y al demandado para que designara el de 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 Fiscal de la Federación 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 Fiscal de la Federación se integran de 3 Magistrados, las sentencias deben emitirse por unanimidad o mayoría de votos.

No se hará alusión a las sentencias interlocutorias, que sobresean el juicio o que confirmen el auto de sechatorio 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 5 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 demuestre alguna de las siguientes causales:

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

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

III.- Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular.

IV.- 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.

V.- 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.

Si la sentencia 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 ar tículo 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 Fiscal de la Federación declarará la - nulidad para el efecto de que se emita nueva reso- lución cuando se esté en alguno de los supuestos - previstos en las fracciones II y III, y en su ca- so, V, del artículo 238 de este Código."

De la transcripción anterior, observamos que el re conocimiento de validez de un acto impugnado, implícita- mente 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 determi- nados 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 4 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 4 meses.

C) LOS RECURSOS

Los recursos en el juicio de anulación son 4, a saber: Reclamación, queja, revisión y revisión fiscal.

La reclamación, en términos generales, es procedente en contra de los autos dictados por el Magistrado Instructor que admitan o desechen 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 5 días contados a partir del si -

guiente a aquél en que surta efectos la notificación del acto que se reclama.

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

La queja, igualmente puede ser interpuesta por - - cualquiera de las partes, y sólo procede en el supuesto de que se alegue violación a la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación, siendo de 15 días el plazo para su interposición.

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

A diferencia de los dos recursos citados 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 Fiscal de la Federación.

El recurso de revisión fiscal, igual que el de revisión comentado en párrafos anteriores, también sólo puede ser interpuesto por las autoridades administrativas, ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, - dentro del plazo de 15 días siguientes a aquél en que se notifique la sentencia de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación.

Resumiendo, el recurso de reclamación puede ser interpuesto por cualquiera de las partes y su tramitación y resolución corresponde a la Sala Regional que conoce - del negocio.

El recurso de queja puede ser interpuesto por cualquiera de las partes y su tramitación y resolución compete a la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación.

El recurso de revisión procede contra las sentencias de las 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 procede el recurso de revisión fiscal, que sólo puede --

ser interpuesto por las autoridades y corresponde conocer del mismo a la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

II.5.- JUICIO DE AMPARO

A) 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 derivando 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 Burgoa en su obra "El Juicio de Amparo", lo difícil que resulta concretar un concepto del Juicio de Amparo por el riesgo en que se puede incurrir en el exceso o defecto de cita de sus elementos, sin embargo, lo describe sintéticamente en la siguiente proposición:

" 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." (26)

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 auto-control 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 el terreno de la realidad, el ejercicio del auto-control 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 en cada caso en particular, que las autoridades analizaran si la ley secundaria es contraria o no a la Ley Suprema, por lo que, el auto-control sólo opera en casos palpables, y en particular, Ignacio Burgoa comenta en su obra "El Juicio de Amparo" que ello sucedería "en el supuesto de que una norma penal previese penas prohibidas por el artículo 22 Constitucional o esta-

blecieso la pena de muerte para delitos distintos de los que este precepto menciona." (27)

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 sino que se complementan, en el sentido de que el auto-control constitucional que previene el primer o 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 en la materia civil, -- que se extiende a todo perjuicio o menoscabo patrimonial, en este aspecto, el agravio debe ser directo y debe ser realizado por cualquier autoridad en las hipótesis enunciadas 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 motiva, 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 re

cursos que la Ley que rige el acto reclamado establece - para atacarlo: bien sea notificándolo, confirmándolo o revocándolo, de tal suerte que, existiendo dicho medio ordinario de imputación sin que lo interponga el quejoso, el amparo es 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." (28)

