



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

Pago Bajo Protesta Supresión en el Nuevo Código Fiscal Consecuencias Jurídicas.

TESIS PROFESIONAL

Que para obtener el Título de:

LICENCIADO EN DERECHO

Presenta:

José Flores Alarcón

Cd. Universitaria, D. F.



1985.

FACULTAD DE DERECHO
COORDINACION DE EXAMENES
PROFESIONALES



Universidad Nacional
Autónoma de México



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.

CAPITULO I. CONCEPTOS

1. Concepto de protesta de JOAQUIN ESCRICHE
2. Concepto de pago bajo protesta de MANUEL ANDREOZZI
3. Concepto de RAFAEL BIELSA
4. Concepto de EMILIO MARGAIN MANAUTOU
5. Concepto de SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA

CAPITULO I. CONCEPTOS

1. Concepto de protesta de JOAQUIN ESCRICHE

Nos proporciona en su obra la siguiente definición de protesta: "La testificación ó declaración espontánea -- que se hace para adquirir ó conservar algún derecho ó precaver -- algún daño que puede sobrevenir. Llámase protesta, porque quien la hace manifiesta que no tiene ánimo de hacer lo que va a hacer" (1).

Como se puede observar, la definición de ESCRICHE se caracteriza por ser muy amplia, pues no se circunscribe únicamente a la figura del pago, más aún, el anterior concepto, dados los términos en que es expuesto, no parece limitarse al campo -- del derecho tributario.

Por consiguiente, el autor citado no proporciona una definición de pago bajo protesta, sino de la protesta, siendo ésta una declaración de inconformidad realizada por quien -- efectúa una determinada conducta a fin de adquirir o conservar -- algún derecho. Ahora bien esa conducta bien puede ser la de pagar, pero lo importante es señalar que en los términos en que el concepto es expuesto, la protesta no se limita únicamente a esto, pudiendo tener aplicación en la constitución de un acto jurídico o bien, en general, sobre cualquier conducta.

2. Concepto de pago bajo protesta de MANUEL ANDREOZZI

Para el autor mencionado, la protesta "es una ac-

(1) ESCRICHE, Joaquín: Diccionario Razonado de Legislación y -- Jurisprudencia. Ensenada, B.C., 1974, Editora e Impresora Norbajacalifornia, p. 1399.

titud activa de quien hace el pago del tributo que revela su disconformidad con el mismo" (2).

En este concepto, a pesar de estar referido sólo a la protesta, puede apreciarse una limitación si se compara con el proporcionado anteriormente. Tal limitación es en dos sentidos: a) se limita el concepto al campo del derecho tributario; b) se limita únicamente a la figura del pago.

Por otro lado, no obstante que ANDREOZZI se refiere al pago bajo protesta como una "actitud activa", no es de considerarse que difiera con la definición de ESCRICHE en esencia, ya que esa actitud activa debe revelar una disconformidad y la manera idónea de manifestar dicha disconformidad es haciendo una declaración de la misma.

3. Concepto de RAFAEL BIELSA

Este tratadista proporciona varios conceptos de protesta. Al igual que ANDREOZZI, limita su concepto al campo del derecho tributario y a la figura del pago: "La protesta es el acto de pagar el impuesto que se reputa ilegal o inconstitucional..." (3). Más adelante apunta que, en razón de su naturaleza y objeto, la protesta puede considerarse como la "expresión de disconformidad fundada que el contribuyente formula respecto del impuesto o contra la obligación impositiva, ya sea por falta de causa de la contribución, ya por afectar un principio o garantía constitucional como la igualdad, proporcionalidad o equidad

-
- (2) ANDREOZZI, Manuel: Derecho Tributario Argentino. Buenos Aires, 1951, Tipográfica Editora Argentina, t. II, p. 150.
(3) BIELSA, Rafael: Compendio de Derecho Público, Constitucional, Administrativo y Fiscal. Buenos Aires, 1952, t. III, p. 101.

de la misma. La falta de causa se toma en sentido amplio, comprensiva de la falta de potestad impositiva, o por existir una prohibición constitucional para exigir tributo" (4).

Parece más claro el concepto de protesta que el mismo BIELSA expone en otra de sus obras: "La declaración voluntaria del contribuyente oponiéndose al pago del impuesto, o haciéndolo bajo la reserva de mantener o invocar un derecho oponible al pago..." (5).

4. Concepto de EMILIO MARGAIN MANAUTOU

Este autor considera que el pago bajo protesta -- "es aquel que el causante hace bajo inconformidad, respecto a un crédito fiscal que total o parcialmente no acepta deber y cuya legalidad combatirá" (6).

5. Concepto de SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA

DE LA GARZA define el pago bajo protesta como "la entrega a la autoridad administrativa de la suma reclamada como crédito fiscal, con la reserva de que no es un pago liso y llano, sino con la inconformidad del que lo hace, quien tiene la intención de usar medios de defensa legal en contra del cobro -- que le hace la autoridad fiscal" (7).

(4) BIELSA, R.: *Comp. cit.*, t. III, p. 101.

(5) BIELSA, R.: *Derecho Administrativo*. Buenos Aires, 1939, *Librería de J. Lajouane y Cía.*, t. III, p. 504.

(6) MARGAIN MANAUTOU, Emilio: *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. San Luis Potosí, 1979, Editorial Universitaria Potosina, p. 324.

(7) DE LA GARZA, Sergio Francisco: *Derecho Financiero Mexicano México*, 1978, Editorial Porrúa, S.A., p. 600.

Este autor es el único que define el pago bajo -- protesta substituyendo el vocablo "pago" por el de "entrega", -- los cuales no se contraponen, pero como se verá más adelante, el pago implica la aceptación de una obligación cuya existencia algunas veces es precisamente combatida a través de los medios de defensa establecidos por la ley.

Resultaría prematuro tratar, con base en las definiciones anteriores, de determinar la naturaleza jurídica del pago bajo protesta, razón por la cual se prefiere, por ahora, se--ñalar que dicha figura consiste en la entrega que realiza un contribuyente de una determinada suma de dinero, que como crédito -fiscal, le reclama la autoridad hacendaria, manifestando su in--conformidad con el cobro y su intención de hacer valer contra el mismo un medio de defensa legal.

CAPITULO II. FINALIDAD DEL PAGO BAJO PROTESTA

1. Doctrina

- a) Pensamiento de JOAQUIN ESCRICHE
- b) Pensamiento de CARLOS M. GIULIANI FONROUGE
- c) Pensamiento de MANUEL ANDREOZZI
- d) Pensamiento de MANUEL MARIA DIEZ

2. Criterio de los tribunales mexicanos

- a) Tribunal Fiscal de la Federación
- b) Suprema Corte de Justicia de la Nación

3. Acto consentido. Advertencia. Introducción

- a) Acto consentido expresamente
 - a') Consentimiento expreso
 - b') Aplicación en materia fiscal
 - a'') Aplicación en el juicio de nulidad ante el --
Tribunal Fiscal de la Federación
 - b'') Aplicación a nivel de juicio de amparo
- b) Acto consentido tácitamente
 - a') Consentimiento tácito
 - b') Aplicación en materia fiscal
 - a'') La fracción III del artículo 190 del Código -
Fiscal de la Federación de 1967 en el juicio
de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Fede
ración
 - b'') Aplicación a nivel de juicio de amparo
 - a''') Primer supuesto de consentimiento táci
to

b''') Segundo supuesto de consentimiento tá-
cito

- c) Anulabilidad del acto consentido en materia fiscal
 - a') Vicios del consentimiento
 - b') La falta de capacidad
 - c') Falta de competencia
- d) Criterios de los tribunales mexicanos
 - a') Tribunal Fiscal de la Federación
 - b') Suprema Corte de Justicia de la Nación

CAPITULO II. FINALIDAD DEL PAGO BAJO PROTESTA

1. Doctrina

a) Pensamiento de JOAQUIN ESCRICHE

Acerca de la finalidad de la protesta, afirma: --
"El remedio de la protesta se ha establecido principalmente para cuando uno hace contra su voluntad y con gran perjuicio suyo alguna cosa que se le manda ó propone, viéndose forzado á ello por el miedo, la opresión ó el respeto reverencial" (8).

De lo anterior, se infiere que la finalidad de la protesta consiste en evitar que exista consentimiento, de parte de quien la realiza, respecto de lo que hace.

b) Pensamiento de CARLOS M. GIULIANI FONROUGE

Este tratadista, al ocuparse de la explicación de la protesta, nos dice respecto de lo que consideramos se trata de la finalidad de dicha figura: "El requisito de la protesta tiene su explicación..., en la conveniencia de alertar al Estado acerca de una posible controversia y restitución del importe recaudado a fin de que adopte los recaudos de orden financiero ó contable para hacer frente a tal eventualidad..." (9).

Puesto que este pensamiento se repite en lo esencial en otros autores, se ha de hacer el respectivo comentario al finalizar la transcripción de estas ideas.

(8) ESCRICHE, Joaquín: Dicc. cit., p. 1400.

(9) GIULIANI FONROUGE, C.M: Derecho Financiero, Buenos Aires, - 1962, Ediciones Depalma, t. II, p. 701.

c) Pensamiento de MANUEL ANDREOZZI

Este tratadista, al tocar el punto referente a la finalidad del pago bajo protesta, afirma que ésta consiste: "en poner en conocimiento de los gobiernos la disconformidad de los contribuyentes con el gravamen que se les cobra, para evitar la inversión de esa renta o para darles la oportunidad de arbitrar los recursos tendientes a obviar los inconvenientes que traería aparejada una posible restitución" (10).

Cabe señalar que la anterior transcripción constituye el criterio sustentado por la Corte Suprema de Justicia Argentina, mismo que ANDREOZZI hace suyo.

d) Pensamiento de RAFAEL BIELSA

Este autor argentino se refiere a la finalidad de la protesta usando el vocablo causa; afirma: "El Estado debe -- percibir las contribuciones fiscales sin dilación ni previa decisión judicial, pues si lo admite en un caso, debe admitirlo en todos, y eso es contrario a un elemental precepto de administración; por eso no puede paralizarse la recaudación fiscal, ya que eso podría impedir el funcionamiento de los servicios públicos. Tanto la regla de 'solve et repete', como el requisito de la protesta, y el juicio especial (de apremio o ejecutivo, según la -- respectiva ley), se justifican no sólo por la razón económica y política de asegurar la efectiva recaudación, sino también por la de impedir toda dilación contenciosa (salvo las garantías jurisdiccionales elementales, y de ahí la necesidad de la ejecución judicial); además el fisco debe conocer la razón jurídica --

(10) ANDREOZZI, Manuel: Der. Trib., cit., t. II, p. 151.

de oposición del contribuyente al pago (protesta fundada)" (11).

Como ya se expresó, existe un comentario básico - que se hará al final de la transcripción de las ideas de estos - distintos autores. Sin embargo, la opinión de BIELSA requiere, en lo particular, el comentario siguiente: aparecen juntos, en la anterior transcripción, el procedimiento ejecutivo, el pago - bajo protesta y el "solve et repete" (este último sin aplicación en el derecho tributario mexicano) justificándose, los tres, en una efectiva recaudación y en impedir dilaciones contenciosas. - En conclusión, se puede afirmar que, según este autor, la finalidad del pago bajo protesta es doble, consistiendo en lo siguiente: a) aseguramiento de una efectiva recaudación; b) impedir dilaciones contenciosas.

e) Pensamiento de MANUEL MARIA DIEZ

El pensamiento de este autor, coincide totalmente (podría decirse: textualmente) con el de RAFAEL BIELSA. Se - - transcriben a continuación sus palabras: "El Estado debe percibir las contribuciones sin dilación ni previa decisión judicial. No puede retenerse la recaudación fiscal por cuanto ello afectaría el normal funcionamiento de los servicios públicos. Por lo demás, la regla 'solve et repete' (paga y repite), como el requisito de la protesta, se basa en una razón jurídico-política que es no sólo la de asegurar la efectiva recaudación en tiempo, sino también la de impedir toda dilación contenciosa..." (12).

(11) BIELSA, Rafael: Compendio de Derecho Fiscal, t. III, p. -- 100.

(12) DIEZ, Manuel Marfa: Derecho Administrativo, Editorial Bibliográfica Argentina, S.R.L. Buenos Aires, 1965, t. II, p. 282.

Se han presentado las opiniones de tratadistas -- que exponen la finalidad del pago bajo protesta; aunque algunos de estos autores se refieren a la "causa" (BIELSA), "explicación" (FONROUGE) o "razón jurídico-política" (M. MARIA DIEZ), todas esas denominaciones pueden quedar comprendidas dentro de lo que en este trabajo se ha señalado como la finalidad del pago bajo protesta. Sin embargo, cabe aclarar que para el objetivo de la presente tesis (determinar la naturaleza jurídica del pago bajo protesta), no interesa conocer los fines económico-políticos que persigue el Estado al contemplar, dentro de su régimen tributario, la figura de la protesta. Las opiniones de FONROUGE, ANDREOZZI, BIELSA y M. MARIA DIEZ, expresan una finalidad político-económica y, por ende, su ubicación se encuentra fuera del -- marco jurídico (si bien es cierto que en estrecha relación, lo que no se discute). Sí, en cambio, interesa conocer la finalidad jurídica de la protesta, y ésta es expresada por el primero de los autores mencionados, JOAQUIN ESCRICHE, para quien la protesta tiene por finalidad, como ya se ha anotado, el evitar se configure el consentimiento respecto de un acto realizado por al quien contra su propia voluntad. Y en el caso concreto del pago bajo protesta, la finalidad jurídica será la de evitar se configure el consentimiento respecto a la determinación del crédito fiscal realizada por la autoridad hacendaria. Es pues la opinión de este jurista español la que considero la más apropiada. Sin embargo, la adopción de su opinión, nos lleva al estudio de otra figura: el acto consentido, el cual, por razones de orden en esta exposición, será tratado una vez que se haga mención de lo que nos dicen los tribunales respecto a la finalidad jurídica del pago bajo protesta.

2. Criterio de los tribunales mexicanos

a) Tribunal Fiscal de la Federación

El autor de estas líneas no ha encontrado, entre las resoluciones de este tribunal, alguna que señale de manera expresa la finalidad del pago bajo protesta. Podría pensarse - en principio, que si la finalidad jurídica consiste en evitar la configuración del acto consentido, el pago liso y llano de un -- crédito implica el consentimiento del mismo. Sin embargo, este no ha sido el criterio sustentado por el Tribunal Fiscal de la - Federación, el cual se apoya en diversas razones*, de las que se apuntan las siguientes: primera, no existe disposición jurídica en el sentido de que el pago liso y llano constituya un consenti- miento de la resolución de que se trata; segunda, las formalida- des del pago bajo protesta no son en perjuicio del particular, - sino en su beneficio... Exigir esas formalidades resulta incom- patible con el derecho moderno, el cual trata de proteger dere- chos legítimos aun cuando no se hayan observado requisitos de -- forma; tercera, no puede considerarse que el pago liso y llano - implique consentimiento con el crédito, si éste se impugna en -- tiempo. No obstante, los anteriores criterios parecen no coinci- dir con el de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como se verá en seguida.

b) Suprema Corte de Justicia de la Nación

Nuestro máximo tribunal sí señalará de manera expre- sa la finalidad jurídica del pago bajo protesta. He aquí la - - transcripción de su criterio:

* Estas resoluciones se reproducen al final de este capítulo.

"IMPUESTO. PAGO BAJO PROTESTA DE. TERMINO PARA PRESENTAR LA DEMANDA DE AMPARO. El pago bajo protesta es una forma que se ha establecido para determinar entre otros casos que el quejoso no está conforme con una ley porque la estima inconstitucional; una vez realizado el pago en esta forma, el quejoso debe solicitar el amparo dentro del término a que se refiere el artículo 21 de la Ley de Amparo y no hasta que la autoridad se niegue a devolver la cantidad pagada. La protesta es una declaración que se realiza espontáneamente para proteger al que la hace de un daño que le pueda sobrevenir. Quien la hace manifiesta que no tiene la intención de cumplir con las disposiciones legales porque considera que se violan sus garantías individuales; y el único objeto de hacer el pago bajo protesta, es que no se le tenga hecho lisa y llanamente, porque de esta última manera, se entendería consentida la ley y operaría la causal de improcedencia prevista en la fracción XI del artículo 73 de la Ley de Amparo. Una vez realizado el pago bajo protesta de los impuestos establecidos en una ley, desde ese momento se realizan los supuestos de las normas jurídicas en relación a quien hizo el pago y esta modalidad no significa que el particular, por la protesta, goce de un término extraordinario para acudir al juicio constitucional. El término es de quince días de acuerdo con el artículo 21 de la Ley de Amparo, contando desde el día en que se realizaron las hipótesis de la Ley".

(Amparo en revisión 9712/49. Industrias Químicas de México, S. de R.L.- 25 de febrero de 1971.- Unanimidad de 16 votos. Ponente: Rafael Rojina Villegas. Semanario Judicial de Federación, Séptima Epoca, Volumen 26, Primera Parte, p. 55.- PRECEDENTE: Séptima Epoca, Volumen 11, Primera Parte, p. 47.).

Como se ha visto el criterio de la Corte coincide con el pensamiento de ESCRICHE y que en este trabajo se ha apuntado como la finalidad jurídica del pago bajo protesta. Sin embargo, la diferencia con el criterio del Tribunal Fiscal de la Federación resulta palpable. Es por todo esto que se encuentra justificado abordar el tema del acto consentido.

3. Acto consentido. Advertencia. Introducción.

Advertencia: el tema del acto consentido no es exclusivo del derecho fiscal, va más allá de la que comprende esta rama, por lo que es preciso señalar que en este trabajo sólo será abordado --tratando de limitarlo a la esfera tributaria, y dentro de ésta a la determinación del crédito fiscal, ya que es respecto de este último donde se puede presentar el pago bajo protesta. Con lo anterior se trata de no desviarse de los problemas planteados en la introducción de este trabajo. Por otra parte, al finalizar los números "1" y "2" de este segundo capítulo, se ha justificado ya el desarrollo del acto consentido.

Introducción: no siempre ha sido regulado el acto consentido. - Su regulación en el Código Fiscal, dice VILLASENOR ARAI, es reciente, pues no fue sino hasta en el Código Fiscal de 1967 cuando se incluyó la figura del acto consentido (13). Este mismo autor considera que la figura del acto consentido fue transplantada de la Ley de Amparo al Código Fiscal. Por otra parte, no - -

(13) VILLASENOR ARAI, Salvador: El Acto Consentido en el Juicio ante el Tribunal Fiscal. México, 1974, Editorial JUS, S.A. p. 151.

siempre ha operado esta figura en el juicio de garantías. A fines del siglo pasado, JOSE MARIA LOZANO se preguntaba: "¿En -- cuánto tiempo prescribe la acción que se tiene para intentar el recurso? La ley nada dice a este respecto y se necesita urgente -- mente, que el legislador llene este vacío, dictando las reglas -- convenientes según la naturaleza de cada caso", y en seguida -- afirmaba: "A nuestro juicio debe distinguirse entre la Ley, el acto administrativo de la autoridad de este orden y el juicio ju -- dicial..." Y respecto al acto administrativo, sostenía: "..., creemos que procede el recurso en cualquier tiempo, con tal que el acto que ataca una garantía individual no haya sido irremisi -- blemente ejecutado o de alguna manera consentido: en el primer caso, el recurso es improcedente por no ser posible su objeto -- que, como hemos dicho, se reduce a restablecer las cosas en el -- estado que tenían antes de la violación; en el segundo, consenti -- do el acto ha dejado de existir la violación, porque conforme a un principio de equidad natural, 'Scienti et consentienti non -- fit injuria neque dolus' " (14).

ALFONSO NORIEGA al mencionar la génesis de las -- fracciones XI y XII del artículo 73 de la Ley de Amparo, cita el pensamiento de LOZANO, arriba transcrito, y señala que se adhie -- re a dicha opinión la de otro gran jurista mexicano, IGNACIO L. VALLARTA, el cual, con base en pensamiento de LOZANO, sostuvo du -- rante la discusión de un juicio que el amparo contra actos con -- sentidos era improcedente, basándose además en que eran muchas -- las ejecutorias que habían resuelto en sentido negativo este pro

(14) LOZANO, José María: Estudio del Derecho Constitucional Pa -- trio en lo relativo a los Derechos del Hombre, México, 1982, Editorial Porrúa, S.A., p. 493 y ss..

blema, citando como ejemplo, el caso de pedir amparo contra el pago de impuestos anticonstitucionales, habiéndose realizado el pago espontáneamente sin protesta. En virtud de lo anterior -- VALLARTA concluyó que el amparo era improcedente cuando se había consentido, de cualquier manera, el acto violatorio de garantías. ALFONSO NORIEGA menciona que la Corte, apoyándose en lo anterior, dio carta de naturaleza a esta causal de improcedencia, apareciendo, más tarde, contemplada en las leyes reglamentarias. Este mismo autor señala que la Suprema Corte se planteó en concreto el problema de determinar cuándo deberían considerarse consentidos los actos que se reclamaban como inconstitucionales, diciendo al respecto: "en un principio, con resabios de la casación y de otros recursos del Viejo Derecho Español, se pretendió que en el caso de que existiera un acto violatorio y el afectado no protestara en su contra, debía considerarse que dicho acto era consentido y por tanto, improcedente reclamarlo por la vía de amparo".

"Este punto de vista fue muy debatido en el seno de la Suprema Corte..., tuvo gran resonancia la polémica que se planteó entre los Ministros Avila y Bautista*, en la que el primero de ellos, sostenía que para que un acto violatorio de garantías se tuviese por no consentido, era necesario que se hubiere protestado en contra de él y, en oposición de esta tesis el segundo de los mencionados --el ilustre Señor Bautista-- con mayor amplitud de criterio, afirmó que aun cuando no se hubiere protes

* Acerca de esto puede consultarse la obra de MEJIA, Miguel. - Errores Constitucionales, México, 1977, UNAM, Cap. X., pp. - - 57-65.

tado en contra del acto violatorio, si el amparo se hacfa valer en tiempo y no existfa conformidad con el mismo expresada por -- el quejoso, el amparo era procedente. Como consecuencia de este debate, surgió la idea de considerar que el consentimiento de un acto violatorio, dependía de un dato objetivo: la actitud del - quejoso enfrente de dicho acto, expresada por el transcurso del tiempo..." ALFONSO NORIEGA agrega que dicha polémica perdió interés cuando, en el Código Federal de Procedimientos Civiles de 1897 apareció, en el capítulo relativo al juicio de amparo (art. 779, fracción V), que los actos que no importaran la imposición de una pena corporal se deberfan considerar consentidos, por el sólo transcurso de los plazos que se fijaban en dicho Código para la interposición del amparo. También señala que esto mismo, más tarde, en el Código Federal de Procedimientos Civiles de - - 1908, se amplió el texto anterior (art. 702, fracción V), extendiéndose la procedencia del juicio de garantías en el caso de -- algún acto de los prohibidos por el artículo 22 de la constitución. Actualmente se ha ampliado aún más, ya que la fracción -- XII del artículo 73 de la Ley de Amparo remite a los artículos - 21, 22 y 218 de ese mismo cuerpo legal, los cuales señalan casos de excepción carentes de interés para los fines del presente trabajo. Por otra parte, la opinión de ALFONSO NORIEGA respecto a esto, es la siguiente: "... el criterio es jurídico y justo.... es un presupuesto esencial para estar legitimado e intentar la - acción de amparo, el que la parte interesada, el quejoso, sufra un perjuicio en su persona o patrimonio..., es evidente que si - la parte que se considera perjudicada por un acto de autoridad, consiente dicho acto, no existe el elemento perjuicio y, en consecuencia no existe legitimación para hacer valer la acción de -

amparo y el juicio constitucional es improcedente". Asimismo -- considera que "es evidente que esta causal de improcedencia está fundada jurídicamente porque así lo exige un principio general de Derecho, ya que sería absurdo que procediera el juicio de amparo después que el agraviado hubiere manifestado expresamente -- su conformidad con el acto violatorio de garantías y asimismo -- cuando, por un acto propio de su voluntad, se deja de presentar la queja constitucional dentro de los plazos expresos que al -- efecto fija la Ley Reglamentaria" (15). Muy parecida resulta la opinión de EDUARDO PALLARES quien al estudiar la causales de improcedencia del juicio de amparo, justifica las contenidas en -- las fracciones XI y XII del artículo 73 de la Ley de Amparo en -- virtud del principio de seguridad jurídica (16). Es por lo anterior que ARELLANO GARCIA habla en su obra de actos no consentidos, explicando que "Son aquellos en los que el gobernado ha hecho valer con oportunidad los recursos ordinarios anteriores al amparo para combatir el acto de autoridad que le afecta y en los que, oportunamente, dentro del término legal, ha interpuesto el juicio de amparo. Además no ha hecho manifestación de su voluntad en el sentido de producir su consentimiento expreso" (17). -- A contrario sensu, el acto será consentido cuando no se interponga, en su contra, los recursos ordinarios o el juicio de garantías en los plazos legalmente otorgados. Sin embargo, a esto último es a lo que, con un mejor criterio, VILLASEÑOR ARAI se re--

(15) NORIEGA, Alfonso: Lecciones de Amparo. México, 1980, Editorial Porrúa, S.A., p. 481 y ss.

(16) PALLARES, Eduardo: Diccionario Teórico y Práctico del Juicio de Amparo. México, 1978, Editorial Porrúa, S.A., p. 137.

(17) ARELLANO GARCIA, Carlos: El Juicio de Amparo. México, 1982, Editorial Porrúa, S.A., p. 549.

fiere como acto no impugnado: "Se entiende por tal, todo acto de autoridad que no haya sido combatido ante la autoridad administrativa o ante los tribunales oportunamente, es decir, dentro del plazo que para ello otorgan las diversas leyes". Aunque la presente definición no comprende la parte final del concepto de ARELLANO GARCIA (referente al consentimiento expreso), esto se debe a que dicha parte integra el contenido de otro concepto: el acto consentido, del cual el mismo VILLASENOR ARAI señala que es "... aquel con el cual el particular está de acuerdo y que dicha manifestación de voluntad, acorde con la resolución administrativa, no esté viciada" (18). Con la anterior definición respecto de la que se deberá tener presente lo expresado en la advertencia que se hizo al inicio del estudio del acto consentido, se cierran estas notas introductorias y se pasa al estudio del acto expresamente consentido.

a) Acto consentido expresamente

VILLASENOR ARAI sostiene que en materia tributaria, el acto consentido expresamente "es aquél dictado por una autoridad fiscal o aunque dictado por una autoridad distinta, -- cause un agravio en materia fiscal a un particular. Esto significa que cuando un particular dé cumplimiento a una resolución fiscal que le cause agravio, de manera expresa, ya sea presentando documentos o bien haciendo el pago de determinado tributo, manifestando su conformidad, nos encontramos frente a un acto consentido expresamente" (19). Puesto que la definición anterior -

(18) VILLASENOR ARAI, S.: El Acto Consentido cit., pp. 103-156.