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 de 7 de abril de 1986, alude a que, la suspensión de la queja deficien

te se efectúa en los términos de la Ley de Amparo, desta
cando la tutela a los núcleos de población ejidal o comu
nal y a los ejidatarios y comuneros en sus derechos agra
rios, que puedan 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 po
blación que de hecho y por derecho guardan el estado co
munal, 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 indi-
viduos ya mencionados; aquéllos cuya consecuencia sea no
reconocerles o afectarles en cualquier forma derechos --
que hayan demandado ante las autoridades, así mismo, por
disposición del párrafo tercero de la fracción II del ar
tículo 106 Constitucional reformado, los Jueces de Dis-
trito deberán recabar de oficio aquellas pruebas que pue
dan beneficiar a las entidades o individuos mencionados-
y acordar las diligencias que se estimen necesarias, pa-
ra precisar sus derechos agrarios, así como la naturale-
za y efectos de los actos reclamados, además no opera en
su perjuicio el sobreseimiento por inactividad procesal-
ni la caducidad de la instancia, pero si procede en bene

ficio de ellos, y por último, el desistimiento del Juicio sólo procederá por acuerdo de la Asamblea General.

Por lo demás y conforme a las reformas a la Ley de Amparo publicadas en el Diario Oficial de la Federación el martes 20 de mayo de 1986, las autoridades que conozcan del Juicio de Amparo deberán suplir la deficiencia de los conceptos de violación de la Demanda, así como los agravios formulados en los recursos que esta ley establece conforme a la siguiente:

" 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 an

te 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 de 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 deja-

do 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, me es dable 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 la impartición de la justicia administrativa.

A) 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 114 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 promoverse 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, ésto ú

timo 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 se 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 Fiscal de la Federación, 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 la Suprema Corte de Justicia o ante los Tribunales relativos de circuito, según el caso, "contra sentencia definitiva dictada por 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 garantías 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 heteroaplicativas--cuando se da el acto de aplicación; que fuera del principio de definitividad, se da un importante volumen de reclamos constitucionales contra resoluciones distadas 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 Fiscal de la Federación correspondiente, recaídas en el Recurso de Reclamación cuando se tenga por desechada- o no presentada la demanda, contra acuerdos de la Sala - que decreta el sobreseimiento del juicio; y contra las - resoluciones emitidas por la Sala Superior del Tribunal- Fiscal de la Federación 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 Fiscal de la Federación en el Juicio de Nulidad. Es interesante reseñar que el Tribunal Fiscal de la Federación 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 reside 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 -- puede 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 Fiscal, -

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 reside el gobernado, pues tratándose de una resolución definitiva como lo es la emitida por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación en el Recurso de Revisión, el particular sólo puede promover el Juicio de Amparo Directo ante los Tribunales Colegiados en Materia Administrativa en 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.

B) SUSPENSIÓN DE LOS ACTOS RECLAMADOS

En tratándose de la suspensión de los actos reclamados en el Amparo Indirecto, encuentro que procede siempre a petición de parte agraviada, cuando no se sigue perjuicio al interés social ni se contravengan disposiciones de orden público y cuando sean de difícil repara-

ción 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 depó- sito 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 se exigirá el de- pósito cuando se trate de sumas que excedan de la posibi- lidad del quejoso o se trate de persona distinta del cau- sante obligado directamente al pago, en cuyos casos se - asegurará el interés social en cualquier otra forma acep- tada en la ley, ésto por disposición del artículo 135 de la Ley de la Materia.

En 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 senten- - cias definitivas dictadas en los juicios del orden penal y el artículo 173 se refiere a las pronunciadas en los -

juicios del orden civil; por su parte, el 174 del propio ordenamiento legal, se refiere a la suspensión contra -- laudos. Sin embargo, considero que ello no es obstáculo para que las Salas Regionales del Tribunal Fiscal o la-- Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, co-- nozcan y resuelvan sobre la suspensión definitiva de los efectos de sus sentencias, atento al hecho de que la apa-- rente laguna de la Ley de Amparo sobre la suspensión del Amparo Directo Administrativo, queda superada con la in-- terpretación ramónica 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 sus-- pensión, 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 artí-- culos 170 y 173 de la Ley de Amparo, es factible solici-- tar y obtener la suspensión de los efectos de las senten-- cias en el Amparo Directo Administrativo.