(19) VILLASENOR ARAI, S.: ob. cit., p. 93.

es un tanto vaga, resulta necesario precisar la idea del consentimiento expreso, para ello se abre un sub-inciso.

a') El consentimiento expreso. La mayoría de -- los autores, al señalar que ni el Código Fiscal de la Federación ni la propia Ley de Amparo determinan lo que debe entenderse por consentimiento expreso, opinan que se debe acudir, en defecto de esos ordenamientos, al Código Civil; respecto a esto, BRISEÑO -- SIERRA no considera que realmente deba acudirse a la legislación civil, apoyándose (según creemos, al intentar interpretar sus palabras) que en la esfera civil las relaciones entre los sujetos son de coordinación, mientras que en la esfera administrativa -- las relaciones entre los particulares y los distintos entes públicos son de subordinación (20). En opinión del autor de este trabajo, el señalamiento que hace BRISEÑO SIERRA es profundo, y para poder determinar si su opinión es correcta, sería necesario entrar a estudio, previo y extenso, para encontrar el fundamento lógico que justifique al consentimiento como una fuente de obligaciones, y así posteriormente analizar si ese fundamento lógico es válido tanto en las relaciones de coordinación como en las de subordinación. Todo eso trascendería a los modestos fines del presente trabajo, por lo cual partimos, del hecho evidente, de que en el derecho privado existe una definición de consentimiento expreso que no existe en el campo del derecho fiscal (e incluso del administrativo). Por lo tanto, a falta de un concepto fiscal sobre el consentimiento expreso, y de conformidad con lo señalado por el artículo 10. del Código Fiscal de --

(20) BRISEÑO SIERRA, Humberto: El Amparo Mexicano. México, 1972, Cárdenas, Editor y Distribuidor, p. 191 y ss.

1967, se halla justificada la aplicación supletoria del Código Civil. Y en este último ordenamiento (artículo 1803) se dispone lo siguiente:

"El consentimiento puede ser expreso o tácito. - Es expreso cuando se manifiesta verbalmente, por escrito o por signos inequívocos...".

Basándose en este artículo, y puesto que el mismo presupone la conceptualización del vocablo consentimiento, ha sido elaborado por la doctrina del derecho privado un concepto genérico del consentimiento; así, a guisa de ejemplos, se transcriben algunas definiciones:

QUINTANILLA GARCIA afirma: "Etimológicamente el consentimiento significa acuerdo o coincidencia de dos o más voluntades sobre un mismo punto y viene del latín 'consensus'. - Así pues, el consentimiento supone la presencia de dos distintas declaraciones de voluntad, que emanan de dos diversos centros de intereses, que son precisamente las partes en el contrato". - - Agrega este mismo autor: "Tal consentimiento tiene dos elementos fundamentales, a saber: la oferta o policitud, que viene siendo la primera declaración de voluntad del primer centro de intereses o partes, y la aceptación, que viene siendo la otra declaración de voluntad de la parte o del otro centro de intereses" (21).

BEJARANO SANCHEZ sostiene que el consentimiento - "... es un elemento complejo formado por la integración de dos voluntades que se conciertan. Es un acuerdo de voluntades: dos

(21) QUINTANILLA GARCIA, Miguel Angel: Derecho de las Obligaciones, México, 1981, Cárdenas, Editor y Distribuidor, p. - 34.

quereres que se reúnen y constituyen una voluntad común". Y -- agrega: El consentimiento..., no es ni la oferta sola ni es la aceptación sola. Ambas se reúnen y se funden. El acuerdo de voluntades se forma cuando una oferta vigente es aceptada, lisa y llanamente" (22).

RAFAEL ROJINA VILLEGAS es más escueto al afirmar: "El consentimiento es el acuerdo o concurso de voluntades para crear, transmitir, modificar o extinguir obligaciones o derechos" (23).

Por último, para GUTIERREZ Y GONZALEZ, el consentimiento "Es el acuerdo de dos o más voluntades tendientes a la producción de efectos de derecho, siendo necesario que esas voluntades tengan una manifestación exterior" (24).

Ahora bien, aunque resultaría exagerado (léase absurdo) sostener que entre la Administración Pública y los particulares existe un libre juego de voluntades tal como opera en el derecho privado, resulta indudable que cuando la autoridad hacendaria determina un crédito fiscal o impone una multa contra de un particular, existe una pretensión, es decir, un "querer", -- una voluntad de parte del Estado expresada a través de uno de sus órganos, la cual, si bien es cierto debe estar fundada en derecho, y no simplemente ser el resultado de un proceso psíquico

-
- (22) BEJARANO SANCHEZ, Manuel: Obligaciones Civiles, México, - HARLA, S.A. de C.V. (HARPER & ROW LATINOAMERICANA), Colección Textos Jurídicos Universitarios México, 1980, pp. 150-151.
- (23) ROJINA VILLEGAS, Rafael: Derecho Civil Mexicano, México - 1982, Editorial Porrúa, S.A., t. I, p. 271.
- (24) GUTIERREZ Y GONZALEZ, Ernesto: Derecho de las Obligaciones. Puebla, 1974, Editorial Cajica, S.A., pp. 207-208.

del algún funcionario, constituye un acto jurídico. Este acto jurídico podrá ser atacado si el particular no está de acuerdo con la pretensión de la autoridad, pero a su vez, aquél no se concretará (como sucede en el derecho privado) a manifestar su inconformidad, sino que además tendrá que hacer consideraciones de derecho, esto es, tendrá que fundar dicha inconformidad y siguiendo el correspondiente procedimiento legal. Sin embargo, puede ser que el particular esté de acuerdo, y en este caso el particular no tendrá que fundar su conformidad, ya que la manifestación de ésta sólo lo confirma la pretensión de la autoridad y hace inatacable su acto, el cual, a diferencia con el derecho privado, basta su expedición (y que sea dado a conocer a su destinatario) para que produzca consecuencias de derecho tanto para la propia autoridad como para el particular (pues en el derecho privado, la peticita- ción, según los artículos 1804 y 1805 del Código Civil, sólo obliga al oferente). Lo anterior de ninguna manera implica que la obligación fiscal esté supeditada en su existencia a la actuación de la autoridad hacendaria, pues basta que se realicen las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales para que nazca la obligación fiscal, por lo que ésta no es un acto jurídico; en cambio, cuando la autoridad determina un crédito fiscal, tal como ya se mencionó, sí existe un acto jurídico. Para finalizar esta digresión, cabe apuntar que aunque se hable de la autonomía del Derecho Fiscal, el acto jurídico fiscal no difiere en su estructura del acto jurídico administrativo (el problema estriba en que los administrativistas no se ponen de acuerdo acerca de la estructura de éste), pero como la exposición de un estudio referente a esto no es materia del presente

trabajo, sólo se hace la correspondiente indicación.

En cuanto al artículo 1803 del Código Civil, se tiene, como ya se ha anotado, que el consentimiento expreso puede ser manifestado en tres formas: verbalmente, por escrito o por signos inequívocos, por lo que para efectos del presente trabajo, el consentimiento expreso será el acuerdo de voluntad del particular (o sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria) manifestado verbalmente, por escrito o a través de signos inequívocos, con la determinación del crédito fiscal efectuada por la autoridad administrativa (o sujeto activo).

a') Aplicación en materia fiscal

b'') Aplicación en el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación. El Código Fiscal de 1967 establece en la fracción III del artículo 190 la improcedencia del juicio ante el Tribunal Fiscal cuando se trataba de actos expresamente consentidos: "Es improcedente el juicio ante el Tribunal Fiscal: III. Contra resoluciones o actos consentidos, expresa o tácitamente...".

Como puede observarse, la disposición transcrita presumía la idea del consentimiento expreso, y toda vez que en las demás disposiciones de ese Código Fiscal nunca se determinó lo que se debería de entender por tal, y tomando en cuenta lo ya expresado en líneas anteriores, resultaba aplicable supletoriamente la preceptuado por el artículo 1803 del Código Civil.

Aunque no corresponde al presente desarrollo, resulta importante mencionar que VILLASEÑOR ARAI sostiene que "puede haber casos que aunque aparentemente entrañen ese consentimiento -se refiere al consentimiento expreso- éste nunca se con-

figura y entonces no podremos hablar de acto consentido" (25). Básicamente se refiere a los casos de vicios del consentimiento, los cuales se contemplan en este trabajo más adelante.

En resumen, el artículo 1803, en su parte estudiada, tenía aplicación en materia fiscal a nivel de juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal.

b'') Aplicación a nivel de juicio de amparo. La fracción XI del artículo 73 de la Ley de Amparo dispone: "El -- juicio de amparo es improcedente: XI. Contra actos consentidos expresamente o por manifestaciones de voluntad que entrañen ese consentimiento".

Algunos autores sostienen que esta fracción contiene dos supuestos: en su primera parte, se refiere al consentimiento expreso de un acto de autoridad; en su segunda parte, -- se contempla una hipótesis de consentimiento tácito. Uno de los autores que coincide con el anterior pensamiento es IGNACIO BURGOA, quien opina: "... ¿qué se entiende por consentimiento expreso de un acto? A este respecto debemos recurrir a la consideración que sobre el particular hace el Código Civil, el cual, en -- su artículo 1803 dice: 'el consentimiento es expreso cuando se manifiesta verbalmente, por escrito o por signos inequívocos'. Aplicada esta idea a la materia de amparo, un acto de autoridad se entiende consentido expresamente cuando se ha manifes-- tado por parte del agraviado una adhesión a él verbal, por -- escrito o traducida en signos inequívocos" (26). Considera -- BURGOA que la prueba del consentimiento expreso respecto de un -- acto de autoridad "... es difícil y casi imposible de recabarse,

(25) VILLASEÑOR ARAI: ob. cit., p. 95.

(26) BURGOA, Ignacio: El Juicio de Amparo. México, 1977, Editorial Porrúa, S.A., p. 468.

puesto que, de no existir una declaración escrita que contenga la mencionada adhesión de parte del quejoso, y que en la mayoría de los casos no tiene lugar, el consentimiento expreso, verbal o por signos inequívocos no puede demostrarse sin dificultad en el juicio. Por todas estas razones, estimamos que el consentimiento expreso de un acto reclamado, tal como está aquél reputado en el Código Civil, en la práctica es un factor de difícil comprobación para fundar en él la improcedencia del juicio de amparo". Sin embargo, ARELLANO GARCIA sostiene respecto a esto mismo: "El consentimiento expreso, manifestado verbalmente podría ser acreditado con la copia certificada enviada por la autoridad responsable..., en la que el quejoso hizo manifestación verbal de este consentimiento, por ejemplo..., en un acta levantada por un Actuario" (27). Y en cuanto al consentimiento expreso derivado de signos inequívocos, afirma el mismo autor: "podría estar exteriorizado por el hecho de que el quejoso hubiese hecho pago de un impuesto, sin hacerlo bajo protesta, a pesar de estar impugnando la orden de pagar en un amparo...". En cambio, para EDUARDO PALLARES el cumplimiento de un acto de autoridad sin reserva expresa del derecho de impugnarlo constituye una forma de consentimiento tácito (28); resulta que lo que para un autor es un consentimiento expreso (derivado de signos inequívocos), para otro se trata de un consentimiento tácito. Cabe señalar que, a pesar de ser disposiciones muy semejantes, las contenidas en las fracciones XI y XII del artículo 73 de la Ley de Amparo y III del artículo 190 del Código Fiscal de 1967, los criterios antes transcritos, tanto de ARELLANO GARCIA como de PALLARES

(27) ARELLANO GARCIA: ob. cit., p. 593.

(28) PALLARES, Eduardo: ob. cit., p. 15.

no coinciden con el Tribunal Fiscal de la Federación, aunque sí con el de la Corte (véase más adelante el inciso "d" de este capítulo donde se reproducen los criterios de los tribunales). -- Una nota interesante que parece desprenderse de la lectura de la obra de ARELLANO GARCIA es la que consiste en que la fracción XI del artículo 73 de la Ley de Amparo no contiene dos hipótesis -- distintas de consentimiento (expreso o tácito), sino sólo una, -- la cual se refiere exclusivamente al consentimiento expreso. En -- efecto, la parte final de la fracción XI del artículo 73 de la -- Ley de Amparo, y que es la parte en que se apoyan algunos auto-- res para afirmar que encierra una hipótesis de consentimiento -- tácito, se refiere a "manifestaciones de voluntad que entrañen -- ese consentimiento", y la clase de consentimiento a que se refie-- re dicha fracción en su parte inicial es, ni más ni menos, al -- consentimiento expreso (actos consentidos expresamente); lo ante-- rior explicaría el porqué ARELLANO GARCIA considera que el pago de un impuesto, sin hacerlo bajo protesta, constituye una forma de consentimiento expreso (por signos inequívocos) y no tácito, debiéndose concluir que esta última forma de consentimiento -- no se encuentra regulada en la Ley de Amparo pues, como se verá, la fracción XII del artículo antes mencionado se refiere en rea-- lidad a un caso de decaimiento de derecho. Lo anterior, de ser cierto, sólo tendría un valor teórico, ya que en la práctica (y las encontradas opiniones arriba transcritas, de ARELLANO GARCIA y PALLARES, son un buen ejemplo de ello) todos los casos de con-- sentimiento tácito se asimilarían al expreso, arguyéndose que se trata de signos inequívocos. Como quiera que sea, la expresión -- "signos inequívocos" es por demás equívoca. Sobre la no contem-- plación del consentimiento tácito se volverá más adelante, porque

ahora precisa dar una conclusión con base en lo antes expuesto: la fracción XI del artículo 73 de la Ley de Amparo presupone la idea del consentimiento expreso, y toda vez que en las demás disposiciones del mencionado ordenamiento no se ha determinado hasta la fecha lo que debemos entender por tal, resulta aplicable -supletoriamente lo dispuesto por el artículo 1803 del Código Civil.

b) Acto consentido tácitamente

VILLASEÑOR ARAI considera que el acto consentido tácitamente "es aquel emitido por la autoridad fiscal, con el --cual el particular se muestra conforme pero realizando determinados hechos u omisiones que hagan presumir que existe esa conformidad" (29).

Para LERDO DE TEJADA, siguiendo la terminología legal, "por actos consentidos tácitamente se deben entender aquellos contra los que no se promueva, dentro de los plazos que señalan los artículos 159, 181, 192 y 200 del Código Fiscal de la Federación" (30). Cabe apuntar que la referencia al Código Fiscal que hace este autor es al de 1967.

Al igual que en el inciso "a)", correspondiente al acto consentido expresamente, pasamos a estudiar lo que establece la legislación civil respecto al consentimiento tácito, para posteriormente determinar si tiene aplicación en la esfera --fiscal.

(29) VILLASEÑOR ARAI: ob. cit., p. 95 yss.

(30) LERDO DE TEJADA, Francisco: Código Fiscal de la Federación Comentado y Anotado. México, 1980, Editorial IEE, --S.A., p. 300.

a') Consentimiento tácito. El Código Civil en -- su artículo 1803 establece: "El consentimiento puede ser expreso o tácito... El tácito resultará de hechos o de actos que lo presupongan o que autoricen a presumirlo, excepto en los casos en -- que por Ley o por convenio la voluntad deba manifestarse expresamente".

Como puede apreciarse, lo dispuesto por el Código Civil coincide con la definición de acto tácitamente consentido - que nos proporciona VILLASEÑOR ARAI, y no con la definición de -- LERDO DE TEJADA.

Para efectos del presente trabajo, el consentimiento tácito será la conformidad (o el acuerdo de voluntad) del contribuyente, manifestada a través de hechos o de actos que la presu pongan o que autoricen a presumirla (salvo los casos en que por - disposición legal deba manifestarse expresamente), con la determinación del crédito fiscal efectuada por la autoridad hacendaria. Veamos entonces en qué casos dentro de la esfera fiscal tiene -- aplicación la definición anterior y, por ende, el artículo arriba citado.

b') Aplicación en materia fiscal

a'') La fracción III del artículo 190 del Código Fiscal de la Federación de 1967 en el juicio de nulidad ante el - Tribunal Fiscal de la Federación. Este artículo en la fracción - mencionada establecía la improcedencia del juicio ante el Tribu-- nal de la materia: "Contra resoluciones o actos consentidos, expresa o tácitamente, entendiéndose por estos últimos aquellos con-- tra los que no se promovió el juicio dentro de los plazos señalados en este Código".

La parte que nos interesa es la que se refiere al segundo supuesto previsto en la fracción transcrita, es decir, - la referente a los actos tácitamente consentidos.

En este caso, la legislación fiscal coincide con la definición que nos proporciona LERDO DE TEJADA (arriba transcrita), y no con la definición de VILLASEÑOR ARAI. Sin embargo, y como este último autor señala "El segundo supuesto de este artículo no debe interpretarse como un consentimiento tácito. Simplemente se trata de un acto no impugnado; un acto en contra del cual precluyó el derecho de ejercitar algún medio de defensa, -- por haber transcurrido en exceso el término legal para el efecto. Esto no afecta la definitividad del acto administrativo ni mucho menos es excusa para no cumplirlo, sino que trae diversas consecuencias en cuanto a la forma de valorar los actos que de él se deriven. Considerar como acto consentido tácitamente una resolución que no fue impugnada en tiempo, no cumple con las finalidades de seguridad jurídica que el legislador debió dar al precepto de que se trata, y sí por el contrario crea muchas confusiones" (31). Para el autor de este trabajo, las consideraciones de VILLASEÑOR ARAI en el sentido de que lo contemplado en la fracción III, segundo supuesto, del artículo 190 en cuestión, -- contiene un caso de preclusión y no de consentimiento tácito, -- resultan interesantes. Sin embargo, la opinión de VILLASEÑOR -- ARAI, que es compartida por BURGOA respecto de las disposiciones análogas en la Ley de Amparo (fracción XII del artículo 73), no es del todo compartida por otros autores: para BRISEÑO SIERRA se trata de un decaimiento de derecho (32) para PALLARES se trata -

(31) VILLASEÑOR ARAI: ob. cit., pp. 156-157.

(32) BRISEÑO SIERRA, Humberto: Derecho Procesal Fiscal, México, 1975, Cárdenas, Editor y Distribuidor, p. 600.

de un caso de caducidad (33) (referido al amparo), para GONZALO ARMIENTA se trata de un caso de convalidación (34) (terminología ésta dudosa, ya que la convalidación supone la falta de validez de un acto).

Por otra parte, tiene razón VILLASEÑOR ARAI cuando afirma que "Aun cuando en el Código Fiscal se señale que el juicio será improcedente en contra de actos consentidos expresa o tácitamente entendiéndose por tales aquellos en contra de los cuales no se haya interpuesto el juicio dentro de los plazos establecidos por la Ley, debemos entender que también lo será en contra de los actos con los cuales el particular haya manifestado su consentimiento de manera tácita. Es decir, por hechos o actos que entrañen el consentimiento. Si consideramos como válido que sólo fuera improcedente contra actos consentidos expresamente, dejaríamos incompleta la causal e incurriríamos en contradicción lógica. Efectivamente, al derecho lo único que le interesa que exista es una deliberación voluntaria libre acorde con el acto de autoridad. Si esa deliberación voluntaria se manifiesta en forma verbal o escrita o por hechos o actos que hagan presumir su existencia, resulta intrascendente" (35). No obstante lo anterior, la interpretación que hace el citado autor, podría ser considerada extensiva (36) dado los términos (aunque --

(33) PALLARES, Eduardo: ob. cit., p. 137.

(34) ARMIENTA, Gonzalo: El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano. México, 1977, Textos Universitarios, S.A., pp. 209-210.

(35) VILLASEÑOR ARAI: ob. cit., pp. 157-158.

(36) NIÑO, José Antonio: La Interpretación de las Leyes, México, 1979, Editorial Porrúa, S.A., p. 322.

erróneos) en que se encuentra redactada la fracción III del artículo 190 del Código Fiscal de 1967, por lo que el pensamiento de VILLASEÑOR ARAI, el cual debe ser considerado correcto (más no todo lo correcto resulta aplicable en la esfera jurídica), no encuentra apoyo legal; en otras palabras, su crítica es válida a nivel legislativo. Podría decirse, a manera de epifonema, que a VILLASEÑOR ARAI le asiste la razón, mas no el derecho.

En virtud de lo anterior, se concluye que lo ordenado en el artículo 1803 del Código Civil, en lo referente al consentimiento tácito, no tiene aplicación a nivel de juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, lo que no implica que carezca de toda aplicación en la esfera fiscal, pues para ello tiene que analizarse si encuentra dicha disposición aplicación a nivel de juicio de garantías. A ese análisis pasamos a continuación.

b'') Aplicación a nivel de juicio de amparo. --
Aparentemente la Ley de Amparo señala dos supuestos de consentimiento tácito. El primero de ellos se considera que lo contempla la segunda hipótesis de la fracción XI del artículo 73 de dicho ordenamiento; el segundo, se halla contenido en la fracción XII del mismo artículo.

a''') Primer supuesto de consentimiento tácito.
Aplicación supletoria del Código Civil. Como quedó arriba señalado, el primer supuesto de consentimiento tácito se encuentra en la segunda hipótesis de la fracción XI del artículo 73 de la Ley de Amparo. Dicha fracción dispone que el juicio de amparo es improcedente: "Contra actos consentidos expresamente o por manifestaciones de voluntad que entrañen ese consentimiento".

Esta fracción ya fue estudiada en su primera parte, es decir, en cuanto a los actos consentidos expresamente; -- ahora nos interesa su segunda parte: "... manifestaciones de voluntad que entrañen ese consentimiento".

BURGOA, al hacer el comentario respectivo, sostiene: "Además del consentimiento expreso, la fracción XI del artículo 73 de la Ley de Amparo alude a una especie de consentimiento presuntivo, al disponer que es improcedente el juicio de amparo contra actos que hayan sido consentidos mediante manifestaciones de voluntad que entrañen un consentimiento. Como se puede inferir, en esta hipótesis se trata de un consentimiento presuntivo o tácito respecto del acto reclamado, si se toma en cuenta el concepto que en lo concerniente consigna el artículo 1803 del Código Civil... En materia de amparo, el consentimiento mencionado se traducirá en la realización de hechos por parte del agraviado que indiquen principalmente su disposición de cumplir el acto o la ley reclamados. Desde luego, dicha realización debe ser voluntaria, producto del libre arbitrio del agraviado, exenta de coacción de cualquier naturaleza, pues de lo contrario, lógicamente no habría lugar a hablar de consentimiento, ya que este por esencia, es un fenómeno volitivo e intencional" (37). En relación a esto último, más adelante son analizados los vicios de la voluntad como causas de nulidad del acto consentido (véase el inciso "c)" de este capítulo).

Para ARELLANO GARCIA, como ya se apuntó, se trata de un consentimiento expreso manifestado a través de signos inequívocos (38).

(37) BURGOA, Ignacio: ob. cit., p. 468 y ss.

(38) ARELLANO GARCIA, Carlos: ob. cit., p. 593.

Como se dijo antes, al finalizar la parte dedicada en este trabajo al acto consentido expresamente, la expresión "por signos inequívocos" es irónicamente equívoca, pues los autores no han deslindado el alcance de su significado, fundiéndola frecuentemente con el consentimiento tácito. Ciertamente que para VILLASENOR ARAI el problema es intrascendente, puesto que lo importante es que exista dicha manifestación de voluntad, no importando si la misma es expresa o tácita. Sin embargo, parece que la indicación (alusión, para ser correctos) de ARELLANO GARCIA es bastante clara. Aunque en realidad el problema no es tan sencillo, -- pues si se recuerda la definición de consentimiento expreso, se verá que la misma comprende a los controvertidos "signos inequívocos" como una forma de manifestar ese tipo de consentimiento; por lo tanto, esa forma "signos inequívocos" se halla ya comprendida dentro del concepto de acto consentido expresamente, y si es así, entonces cabe la pregunta ¿qué quiere decir la ley con "manifestaciones de voluntad que entrañen ese consentimiento"? -- ¿se referirá, acaso, a hechos o actos que presupongan o que autoricen a presumir un consentimiento expreso? Hay algo en lo que están de acuerdo la mayoría de los tratadistas de amparo: el pago de un crédito fiscal, sin la manifestación de que el mismo se efectúa bajo protesta, provoca que se configure el consentimiento, de acuerdo con la segunda hipótesis de la fracción XI (39), aunque dichos tratadistas no se pongan de acuerdo si dicha hipótesis se refiere a un consentimiento expreso a través de signos inequívocos o si se refiere a un consentimiento tácito. Por lo tanto, en el presente caso opera la aplicación del artículo 1803

(39) PALLARES, Eduardo: ob. cit., p. 15; BRISEÑO SIERRA: ob. cit., p. 191 y ss; ARELLANO GARCIA: ob. cit., p. 593.

del Código Civil, aunque no se precise si en su primera (consentimiento expreso) o segunda parte (consentimiento tácito).

b''') Segundo supuesto de consentimiento tácito. La fracción XII del artículo 73 de la Ley de Amparo dispone que es improcedente el juicio de amparo: "Contra actos consentidos tácitamente, entendiéndose por tales, aquellos contra los que no se promueva el juicio de amparo dentro de los términos que señalan los artículos 21, 22 y 218". Se ha transcrito únicamente el primer párrafo de la fracción en estudio, toda vez que es la parte que tiene interés para los fines de este trabajo.

Por otro lado, el artículo 21 de la Ley de Amparo establece el plazo general para la presentación de la demanda de amparo (quince días). Los artículos 22 y 218 de ese ordenamiento consignan casos de excepción en los que el plazo para la interposición de la demanda es ampliado, o simplemente no existe. Puesto que el acto de autoridad que nos interesa consiste en la determinación de un crédito fiscal, los últimos artículos mencionados carecen de importancia, ya que el amparo se interpondría dentro del plazo señalado en el artículo 21 (aunque no es difícil concebir la determinación inconstitucional de un crédito fiscal que cause perjuicios a los derechos individuales de un ejidatario o comunero, caso éste en el cual el juicio constitucional deberá entablarse dentro del plazo de treinta días, como lo dispone el artículo 218 arriba mencionado).

El caso contemplado en la fracción XII del artículo 73 de la Ley antes citada, es análogo al que se estudió como la segunda hipótesis de la fracción III del artículo 190 del Código Fiscal de 1967, por lo que se reproducen aquí todos los co-

mentarios vertidos en ese análisis, con la misma conclusión en el sentido de que en este caso no resulta aplicable el artículo 1803 del Código Civil.

Antes de pasar al estudio de la nulidad del acto consentido en materia fiscal (el que será abordado sólo en la medida en que resulte indispensable al estudio del presente trabajo), se hacen los siguientes comentarios en torno a la configuración del acto consentido: JUVENTINO V. CASTRO confiesa: "resulta un poco difícil concebir en su esencia la improcedencia decretada por estas fracciones -se refiere a las fracciones XI y XII del artículo 73 de la Ley de Amparo- por el hecho de haberse consentido el acto, ya que es regla aceptada el que las garantías constitucionales se establecen en beneficio del individuo --como miembro de una colectividad protegida a alto nivel--, y por lo tanto son irrenunciables, no pudiéndose individualmente consentir un no respeto de ellas por el poder público".

"Si por ejemplo, un individuo renunciara a su libertad personal, o a la de expresarse, pensar o conducirse a su criterio --sin caer en las excepciones que constitucionalmente limitan a dichas libertades--, tal renuncia no podría tener efectos ni jurídicos ni materiales porque no se trata de derechos --subjetivos privados sino de públicos; y no se crearon en beneficio de una persona concreta, sino de todos los que genéricamente se enmarcan dentro de la hipótesis constitucional, por lo que malamente podría renunciarse a lo que se reconoció en general a todos los habitantes del país".