CAPITULO TERCERO

ANALISIS DE LA OPERATIVIDAD DE LOS MEDIOS DE DEFENSA

Instancia de inconformidad.

En este capítulo es conveniente externar 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 al avance de la justicia administrativa en este México Moderno.

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

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

1.- De toda visita se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos - u omisiones que se hubieran conocido por los visitadores. Los hechos u omisiones consignados por - los visitadores en las actas hacen prueba de la -- existencia de tales hechos o de las omisiones en-- contradas, para efectos de cualquiera de las con-- tribuciones a cargo del visitado en el período re-

visado aunque dichos efectos no se consignen en --
forma expresa. Las opiniones de los visitadores -
sobre el cumplimiento o incumplimiento de las dis-
posiciones fiscales o sobre la situación financie-
ra del visitado, no constituyen resolución fiscal.

. . . "

" ARTICULO 51.- Las autoridades fiscales que al --
ejercer las facultades de comprobación a que se re-
fiere el artículo 48, conozcan de hechos u omisio-
nes que puedan entrañar incumplimiento de las dis-
posiciones fiscales, los darán a conocer en forma-
circunstanciada al contribuyente o responsable so-
lidario, 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 cua-
les no ofrezca pruebas para desvirtuarlos, en los-
términos del artículo 54, contando el plazo para -
presentar la inconformidad a partir del día si- --
guiente 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 final 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 concluye 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 cuatro 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 re

sueltas en un plazo de cuatro 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 a 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 en 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 hecho de

que, como se ha asentado, el acta final de visita no --- constituye una resolución fiscal.

Desde ese punto de vista, el particular contribu-- yente 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 ob-- servaciones si se trata de una revisión de escritorio, - no implica el ejercicio de un recurso.

Desde este punto de vista, si el particular contribuyente plantea una instancia de inconformidad y la autoridad lo considera fundada en su totalidad, simplemente- se abstiene del ejercicio de su facultad de emitir reso- lución liquidatoria, lo cual trae consigo el estado de - indefensión para el particular. Si la autoridad considera fundados en parte los motivos de inconformidad, procede de 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 anu-

lación, con el riesgo de que si el interesado omite im--
pugnar hechos concretos en su inconformidad, éstos se --
tendrán por consentidos y no podrá plantearlos en la par--
te 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 cuatro meses, a fin de dar --
oportunidad al inconforme de plantear, en su caso, la ne
gativa ficta, y terminar con la incertidumbre de una ing
tancia 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, transcurri
do 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 fisca
les.

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 admi--
nistrativamente las autoridades de fiscalización y liqui-
dación, pues la teleología del recurso es de que la auto

ridad revise la legalidad del acto materia de la impugnación, finalidad que se vé desvirtuada en la práctica por la sujeción gerárquica de la autoridad resolutora a un mismo titular de una Unidad Administrativa.

En efecto, en lo que al 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 dependen de una misma Unidad Administrati

va, en la que resulta muy raro 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 en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y Acuerdos 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 el de 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 agravia 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, debe el Tribunal Fiscal de la Federación 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 -- éste 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 a las resoluciones tributarias.

En efecto, si en la actualidad la Sala Superior -- del Tribunal Fiscal de la Federación, reside en el Dis-- trito 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 Fede-- ral. De lograrse la desconcentración de la Sala Supe--- rior 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 inte-- rior de la República.

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

CONCLUSIONES

PRIMERA.- La interposición de la instancia de inconformidad debe conservar su carácter optativo y su naturaleza de medio de defensa en sentido general, pero con la particularidad de que interpuesta, la autoridad hacendaria debe emitir resolución dentro del término de cuatro meses; para ello propongo adicionar los artículos 51 y 54 del Código Fiscal de la Federación, para que se prevea tal obligación para las autoridades fiscales.