"A la vista de lo anterior, no es fácil entender un consentimiento de actos inconstitucionales violatorios de ga-

rantías otorgadas al ser humano".

"Probablemente influyen en esta declaratoria de improcedencia cuestiones prácticas de seguridad o certeza jurídicas, que permiten la paz pública, pero ello es con olvido de la clase de derechos que se afirman se consienten, como si se tratara de derechos privados que no interesa ni compete al Estado defender" (40).

A lo anterior PALLARES señala: "Si bien los derechos subjetivos que otorgan las garantías constitucionales declaradas en los primeros 28 artículos de nuestra Ley fundamental -- son irrenunciables, e imprescriptibles, no tiene tal naturaleza la acción de amparo que caduca cuando el agraviado consiente tácita o expresamente en la violación de garantía" (41).

Cabe preguntarse ¿de qué sirve que las garantías individuales sean otorgadas con el carácter de derechos públicos imprescriptibles e irrenunciables, cuando la pretensión procesal para hacerlos valer, por una eventual violación por parte de la autoridad, se extingue por el transcurso de un plazo legal? Por otra parte, resulta necesario reconocer que debe existir un mínimo de seguridad jurídica, la cual se vería seriamente lesionada sin el señalamiento de un plazo para el ejercicio de los medios de defensa. Pero no se ve cómo podría dañarse el principio de seguridad jurídica cuando ha mediado de parte del agraviado el consentimiento en cualquiera de sus formas y, sin embargo, es interpuesto en tiempo algún medio de defensa. Como quiera que sea, el consentir una resolución fiscal (salvo

(40) CASTRO, Juventivo V.: Lecciones de Garantías y Amparo. México, 1981, Editorial Porrúa, S.A., p. 357.

(41) PALLARES, Eduardo: ob. cit., p. 137.

los casos que se comprenden en el inciso siguiente) priva al que lo hace de intentar juicio contra dicha resolución, lo que puede traducirse en algo conocido en el derecho privado como "pactum - de non pretendo" (42), es decir, en una renuncia a la pretensión en cuanto a acudir ante los tribunales a demandar justicia, por lo que aquí cabe cuestionar la constitucionalidad de la regulación del acto consentido, tanto en su forma expresa como tácita (sin desconocer el contenido de la fracción XIV del artículo 107 constitucional); no así el sujetar el ejercicio de acción a un plazo, pues esto obedece a la necesidad de establecer un mínimo de seguridad jurídica. Más aún, si el consentimiento del acto reclamado implica, como se dijo, una renuncia a la pretensión procesal, debe tenerse en cuenta lo dispuesto por los artículos 6º y 7º del Código Civil: "la voluntad de los particulares no puede eximir de la observancia de la Ley, ni alterarla o modificarla. Sólo pueden renunciarse los derechos privados que no afecten directamente al interés público, cuando la renuncia no perjudique derechos de tercero" (ART. 6º); "la renuncia autorizada en el artículo anterior no produce efecto alguno si no se hace en términos claros y precisos, de tal suerte que no quede duda del derecho que se renuncia" (ART. 7º).

c) Anulabilidad del acto consentido en materia fiscal

Una vez que el particular ha consentido la resolución que determina un crédito fiscal, ésta queda firme y es inatacable, pues cualquier medio de defensa que se intente resulta-

(42) BECERRA BAUTISTA, José: El Proceso Civil en México. México, 1979, Editorial Porrúa, S.A., p. 95.

rá improcedente con base en el artículo 190, fracción III, del Código Fiscal de 1967, o bien con base en el 73, en su fracción XI de la Ley de Amparo, según se interponga juicio de nulidad o de amparo indirecto, respectivamente.

Sin embargo, lo anterior supone que el consentimiento manifestado por el particular no se encuentre viciado, pues de otra forma el consentimiento será nulo y, por ende, el acto de determinación del crédito fiscal será impugnabile. Obviamente esto no modifica el plazo legal para la interposición del medio de defensa correspondiente, puesto que si éste expira sin haberse hecho valer operará el decaimiento del derecho, aunque exista un consentimiento viciado.

a') Vicios del consentimiento. En el derecho privado, el Código Civil establece en su artículo 1812 lo siguiente: "El consentimiento no es válido si ha sido dado por error, arrancado por violencia o sorprendido por dolo".

El Código Civil no define el error, aunque sí hace alusión a él como un falso supuesto (artículo 1813). El artículo 1815 define el dolo y la mala fe: "Se entiende por dolo en los contratos, cualquiera sugestión o artificio que se emplee para inducir a error o mantener en él a algunos de los contratantes; y por mala fe, la disimulación del error de uno de los contratantes, una vez conocido".

Se refiere a la violencia, el artículo 1819 del mismo ordenamiento legal: "Hay violencia cuando se emplea fuerza física o amenazas que importen peligro de perder la vida, la honra, la libertad, la salud, o una parte considerable de los bienes del contratante, de su cónyuge, de sus ascendientes, de sus descendientes o de sus parientes colaterales dentro del se--

gundo grado".

Para VILLASEÑOR ARAI, en materia fiscal sólo pueden presentarse como vicios del consentimiento: el error, el dolo y la mala fe. El mencionado autor considera que el error se presenta "cuando existe una falsa apreciación de la realidad"; - que la mala fe se presenta "cuando una persona incurre en error y la otra, sabiendo el error en que aquélla se encuentra, la deja permanecer en él", agregando: "En nuestro estudio el error - estaría a cargo del particular y la mala fe de parte de la autoridad"; respecto al dolo afirma que "son los artificios de que - se vale una persona para hacer caer en error a otra". Sostiene, además, que el error ocasiona que el consentimiento no llegue a configurarse: "A mi modo de ver, cuando existe un error sobre - el contenido de una resolución administrativa a la que se da cum plimiento, no podemos considerar que estemos frente a un acto -- consentido"; sin embargo, más adelante sostiene que dicho vicio anula el consentimiento (43), lo que es diferente: en el primer caso habría inexistencia, en el segundo nulidad.

Según ROJINA VILLEGAS son cuatro los vicios de - la voluntad: el error, el dolo, la mala fe y la violencia; pero aclara que la mala fe se equipara al dolo por cuanto al consis-- tir aquella en la actitud pasiva para aprovecharse del error de la otra parte, origina también la nulidad del contrato. Y más - adelante, respecto al dolo, ROJINA VILLEGAS considera que propiamente hablando "... no es en sí un vicio del consentimiento. Vi cia la voluntad sólo en tanto que induzca a error, y que éste -- sea, además, el motivo determinante de la misma" (44).

(43) VILLASEÑOR: ob. cit., pp. 99-102

(44) ROJINA: ob. cit., t. I, pp. 371-384.

QUINTANILLA GARCIA señala como vicios del consentimiento: el error (el cual puede ser autónomo, provocado o inducido por dolo, o sostenido por mala fe), la lesión, la violencia y el temor (al cual también lo denomina como intimidación, - fuerza moral, 'vis compulsiva', dolor moral o violencia física - que produce temor), aclarando que respecto de este último sólo - se considerará como vicio del consentimiento aquél temor que - - "sea grave y fundado de un mal injusto y notable y debe ser de - tal naturaleza que impresione a una persona sensata..." (45).

Por su parte, BEJARANO SANCHEZ afirma que son - - tres los vicios del consentimiento: el error, la violencia y la lesión (46).

Para GUTIERREZ Y GONZALEZ, los vicios de la voluntad son: el error, la violencia, la lesión y la reticencia. -- No considera este autor que sean vicios del consentimiento o de la voluntad el dolo y la mala fe, ya que el primero es una forma de llevar o inducir al error, y la segunda, a la cual denomina mala intención, la considera como una forma de mantener en el error fortuito. Y en cuanto a la reticencia, afirma que ésta -- "es el silencio que voluntariamente guarda uno de los contratantes al exteriorizar su voluntad, respecto de alguno o algunos hechos ignorados por su cocontratante, y que tienen relación con - el acto jurídico que se celebra". Su efecto es que mantiene al contratante en la ignorancia (esto es, un desconocimiento, a diferencia del error, donde hay un falso conocimiento) de ciertos hechos que de haberlos conocido no habría contratado, o lo habría hecho bajo una situación diferente. Agrega este mismo au--

(45) QUINTANILLA GARCIA: ob. cit., p. 65 y ss.

(46) BEJARANO SANCHEZ: ob. cit., p. 90 y ss.

tor que la reticencia no se encuentra regulada en el Código Civil como vicio del consentimiento (salvo en materia mercantil -- en el caso del contrato de seguro, artículo 47 de la legislación correspondiente), y sí, en cambio, en ciertos casos se encuentra legalmente permitida (mandato sin representación, artículos 2560 y 2561 del Código Civil). Afirma además que la reticencia, cu ya definición ha sido dada arriba, sólo puede presentarse en los actos jurídicos bilaterales, y no en los unilaterales (47).

De los anteriores vicios de la voluntad sólo nos resta considerar a la lesión y para ello se prefiere seguir al último autor citado: "La lesión es el vicio de la voluntad de una de las partes, originado por su inexperiencia, extrema necesidad o suma miseria". El autor de la anterior definición señala que este vicio de la voluntad de una de las partes, "debe producir el efecto de que la otra parte obtenga un lucro excesivo..." (48). La lesión se encuentra prevista en el artículo 17 del Código Civil, el cual establece lo siguiente: "Cuando alguno, explotando la suma ignorancia, notoria inexperiencia o extrema miseria de otro, obtiene un lucro excesivo que sea evidentemente desproporcionado a lo que él por su parte se obliga, el perjudicado tiene derecho a elegir entre pedir la nulidad del contrato o la reducción equitativa de su obligación, más el pago de los correspondientes daños y perjuicios". "El derecho concedido en este artículo dura un año".

El autor del presente trabajo considera que los vicios del consentimiento que pueden presentarse en los casos de determinación de un crédito fiscal son: el error, entendido és--

(47) GUTIERREZ Y GONZALEZ: ob. cit., p. 272 y ss.

(48) GUTIERREZ Y GONZALEZ: ob. cit., p. 310 y ss.

te como una falsa o incompleta consideración de la realidad; la violencia, entendida ésta como la fuerza física que produce dolor o temor, o el miedo originado por la amenaza de sufrir un daño personal, o que lo sufran personas o cosas que se tiene en alta estima, y que lleva a dar la voluntad de realizar un acto jurídico (49), (haciendo un poco más congruente la definición anterior con el presente trabajo, puede variarse la parte final diciendo: "que lleva a dar la conformidad respecto de la determinación de un crédito fiscal"; aunque cabe aclarar que nada impide que sea el funcionario el que sufra la violencia de parte del particular, obteniendo éste la determinación de un crédito fiscal inferior al que legalmente le correspondería); por último, - la lesión, respecto de la cual hacemos nuestra la definición, ya transcrita, de GUTIERREZ Y GONZALEZ. En cuanto a la reticencia, no se ve cómo puede tener aplicación en el caso de determinación de crédito fiscal.

La concepción de ejemplos donde se presenten el error o la violencia en el consentimiento de la determinación de créditos fiscales, no ofrecen dificultad alguna. La lesión, en cambio, es el vicio de la voluntad que ofrece mayor obstáculo para presentar un ejemplo de su existencia en el derecho fiscal. Sin embargo, puede presentarse en las contribuciones denominadas derechos en nuestra legislación; efectivamente, en éstos existe una prestación de servicio por parte del Estado y una contraprestación por parte del particular en pago del mismo. La lesión podría existir cuando la autoridad, aprovechando la suma ignorancia o notoria inexperiencia de un particular, determina un crédito fiscal aplicando una cuota superior a la que legal-

(49) GUTIERREZ Y GONZALEZ: ob. cit., pp. 273, 305 y ss.

mente correspondería a éste, de tal manera que resulta una notoria desproporción entre el servicio recibido y el pago respectivo del derecho. Si el particular hubiese manifestado su consentimiento en el presente caso, podría válidamente impugnar en - - tiempo ante el Tribunal Fiscal la determinación del crédito tributario (en cuanto a su ilegalidad) y alegar que su consentimiento exteriorizado se encontraba viciado por lesión (haciendo inoperante la causal de improcedencia). Por supuesto, el particular tendrá la carga de la prueba, debiendo demostrar su notoria inexperiencia o suma ignorancia, lo que será difícil si promueve la demanda por su propio derecho y sin el auxilio de algún abogado. En una opinión, para que se puedan reunir los supuestos mencionados en el artículo 17 del Código Civil, se requiere la ilegalidad del acto administrativo, ya que si en el ejemplo citado la autoridad aplica la cuota establecida legalmente, el particular no podrá invocar la lesión, pues aunque exista ignorancia o inexperiencia en él, no habrá desproporción en las prestaciones.

Se vuelve a insistir en que los casos de voluntad viciada del particular, es nulo el consentimiento, lo que únicamente hace inoperantes las causales de improcedencia respectivas, pero de ninguna manera se modifica el plazo para impugnar el acto de determinación del crédito fiscal.

Las consideraciones anteriores respecto a los vicios de la voluntad, resultan aplicables no sólo en el caso del juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, sino también en el caso del juicio de amparo indirecto. Tocante a esto último, ya ha sido apuntada la opinión de BURGOA al hacerse el estudio de la aplicación en materia fiscal (a nivel de juicio de amparo, primer supuesto) del consentimiento tácito. La opi--

nión de ARELLANO GARCIA se prefiere reproducir más adelante.

En una consideración muy personal, se señalan como vicios del consentimiento, además de los ya anotados, la falta de capacidad de ejercicio del particular y la falta de competencia funcional de la autoridad. A continuación se pasa al estudio de los mismos.

b') La falta de capacidad. La capacidad se clasifica en capacidad de goce y de ejercicio. La capacidad de goce consiste en la aptitud jurídica para ser sujeto de derechos y deberes; la capacidad de ejercicio consiste en la aptitud jurídica para hacer valer por sí mismo los derechos de que es titular y de asumir los deberes jurídicos (50). El artículo 450 del Código Civil señala quiénes tienen incapacidad de ejercicio general. "Tienen incapacidad natural y legal: I. Los menores de edad; II. Los mayores de edad privados de inteligencia por locura, idiotismo o imbecilidad, aún cuando tengan intervalos lúcidos. III. Los sordomudos que no saben leer ni escribir; IV. Los ebrios consuetudinarios, y los que habitualmente hacen uso inmoderado de drogas enervantes".

Este tipo de incapacidad se ha establecido en beneficio de aquellos que, por no tener el debido discernimiento podrían dilapidar o comprometer seriamente su patrimonio; es decir, sus manifestaciones de voluntad, que indudablemente existen, no se encuentran apoyadas en un elemental razonamiento, por lo cual esas personas carecen de una plena conciencia de la realidad, y en virtud de esta consideración el derecho las protege. Así, los actos jurídicos que eventualmente celebran esas perso-

(50) GUTIERREZ Y GONZALEZ: ob. cit., p. 327.

nas son anulables; sin embargo, el Código Civil no considera que la falta de capacidad de ejercicio a que se refiere el artículo antes transcrito constituya un vicio del consentimiento, sino -- que la considera como una causa independiente de nulidad del acto jurídico. Lo anterior puede apreciarse de la lectura del artículo 1795 de dicho ordenamiento: "El contrato puede ser invalidado: I. Por incapacidad legal de las partes o de una de -- ellas; II. Por vicios del consentimiento".

No obstante, en virtud de lo sustentado en algunos renglones arriba, y aunque ninguno de los tratadistas de derecho civil que se han citado lo diga expresamente, la falta de capacidad de ejercicio debe ser considerada como un vicio del -- consentimiento. Algunas opiniones al respecto son transcritas a continuación.

QUINTANILLA GARCIA, al referirse a la incapacidad natural y legal, claramente se inclina a considerarla como un vicio (e incluso como una falta) del consentimiento: "La capaci--dad natural implicando la capacidad de querer, es un supuesto de toda declaración de voluntad y un requisito esencial del consentimiento, porque es necesario que la voluntad tenga un substrato interno, que entre el hecho de decir sí o de firmar y el proceso interno exista una simetría". Más adelante asevera: "La incapacidad natural..., equivale a la incapacidad de entender y de querer" (51).

BEJARANO SANCHEZ, por su parte, sostiene: "No es que los incapaces carezcan de voluntad. Un niño, incluso en su más tierna edad, posee una voluntad y lo mismo debe decirse de -- los demás grupos de personas involucradas en la disposición; pe-

(51) QUINTANILLA GARCIA: ob. cit., p. 56.

ro, la voluntad que ellos tienen (tal vez a excepción de algunos sordomudos analfabetos) es notoriamente insuficiente para servir de soporte a un acto jurídico, de ahí que los actos efectuados por ellos sean ineficaces para el derecho. Se trata, pues, de una tutela que el ordenamiento jurídico concede a sujetos carentes de entendimiento, reflexión o poder de comunicación, y les proporciona el arma de la nulidad para combatir el acto lesivo a sus intereses. La 'ratio legis' de las incapacidades de ejercicio es la salvaguardia de intereses privados". Y aún afirma: "Ahora bien, tratándose de infantes de corta edad y de enajenados mentales en períodos no lúcidos, más cabe hablar de una ausencia de voluntad (falta de voluntad que produce inexistencia del acto) que de incapacidad de ejercicio (motivo de nulidad). En tales sujetos no existe propiamente la voluntad para celebrar un acto jurídico, carecen del discernimiento necesario para una emisión de voluntad; les falta la facultad de deliberar y de decidir con base en una reflexión sobre las circunstancias y conveniencias del acto. Ello no ocurre con los demás incapaces, cuyo acto sólo será anulable" (52).

Una opinión aparentemente contraria a las anteriores es la de EUGENE GAUDEMET, quien sostiene: "la capacidad es la aptitud de realizar válidamente un acto jurídico. Esta condición de fondo es independiente del consentimiento". Sin embargo, no explica por qué la incapacidad es un requisito de fondo independiente del consentimiento. En cambio, diferencia la incapacidad civil de la incapacidad natural: "por incapacidades civiles se entienden aquellas que resultan de un texto de la ley...", "... Las incapacidades naturales, en cambio, existirán

(52) BEJARANO SANCHEZ: ob. cit., p. 127.

fuera de la ley, por la fuerza misma de las cosas. Así ocurrirá para las asociaciones desprovistas de personalidad civil, los menores carentes de todo discernimiento, los que están en estado de ebriedad; en el primer caso, hay falta absoluta de personalidad jurídica; en el segundo y en el tercero, hay inexistencia absoluta de voluntad" (53). Cabe apuntar que la labor del legislador no es la de expedir leyes basadas en un total desconocimiento de la realidad, sino que debe expedir aquellas de tal manera que se adecuen a ésta; cuando ello es así, las incapacidades naturales, a que se refiere GAUDEMET, deberán quedar comprendidas dentro de las incapacidades civiles. Ejemplo de lo anterior, lo tenemos en nuestro derecho civil mexicano, en el ya transcrito artículo 450: "Tienen incapacidad natural y legal...".

ARELLANO GARCIA considera que el consentimiento del acto de autoridad "ha de entrañar una libre manifestación de la voluntad por quien tenga capacidad para hacerlo". Y afirma: "El acto reclamado lo puede consentir el gobernado que resiente la interferencia en su esfera jurídica del acto de autoridad estatal. Para que pueda consentirlo es necesario que el gobernado tenga capacidad de ejercicio" (54).

En realidad, sólo podría considerarse que la incapacidad de ejercicio no constituye un vicio del consentimiento - haciendo una crítica semejante a la que algunos autores han hecho sobre la violencia (en el sentido de que ésta, por sí misma, no constituye un vicio de la voluntad, sino que el vicio lo cons

(53) GAUDEMET, Eugene: Teoría General de las Obligaciones. México, 1974, Editorial Porrúa, S.A., (Traducción Española de Pablo Macedo), p. 105.

(54) ARELLANO GARCIA: ob. cit., p. 547.

tituye el dolor o temor que produce la violencia). Así, se diría que no es la minoría de edad, la locura, la sordomudez, la ebriedad, etc., lo que vicia por si mismo la voluntad, sino la falta del debido discernimiento que implican. Sin embargo, la anterior crítica no sería de fondo, bien podría ser calificada como de "detalle". Sobran casos en que el legislador, e incluso la persona común ordinaria en el lenguaje cotidiano, emplea la causa por el efecto y viceversa (lo que se conoce gramaticalmente como metonimia).

En el campo del derecho fiscal es factible concebir una relación jurídica tributaria en la cual, en un extremo, el sujeto pasivo sea una de las personas a que se refiere el artículo 450 del Código Civil. A esta persona, en determinado momento se le podría determinar un crédito fiscal y el consentimiento que eventualmente pudiera manifestar estaría viciado.

Una última aclaración, BRISEÑO SIERRA habla en su obra no de capacidad sino de habilidad (55).

En conclusión, para que el consentimiento sea válido, la voluntad debe manifestarse libre y conscientemente (56).

c') Falta de competencia. La mayoría de los autores coincide en que la competencia constituye un tema que trasciende al derecho procesal. GOMEZ LARA afirma que, en sentido lato, la competencia puede definirse como "el ámbito, esfera o campo, dentro del cual un órgano de autoridad puede de-

(55) BRISEÑO SIERRA, Humberto: Derecho Procesal, t. II, México, 1969, Cárdenas, Editor y Distribuidor, p. 402.

(56) DE PINA, Rafael: Elementos de Derecho Civil Mexicano t. IV, México, 1974, Editorial Porrúa, S.A., p. 272; GALINDO GARFIAS, Ignacio: Derecho Civil, México, 1976, Editorial Porrúa, S.A., p. 228.

sempeñar válidamente sus atribuciones y funciones" (57).

Por su parte CORTES FIGUEROA, después de afirmar que la competencia establece límites al ejercicio jurisdiccional, agrega: "... si así el problema se simplifica cuando se trata de Teoría General del Proceso, es obligado advertir que la competencia en teoría general del Derecho, es algo mucho más amplio: supone el conjunto de facultades previstas en la ley (reglas por lo tanto) en forma expresa, así como otras facultades que se desprenden lógicamente de las anteriores (implícitas, como suelen llamarse), y que incumbe desarrollar a un órgano Estatal y, en razón de que al frente de cada órgano del Estado hay una o varias personas físicas al través de las cuales se manifiesta la voluntad estatal, ese conjunto de facultades legales también será la pauta para saber qué debe o no debe hacer el funcionario, es decir, que también éste tiene una esfera de competencia" (58). Tocante a esto último, ARELLANO GARCIA señala: "Hemos de precisar que la competencia es un atributo o cualidad del órgano, no de la persona física que, como titular del órgano tiende a encarnarlo". Este último autor, y refiriéndose ya a la competencia en la esfera jurisdiccional, hace la siguiente aseveración: "La competencia objetiva es aquella que se atribuye al órgano del Estado que desempeña la función jurisdiccional. Se examinan los elementos exigidos por la ley para determinar si está dentro de los límites señalados por el derecho objetivo la --

(57) GOMEZ LARA, Cipriano: Teoría General del Proceso, México, 1976, Universidad Nacional Autónoma de México, p. 141.

(58) CORTES FIGUEROA, Carlos: Introducción a la Teoría General del Proceso. México, 1975, Cárdenas, Editor y Distribuidor, p. 122.

aptitud de intervención del Órgano estatal. No interesa quién es la persona física que encarna al Órgano del Estado como titular de ese Órgano".

"En la presunta competencia subjetiva se examina si el titular del Órgano del Estado que ha de desempeñar la función jurisdiccional en representación de ese Órgano está legitimado para actuar y también se examina si tal titular no tiene algún impedimento para intervenir respecto de cierto caso concreto, situación en la que deberá excusarse o será recusado".

"En realidad la competencia subjetiva no es competencia sino que es capacidad. Cuando una persona física no reúne los requisitos jurídicos para ocupar el cargo de titular o representante de un Órgano estatal jurisdiccional no tiene capacidad para ocupar ese cargo...". Respecto a los impedimentos, señala el mismo autor que se les debe reconocer como tales, y no como una especie de competencia subjetiva, ya que la competencia "es una cualidad o atributo del Órgano y no de la persona física" (que lo encarna) (59).

A pesar de que las anteriores ideas son limitadas al aspecto jurisdiccional, bien pueden tener aplicación en los ámbitos legislativo y administrativo. Se coincide con el autor antes citado en el sentido de que la competencia subjetiva (o de origen) es en el fondo capacidad, entendida como la aptitud jurídica para ser titular de un Órgano del estado. Ahora bien, dicha capacidad es de goce y se refiere al individuo, como persona física, y no a la autoridad (de ésta, si se hablara de una capacidad de goce, sería la aptitud jurídica para ser titular de de-

(59) ARELLANO GARCIA, Carlos: Teoría General del Proceso. México, 1980, Editorial Porrúa, S.A., p. 358.

terminadas facultades, con lo cual se estaría fuera de la famosa crítica de VALLARTA; sin embargo, no es este el sentido en que se emplea la expresión "competencia de origen"). En cuanto a la -- competencia objetiva (o funcional) también, en el fondo, se trata de una capacidad, pudiendo entenderse como la aptitud de un -- órgano del estado para desempeñar válidamente sus atribuciones y funciones dentro de un ámbito determinado.

En otras palabras, puede afirmarse que la compe-- tencia es a la autoridad, lo que la capacidad es a la persona ff sica (60). En este trabajo se identifica la capacidad de goce -- con la competencia subjetiva (o de origen), y la capacidad de -- ejercicio con la competencia objetiva (o funcional). Por su -- puesto que al referirse una (la capacidad) al ámbito del derecho privado, y otra (la competencia) al ámbito del derecho público, existen diferencias específicas, entre las que se puede anotar -- la consistente en que, en el derecho privado, la capacidad es la regla, y la incapacidad es la excepción, de ahí que el Código Ci vil señale expresamente quiénes son incapaces; en el derecho pú blico, dado que la autoridad administrativa sólo puede realizar lo que le está expresamente permitido, la competencia es la ex-- cepción, de ahí que en las distintas leyes se señale expresamen-- te las atribuciones y funciones de los distintos órganos del Eje cutivo.

VILLASENOR ARAI estima en su obra que el consenti miento no se configura en aquellos casos en que el acto de auto ridad adolezca de falta de competencia, sino sostiene que en es tos casos el acto de la autoridad es inexistente. Asimismo, con sidera que la falta de competencia es una cuestión de orden pú--

(60) DIEZ, Manuel Marfa: Der. Adm. cit., t. II., pp. 32-33.

blico que debe ser analizada aun de oficio por el Tribunal Fiscal. Señala el autor citado "... podemos concluir que cuando -- existan vicios sobre cuestiones de orden público en alguna resolución fiscal, el vicio de que adolezca puede hacerse valer en -- cualquier tiempo no importando que el derecho de impugnación haya precluido", y agrega: "... es obvio que el consentimiento -- con una resolución que tenga vicios sobre cuestiones de orden público nunca llegará a configurarse y por tanto nunca podremos -- hablar de acto consentido respecto de dichas resoluciones" (61). Cabe señalar que las opiniones de VILLASEÑOR ARAI se encuentran apoyadas en resoluciones del Tribunal Fiscal y algunas se transcriben en el inciso "d)" del numeral "3" de este capítulo, transcribiéndose además la resolución un poco más reciente del mismo órgano administrativo-jurisdiccional en la que aparentemente se modifica el sentido de las resoluciones invocadas en la obra que se comenta. De igual forma, resulta conveniente aclarar que las opiniones de VILLASEÑOR ARAI se refieren a los casos de falta de competencia objetiva (o funcional).