SEGUNDA.- La supresión en el Código Fiscal vigente, de 2 de los recursos previstos en el similar ordenamiento legal anterior, ha traído como resultado, en principio, la reubicación de situaciones que se dan dentro del procedimiento administrativo de ejecución, en el recurso de opsición al procedimiento administrativo de ejecución; y, en segundo lugar, que el contribuyente o terceros afectados por resoluciones o actos de autoridades fiscales, no se vean dentro de un mar de medios de defensa, sin estar seguros de cual es la vía que deben intentar.

TERCERA.- Las reformas que se han llevado a cabo en el Código Fiscal de la Federación, especialmente en la su-

frida por el artículo 132 segundo párrafo, en el sentido de que la autoridad fiscal, esté en posibilidad de corregir errores que advierta en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los -- agravios, así como los demás razonamientos del recurrente, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, con ello se ha logrado un avance substancial dentro del programa de Impartición de Justicia, pues con esto,-- se logrará que se atienda más al fondo del asunto, que a las formalidades que debe satisfacer el contribuyente al interponer un recurso, con lo cual se pretende llegar a la verdad legal.

CUARTA.- Con el nuevo Código Tributario, en el capítulo de los recursos administrativos, se pretende lograr la -- operatividad de los medios ordinarios de defensa, al simplificar su trámite; al dar a conocer al particular afectado con una resolución o acto de autoridad los requisitos que debe reunir el escrito por el que se interponga el recurso; la documentación que debe acompañar al mismo, e inclusive la elaboración de formularios o formatos por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, todo ello con la finalidad de facilitar las cosas a los --

contribuyentes o terceros que se consideren afectados en sus derechos.

QUINTA.- El recurso de revocación debe tramitarse y resolverse por una Unidad Administrativa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público distinta de la que dependa en forma inmediata la autoridad emisora de la resolución impugnada, para lo cual debe procederse a las modificaciones, en su parte conducente, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y Acuerdos Delegatorios de Facultades emitidos por el titular del Ramo.

SEXTA.- Se desconcentre la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, creándose Salas Revisoras, dependientes de la Sala Superior, que conozcan del recurso de revisión, instrumentándose, en consecuencia, las adecuaciones legislativas procedentes, con el objeto de lograr que la justicia fiscal tanto en el orden contencioso como la del amparo directo o uni-instancial sean resueltos con mayor brevedad en el lugar en que resida el afectado y la autoridad emisora.

SEPTIMA.- Sobre el recurso de reclamación, opino que debe modificarse el artículo 242 y como consecuencia, los dos que le siguen, en vista de que no hay razón para hacer distinciones en cuanto a la emisión de las resoluciones que puedan ser materia de tal medio de impugnación, pues el texto actual sólo hace referencia a las resoluciones dictadas por el Magistrado Instructor que conozca del negocio; sin embargo, en ocasiones, las resoluciones de mérito pueden ser emitidas por el órgano colegiado en su conjunto, ya que no hay impedimento para ello.

Esto es, una demanda puede ser desechada por el Magistrado Instructor o por los integrantes de la Sala Regional, sin embargo, la resolución del Magistrado Instructor debe impugnarse mediante el recurso de reclamación y en -- cambio la resolución de la Sala Regional, sólo puede combatirse mediante el juicio de amparo indirecto.

Si el objeto de tal medio de impugnación es revisar o reconsiderar las resoluciones que admitan o desechen 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 terce--

ro, no tiene caso limitar la defensa de los recurrentes, ni tampoco, en el caso de particulares, que tengan que acudir a juicio de garantías, cuando que resultaría más práctico tramitar el recurso de reclamación aún contra resoluciones de la Sala Regional integrada por sus tres Magistrados. Desde el punto de vista de la crítica, es imperfecta la norma que se comenta, en tanto que un particular, puede impugnar en recurso de reclamación, las resoluciones del Magistrado Instructor y en juicio de amparo las resoluciones de la Sala Regional; en cambio, -- las autoridades sólo pueden combatir las resoluciones de Magistrado Instructor, mediante el recurso de reclamación, pero de ninguna manera tienen medio de defensa para impugnar las resoluciones de la Sala Regional.

Consecuentemente, se sugiere una enmienda al precepto de referencia, a efecto de que sea procedente el recurso de reclamación, sin importar que la resolución haya sido -- emitida por Magistrado Instructor o por el órgano colegiado en su conjunto.

OCTAVA.- Por lo que corresponde al recurso de queja, se estima inoperante dicho medio de impugnación, habida --

cuenta que sus resultados no son nada prácticos, pues la materia de dicho recurso puede quedar comprendida en la relativa al recurso de revisión previsto en el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación.

En efecto, es inoperante el recurso de queja, en virtud de que sus efectos retardan la impartición de la justicia, ya que al ser resueltos por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en el supuesto de ser fundada la queja, el efecto es regresar los autos a la Sala de origen para que acate la jurisprudencia violada, lo cual no resulta nada práctico y consecuentemente tal materia puede ubicarse dentro de la que corresponde al recurso de revisión antes citado.

NOVENA.- 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 67 del propio Código.

Ahora bien, es correcta dicha 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.

En esta tesitura, se sugiere sancionar la omisión de la autoridad en el caso de que no cumpla la sentencia dentro del plazo de cuatro meses. Tal sanción, no debe verse en el término extensivo de la palabra, sino en el específico de indicar algún medio en favor del particular para defenderse de la omisión de la autoridad.

BIBLIOGRAFIA

T E X T O S

- 1.- Introducción el estudio del Derecho Tributario Mexicano, Margain Manautou Emilio, Editorial Universitaria Potosina, México 1981.
- 2.- Fundamentos para la Historia del Pensamiento Económico, Herrerías Armando, Editorial Limusa, 1977.
- 3.- Guía de Derecho Procesal Civil, Pérez Palma Rafael, Editorial Cárdenas Editor, Año 1981, Sexta Edición.
- 4.- Derecho Financiero Mexicano, de la Garza Sergio -- Francisco, Editorial Porrúa, S.A. Décima Edición -- 1981.
- 5.- Derecho Administrativo, Serra Rojas Andrés, Editorial Porrúa, S.A. Edición 1981, Tomos Uno y Dos.
- 6.- Derecho Administrativo, Fraga Gabino, Editorial Porrúa, S.A. Año de 1982.
- 7.- El Proceso Civil en México, Editorial Porrúa, S.A.- Becerra Bautista José, Año de 1980.

- 8.- El Juicio de Amparo, Burgoa Ignacio, Editorial Porrúa, S.A. 1982.
- 9.- Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Flores Zavala Ernesto, Editorial Porrúa, S.A. 1982
- 10.- El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano, Armenta Gonzalo, Editorial Textos Universitarios, 1977.
- 11.- Derecho Fiscal, Rodríguez Lobato Raúl, Editorial Harla, S.A. de C.V. México 1983.
- 12.- Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y cinco Años al Servicio de México, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1982, Tomo I.
- 13.- Historia de México, González Blackaller Ciro y Guevara Ramírez L., Editorial Herrero.
- 14.- Historia de México, Editorial Salvat, México 1978.
- 15.- Derecho Procesal Fiscal, Briseño Sierra Humberto, - Cárdenas Editores.
- 16.- Derecho Procesal, Nava Negrete Alfonso, Editorial Porrúa, México, 1959.

L E Y E S

- 1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Instituto de Investigaciones Jurídicas 1985.

C O D I G O S

- 1.- Código Fiscal de la Federación.
- 2.- Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal, Editorial Porrúa, S.A. 1979.

D I C C I O N A R I O S

- 1.- Diccionario de Derecho Procesal Civil, Pallares Eduardo, Décima Sexta Edición, Editorial Porrúa, S.A. 1981.

J U R I S P R U D E N C I A

- 1.- Nueva Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación, Cadena Rojo Jaime, Diciembre de 1980.