En una opinión personal, la competencia funcional, equivalente a la capacidad de ejercicio del derecho vivíl, constituye un requisito de validez en la exteriorización de la voluntad del sujeto activo de la relación tributaria; por lo tanto, -- puede considerarse como vicio del consentimiento (en la voluntad de dicho sujeto) la falta de competencia funcional que exista al ser expedido un acto determinante de un crédito fiscal. En consecuencia, tal acto es nulo, mas no inexistente, puesto que la -- pretensión (voluntad) de la autoridad existe. Desde luego, ampliando esta consideración personal, no resultaría aplicable lo

(61) VILLASEÑOR: ob. cit., p. 168 y ss.

dispuesto por el artículo 1799 del Código Civil, el cual dispone que la incapacidad de una de las partes no puede ser invocada por la otra en provecho propio, puesto que el acto de la autoridad -fiscal produce, desde que se expide, derechos y deberes tanto para la misma autoridad como para el causante, a diferencia del --derecho privado, en el cual la manifestación de voluntad del ofe--rente sólo a él obliga (artículo 1804 del Código Civil).

d) Criterio de los tribunales mexicanos.

a') Tribunal Fiscal de la Federación. Para este tribunal el consentimiento no se configura cuando se efectúa el pago de un crédito en forma lisa y llana:

"PAGO LISO Y LLANO. NO ENTRAÑA CONSENTIMIENTO --
"CON EL CREDITO. El hecho de que un particular pague en forma -
"lisa y llana un crédito no entraña un consentimiento con el cré--
"dito ni con la resolución que le dio origen, no obstante que no
"se hayan efectuado los pagos bajo protesta; pretender lo contra
"rio sería tanto como exigir una formalidad o solemnidad incompa--
"tible con el derecho moderno el cual trata de proteger intere--
"ses legítimos aun cuando no se hayan observado requisitos de --
"forma. No existe disposición jurídica en el sentido de que el
"pago liso y llano constituya un consentimiento con la resolu- -
"ción que le sirve de fuente, toda vez que las formalidades del
"pago bajo protesta no son en perjuicio del particular, sino -
"en beneficio de las personas que se acogen a ellas". (R. No.
53/69. Resuelta el 25 de noviembre de 1969, por unanimidad.
R.T.F. Año XXXIII, 4o., Trimestre de 1969, p. 91).

Dicho tribunal considera que el pago realizado con posterioridad a la interposición de un recursos no implica consenti

miento con la determinación del crédito fiscal:

"PAGO BAJO PROTESTA. TIENE ESTE CARACTER EL QUE "SE REALIZA DESPUES DE INTERPONER UN RECURSO ADMINISTRATIVO. Se "debe considerar bajo protesta el que efectúan los particulares "después de haber interpuesto algún recurso administrativo, siem "pre que a la oficina receptora se entregue copia del escrito y "se solicite la suspensión del procedimiento ejecutivo. No es - "indispensable que se exprese la fórmula de que el pago se hace "bajo protesta, porque lo relevante resulta precisamente que el "pago no implique consentimiento con la resolución base del cré- "dito requisito que se satisface claramente con la interposición "previa del recurso". (R. No. 287/72. Fallada el 13 de mayo de 1973, por 15 contra 2.R.T.F. Año XXXVII, 2o. Trimestre de 1973, p. 104).

"PAGO LISO Y LLANO POSTERIOR A LA INTERPOSICION - "DEL RECURSO DE INCONFORMIDAD. NO IMPLICA CONSENTIMIENTO DE LA "LIQUIDACION RECURRIDA. No es suficiente para sobreseer por fal "ta de materia el recurso de inconformidad, si la actora lo in-- "terpuso en tiempo y no se desistió de él, máxime que manifiesta "en la demanda de nulidad que el pago efectuado en forma lisa y "llana lo realizó por la presión que ejerció la exactora dentro "del procedimiento administrativo de ejecución. No puede consi- "derarse que el pago liso y llano implique consentimiento con el "crédito, si este fue impugnado a través de un medio de defensa "dentro del término que la Ley señala, en virtud de que el con-- "sentimiento expreso tiene que manifestarse verbalmente, por es- "crito o por signos inequívocos, lo que no ocurre en el caso, y "el consentimiento tácito, por disposición del propio Código Fig

"cal, se presenta cuando la demanda no se interpone dentro del - "término que la Ley señala". (Revisión No. 379/80. Resuelta en sesión de 3 de diciembre de 1980, por unanimidad).

De la anterior resolución se desprende, colateralmente, la aceptación del Tribunal respecto a la aplicación supletoria del Código Civil en lo conducente al consentimiento expreso, no así en lo concerniente al consentimiento tácito (decaimiento de derecho). Es de notarse la lacónica explicación que da al desechar la hipótesis del consentimiento expreso en el caso concreto: "... lo que no ocurre en el caso...".

Considera el tribunal fiscal que no existe consentimiento expreso de parte del causante cuando éste firma una resolución en la que aparece impresa su aceptación. De esta manera se castiga una práctica viciosa de la autoridad fiscal, la cual constituya una conducta dolosa tendiente a hacer caer en error al particular:

"IMPROCEDENCIA. CASO EN EL CUAL NO EXISTE CONSENTIMIENTO EXPRESO. No es exacto que cuando un actor estampa su firma en una resolución abajo de la leyenda que aparece impresa: 'Acepto la determinación y la liquidación de diferencias', la consiente expresamente, pues en primer término dicha aceptación al estar impresa en el documento no significa que fue hecha por el afectado, sino puesta por la propia autoridad; resultando de ello que no existió un verdadero consentimiento por parte del actor, pues de haber existido, él, de su puño y letra, hubiera estampado no sólo su firma, sino la frase en cuestión, que es, en última instancia, a través de la cual se habría reflejado ese consentimiento...". (Revisión 1129/78, resuelta en sesión de 18 de septiembre de 1979, por mayoría de 6 votos y 2 -

en contra; revisión 566/79, fallada el 26 de septiembre de 1979, por mayoría de 6 votos; revisión 748/79, resuelta el 26 de septiembre de 1979. JURISPRUDENCIA No. 49. R.T.F. Año II, No. -- 10, enero-febrero de 1980, p. 49).

Por si fuera poco, y en un criterio que podría -- ser calificado de audaz (aunque no exento de lógica jurídica, co mo puede observarse al repasar la opinión de JUVENTINO V. CASTRO respecto al consentimiento del acto reclamado en el juicio de - amparo), se corta de un tajo lo que podríamos llamar el "rudo -- gordiano" del acto consentido:

"CONSENTIMIENTO EXPRESO Y CONSENTIMIENTO TACITO.

"Los Artículos 190, Fracción III y 192, segundo párrafo del Códí go Fiscal de la Federación deben interpretarse armónicamente -- "porque entre ambos sólo existe una aparente contradicción si se "pretende que el supuesto consentimiento expreso de una decisión "ejecutoria imposibilita al contribuyente para impugnar esa reso "lución dentro del término de quince días. Aceptar que la pre-- "tendida conformidad, manifestada en el acuerdo impugnado, sea - "un consentimiento expreso de éste, significa admitir que puede "anticipadamente renunciarse a un recurso contencioso, es decir, "sería tanto como el desistimiento prematuro de una acción. Es- "to es inadmisibles, porque equivale a una verdadera denegación - "de justicia; a la privación de un derecho sin el debido proce- "so legal, y al desconocimiento de la garantía esencial que esta "blece el Artículo 14 Constitucional". (Revisión No. 1009/79, - resuelta en sesión de 6 de octubre de 1980, por mayoría de 6 vo- tos; revisión No. 333/79, fallada en sesión de 6 de octubre de - 1980, por mayoría de 6 votos. Revisión No. 941/78, resuelta en sesión de 6 de octubre de 1980, por mayoría de votos. JURISPRU-

DENCIA No. 73).

"IMPROCEDENCIA. NO DA LUGAR A LA MISMA EL CONSEN
"TIMIENTO EXPRESO DE UNA RESOLUCION ANTES DE QUE SE VENZA EL TER
"MINO PARA IMPUGNARLA. El Artículo 190, Fracción III, del Códig
"o Fiscal establece que el juicio de nulidad será improcedente
"cuando se haya producido el consentimiento expreso a tácito de
"la resolución que se impugna. Ahora bien, por consentimiento --
"expreso para efectos del citado precepto, no debe entenderse --
"aquél que el particular formule antes de que venza el término --
"para impugnar la resolución en cuestión, ya que son derechos --
"consagrados a nivel de garantías constitucionales el de audien--
"cia y el debido proceso legal, lo que significa que tanto el le
"gislador como los juzgadores deberán, el primero, dictar las --
"normas procedimentales que hagan posible el ejercicio efectivo
"y expedito de las citadas garantías y, los segundos, interpre--
"tar las normas en forma tal, que también se logre dicho objeti--
"vo impidiendo dejar a los particulares en estado de indefensión.
"Asimismo, si se considera que las resoluciones fiscales consti--
"tuyen una materia especializada en la cual es difícil aún para
"el profesionista en Derecho que no se dedica a esa materia, co--
"nocer los pormenores de las mismas por mayoría de razón se tie--
"ne que inferir que no es posible que los particulares se den --
"cuenta inmediata del contenido y alcance de una resolución, por
"lo que precisamente para preservar las garantías aludidas se --
"les otorga un plazo de quince días para que durante él, contan--
"do con la asesoría adecuada, puedan conocer la resolución y, en
"consecuencia, combatirla o consentirla. De todos los elementos
"anteriores se desprende que si en la resolución el interesado -

"asienta su consentimiento expreso, no por ello será improcedente el juicio fiscal, sino que el Artículo 190, Fracción III, debe entenderse referido a aquellos casos en que el consentimiento expreso se produzca con posterioridad al vencimiento del plazo legal para la promoción de los medios de defensa, es decir, cuando se estén tramitando éstos, sin que obre desistimiento de la actora". (Revisión No. 404/79. Resuelta en sesión de 22 de octubre de 1980, por mayoría de votos). El tribunal resolvió en sesión de misma fecha en igual sentido la revisión 130/80.

Cierto que los anteriores argumentos están apegados a la constitución y no simplemente a los legales, pero desde el punto de vista lógico se hallan de acuerdo con el sistema jurídico mexicano e incitan a desterrar de plano la figura del acto consentido, el cual, en virtud de los anteriores argumentos, no está de acuerdo con la estructura de nuestro derecho.

Respecto a los vicios del consentimiento, el Tribunal Fiscal ha resuelto:

"VICIOS DEL CONSENTIMIENTO. Deben demostrarse para poder ser tomados en cuenta en juicio. Si no se demuestra el vicio del consentimiento que se alega sobre una confesión -- efectuada ante la autoridad, debe considerarse un alegato sin efecto". (Sentencia de la Quinta Sala del Tribunal Fiscal de la Federación de 27 de julio de 1965. Juicio 1455/65. R.T.F. -- enero a diciembre de 1965, p. 328).

Por otro lado, en cuanto a la facultad para revisar de oficio la competencia de la autoridad, el Tribunal Fiscal dio un cambio de dirección de ciento ochenta grados:

"COMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES QUE EMITEN EL ACTO IMPUGNADO. EL TRIBUNAL PODRÁ REVISAR DE OFICIO. No se vio-

"la el Artículo 229 del Código Fiscal de la Federación, ni se al-
"tera la litis, cuando la Sala del Conocimiento estudia de ofi--
"cio toda cuestión relativa a la competencia de las autoridades
"que emitieron un acto impugnado, esto en razón de que la misma,
"es de orden público". (Resolución del Pleno del Tribunal Fiscal
de la Federación de 2 de septiembre de 1968. Juicio 76/68/428/68
R.T.F. Tercer Trimestre de 1968, p. 134).

"(SENTENCIA. AL EMITIRLAS SE DEBE ESTUDIAR DE --
"OFICIO LA INCOMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES). COMPETENCIA DE --
"UNA AUTORIDAD. DEBE SER ESTUDIADA DE OFICIO POR EL TRIBUNAL --
"FISCAL DE LA FEDERACION. Tratándose de problemas de compe- --
"tencia que son de orden público, la autoridad jurisdiccional --
"tiene facultad para estudiarla de oficio; este análisis no sólo
"debe abarcar la existencia legal de la autoridad que emitió la
"resolución combatida que se impugna, sino también la competen--
"cia referida a los actos de la autoridad intermedia que inter--
"viene en el procedimiento de emisión de una resolución, si del
"mismo se desprende que esta última no tiene facultades, debe --
"nulificarse la resolución impugnada con base en el Artículo 16
"Constitucional". (R. No. 75/72. Resuelta el 14 de febrero de -
1974, por 8, en contra 6. R.T.F. Año XXXVIII, 1er. Trimestre -
de 1974, p. 87).

Cabe señalar que el fundamento de la anterior re-
solución en el artículo 16 Constitucional resulta inexplicable,
más aún cuando el propio Código Fiscal de la Federación estable-
cía en su artículo 228 como causa de anulación de una resolución,
la incompetencia del funcionario.

"FACULTAD DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. -

"PARA ESTUDIAR DE OFICIO LA COMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. Los problemas de competencia son de orden público y el Tribunal Fiscal de la Federación tiene facultades para estudiarla de oficio, así como para conocer y estudiar la actuación de los funcionarios que basan sus decisiones en la existencia de normas que por ley han sido declaradas inexistentes". - (Resolución del Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación, de 14 de junio de 1983. Revisión 310/72/4495/71. R.T.F., segundo trimestre de 1973, p. 157).

"SENTENCIA. NO DEBE ESTUDIARSE DE OFICIO LA INCOMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. De acuerdo con el Artículo 229 del Código Fiscal, el juicio de nulidad deberá ceñirse a la litis planteada por las partes, es decir en la sentencia se examinarán solamente los puntos controvertidos en la resolución, la demanda y la contestación pero no aquéllos que no lo hayan sido, pues de procederse así se introducirían elementos extraños a la litis, no sujetos a debate, dejándose en estado de indefensión a una de las partes al declararse la nulidad por un concepto o causal de la que no pudo defenderse, pues no estaba planteada en la demanda y favoreciéndose indebidamente a la otra al suplir la deficiencia de su queja, con lo que se rompería el principio de equidad procesal. Por consiguiente, si el actor no planteó la incompetencia de la autoridad que emitió la resolución, no podrá examinarse esa cuestión por ser ajena a los puntos controvertidos". (Revisión 712/79. Fallada en sesión de 16 de enero de 1980, por unanimidad. R.T.F. Año II, No. 10, enero-febrero de 1980, p. 160).

"INCOMPETENCIA DE LA AUTORIDAD QUE EMITE EL ACTO IMPUGNADO. NO DEBE ESTUDIARSE DE OFICIO. Si la parte actora - "no alega en su demanda la incompetencia de la autoridad que emi - "tió la resolución impugnada, es ilegal que la sala la estime -- "oficiosamente y decrete la nulidad por dicha causa". (Revisión No. 1076/79. Resuelta en sesión de 20 de mayo de 1980, por unanimidad de 6 votos. R.T.F. Año II, No. 11, marzo-abril de 1980 - - p. 52).

"INCOMPETENCIA DEL FUNCIONARIO QUE EMITIO LA RESO - "LUCION, NO DEBE ESTUDIARSE DE OFICIO. De conformidad con lo es - "tablecido por los Artículos 193, 228, inciso a) y 229 del Códig - "o Fiscal de la Federación el juicio de nulidad es un procedi-- "miento en el cual el Tribunal no puede suplir las deficiencias - "de la demanda, por lo que es indebido que la incompetencia del - "funcionario que emitió la resolución combatida, sea estudiada - "sin haber sido planteada por el actor". (Revisión 521/78. Falla - "da en sesión de 11 de enero de 1980, por unanimidad de 6 votos. R.T.F. Año II, No. 10, enero-febrero de 1980, p. 163).

b') Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Este Tribunal sí considera que el pago efectuado en forma lisa y llana implica consentimiento con la resolución - determinante de un crédito fiscal (o con el acto legislativo que establece el impuesto). Al respecto, ya ha quedado transcrita - una ejecutoria cuando se desarrolló el tema relativo a la finali - dad del pago bajo protesta. A continuación se transcriben algu - nas otras:

"PAGO LISO Y LLANO. Cuando el acto reclamado se "hace consistir en la carga fiscal que determina la Ley combati-

"da, respecto al pago de la misma por servicios telefónicos, si éste se hace lisa y llanamente, cabe tenerse por consentido, -- aun cuando los quejosos aleguen la inconstitucionalidad de la - "Ley que la finca". (Pleno. Informe 1977, 1a., p. 308).

"PAGO DE UN IMPUESTO BAJO PROTESTA, EFECTUADO POR CONDUCTO DE LA SUMINISTRADORA DE SERVICIOS Y NO ANTE LA AUTORIDAD FISCAL. Aun cuando el pago del Impuesto sobre Ingresos por Servicios Telefónicos se efectúa por conducto de la Empresa que suministre éstos y no ante la autoridad fiscal, los suscriptores o usuarios de los aparatos telefónicos que se propongan intentar recursos o medios de defensa contra el cobro de la carga fiscal que se les exige a través de los recibos que aquella les remite, podrán protestar su pago, en los términos del Artículo 25 del Código Fiscal de la Federación, solicitando constancia - de que lo enteraron 'bajo protesta', a falta de ésta bastará que los interesados, previa o simultáneamente al pago, expresen por escrito a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la inconformidad con el cobro del impuesto. De no hacerlo así debe tenerse por consentido el pago del Tributo y la Ley que lo establece, y el juicio de amparo que se promueva en su contra resulta improcedente en términos de la Fracción XI del Artículo 73 - de la Ley de Amparo y debe sobresearse conforme a la Fracción - III del Artículo 74 del mismo ordenamiento legal". (Pleno. Informe 1977, 1a., p. 308).

"PAGO DE UN IMPUESTO EN FORMA LISA Y LLANA, SE ENTIENDE QUE SE HACE SI NO SE CUMPLE CON EL ARTICULO 25 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. Si el pago de un impuesto se efec-

"tuó en forma lisa y llana, debe de considerarse que el quejoso
"consintió las leyes que reclama de inconstitucionales, y se da
"tal hipótesis cuando el recibo que aparece en autos no demues--
"tra que el pago se efectuó bajo protesta ante la oficina recep--
"tora y si dicho quejoso tampoco demostró en el juicio que, pre--
"via o simultáneamente al pago, hubiera expresado por escrito a
"dicha oficina o a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público -
"que el mismo se efectuó bajo protesta, en los términos del Artí--
"culo 25 del Código Fiscal de la Federación". (Pleno. Informe -
1978, la., p. 332).

"IMPUESTOS. CASOS EN LOS QUE SU PAGO NO IMPLICA
"CONSENTIMIENTO. La creación de impuestos y demás contribucio--
"nes de carácter fiscal, deriva de la facultad impositiva de que
"se encuentra revestido el Estado como ente soberano y que plas--
"ma en la legislación y no de la voluntad caprichosa de los par--
"ticulares obligados al pago del gravamen, de suerte, que un ele--
"mento esencial de los tributos es precisamente la tasa que los
"rige; en consecuencia, quien efectúa el pago de cantidades di--
"versas a la señalada en la Ley, a virtud de un convenio celebra--
"do por una asociación "(Cámara de Industria y Comercio)", que -
"ni siquiera es causante del impuesto combatido y aun cuando el
"quejoso sea miembro del tal asociación, y con ese carácter haya
"enterado cantidades a la autoridad exactora, no debe concluirse
"que consintió con el impuesto. Por el contrario, para que pue--
"da tenerse legalmente por consentida una ley que crea algún - -
"tributo fiscal, es necesario que en los autos del juicio de ga--
"rantías, obre constancia fehaciente de que el quejoso efectuó -
"el pago liso y llano del propio gravamen, en cumplimiento a la

"misma Ley que lo establece y conforme a las tasas que el legislador determinó en un acto de soberanía". (Pleno. Informe - - 1981, 1a., p. 575).

En cuanto a la incompetencia funcional, la Suprema Corte ha sostenido:

"COMPETENCIA. Al resolverla, la Corte no puede - "fallar sino sobre la controversia jurisdiccional, y el desistimiento sobre competencia que formulen los quejosos, no puede -- "ser tenido en consideración para no fallar la competencia". -- (Tesis jurisprudencial: apéndice 1975, 8º parte, pleno y salas, p. 107).

"COMPETENCIA. APLICACION DE LAS LEYES DE. Las - "normas que regulan la competencia por función o materia, se apoderan de las relaciones jurídicas procesales en el estado en -- "que se encuentran, rigiendo inmediatamente, por ser de orden público". (Tesis jurisprudencial: apéndice 1975, 8º parte, pleno y salas, p. 109).

El anterior criterio es contrario al sustentado - por el tribunal fiscal, el cual considera que se suple la deficiencia de la queja al estudiarse de oficio alguna cuestión de - competencia. En opinión del autor de este trabajo, cuando un -- tribunal realiza dicho estudio, no está protegiendo los intereses del particular, sino intereses públicos, los cuales están -- por encima de aquéllos, pues al Estado le resulta importante el que sus órganos no invadan la esfera de otros, o el que no se atribuyan facultades inexistentes, pues de otra manera la competencia de la autoridad derivaría de la falta de impugnación y no de la ley (ésta serviría para indicar al particular cuándo la auto-

ridad estaría haciendo uso de una facultad que no le corresponde, mas no para señalar a la autoridad qué facultades puede ejercer, ya que podría ejercer todas). De permitirse todo ello, desembocaría irremediablemente en una situación caótica, no habría certeza jurídica y se pondrían en serio peligro la paz y tranquilidad públicas. Ahora bien, si se protegen intereses de orden público, no existe ni puede existir suplencia de la deficiencia de la queja, pues si bien ello redundaría en beneficio del particular, detrás de ese beneficio tangible, el Estado pone a salvo intereses muy superiores que le permiten autoconservarse y que aparentemente no están en juego. El error deriva de considerar que, si se beneficia al particular de examinarse de oficio la competencia, se suple deficiencia de queja, pero ello es con olvido de que el principio en cuanto a fallar de estricto derecho se basa precisamente en que los intereses ventilados en juicio son únicamente de índole particular.

Respecto a la incompetencia de origen, la Corte ha sentado la siguiente tesis jurisprudencial, la cual contiene el pensamiento de IGNACIO L. VALLARTA:

"INCOMPETENCIA DE ORIGEN. La Corte ha sostenido "el criterio de que la autoridad judicial no debe intervenir para resolver cuestiones políticas, que incumben constitucionalmente a otros Poderes; en el amparo no debe juzgarse sobre la ilegalidad de la autoridad, sino simplemente sobre su competencia; pues si se declara que una autoridad señalada como responsable, propiamente no era autoridad, el amparo resultaría notoriamente improcedente. Sostener que el Artículo 16 de la Constitución prejuzga la cuestión de legitimidad de las autoridades, llevaría a atacar la soberanía de los Estados, sin fundamento -

"constitucional por medio de decisiones de un poder que, como --
"el Judicial carece de facultades para ello, convirtiéndose en -
"árbitro de la existencia de Poderes que deben ser independier--
"tes de él". (Quinta Epoca: Tomo VII. pág. 628. Gamboa More-
no Manuel y Eduardo; Tomo XXV. pág. 363. Quintero Rafael R.; -
Tomo XXV. pág. 535. Villicada María Guadalupe; Tomo XXV. pág.
646. Zafra Cosme A.; Tomo XXVII. pág. 442. Mena José.- Apén-
dice de Jurisprudencia de 1971 a 1975. Común al Pleno y a las -
Salas. Núm. 111, pág. 199).

CAPITULO III. REGULACION DEL PAGO BAJO PROTESTA

1. El Código Fiscal de la Federación de 1938: El pago bajo protesta como forma de garantía
2. El Código Fiscal de la Federación de 1967: El pago bajo protesta como forma de extinción
 - a) Forma de realizarlo:
 - a') En dinero en efectivo.
 - b') Constancia o presentación de escrito, previa o simultáneamente el pago.
 - b) Extinción del pago bajo protesta. Causas
 - a') Decaimiento de derecho
 - b') Como consecuencia de una resolución:
 - a'') Desechamiento de la demanda
 - b'') Sobreseimiento
 - c'') Resolución de fondo

CAPITULO III. REGULACION DEL PAGO BAJO PROTESTA

1. El Código Fiscal de la Federación de 1938: el pago bajo protesta como forma de garantía

El pago bajo protesta se reguló en el derecho mexicano a partir del ordenamiento que se comenta, el cual apareció publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1938. El artículo 12 regulaba el pago bajo protesta como una forma de garantizar el interés de la hacienda pública: "en materia fiscal, así como en los casos de contratos administrativos, autorizaciones, permisos y concesiones, serán admisibles para asegurar los intereses del Erario, por el orden de su enumeración de acuerdo con las leyes especiales, las siguientes garantías: I. Pago bajo protesta".

Tal disposición representaba una ventaja recíproca tanto para el fisco como para el causante: al primero, le permitía disponer de la cantidad que le entregaba el particular sin tener que esperar la resolución desfavorable al contribuyente de un tribunal, lo que solía suceder cuando se otorgaba, por ejemplo, fianza; al segundo, le proporcionaba la ventaja de no tener que pagar, eventualmente, los siempre gravosos recargos, en caso de que la resolución del tribunal resultara en contra de sus intereses.

El 25 de junio de 1940 apareció publicado en el Diario Oficial de la Federación un Reglamento para las Oficinas Federales de Hacienda, cuyo título séptimo, el cual se hallaba integrado por un capítulo único, se refería a las garantías y comprendía de los artículos 78 a 86, entre los que destacan para los fines de este trabajo, los artículos 78, 81 y 82. El prime-

ro de los artículos mencionados hacía una remisión al Código Fiscal estableciendo que en lo referente a las formas de garantizar el interés fiscal se estaría a lo dispuesto en dicho ordenamiento. Sin embargo, los artículos 81 y 82 del citado reglamento -- eran más específicos: "además de las formalidades que conforme a las disposiciones aplicables deban revestir las garantías que pueden aceptarse conforme al Código Fiscal de la Federación y a este reglamento, se observarán, en particular, las siguientes:

I. . Pago bajo protesta. Se hará constar esta circunstancia en el comprobante de entero, sin que sea necesario expedir constancia de aseguramiento" (ART. 81); "tratándose del cobro de créditos fiscales, las garantías a que se refiere la fracción I del artículo anterior se limitarán al entero de las prestaciones originales, más los recargos o gastos de ejecución que, en su caso y según la liquidación que se formule, deban exigirse..." (ART. 82). Este reglamento fue abrogado por el artículo tercero transitorio del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que apareció publicado el día 31 de diciembre de 1970 en el Diario Oficial.

2. El Código Fiscal de la Federación de 1967: el pago bajo protesta como forma de extinción

Este ordenamiento legal apareció publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 19 de enero de 1967. En su anteproyecto se señalaba, respecto al pago bajo protesta, -- que por tratarse de una forma de extinción del crédito fiscal, -- su regulación se trasladaba al capítulo de pago, suprimiéndose -- como forma de garantía. En virtud de lo anterior, en el artículo 25 del Código se dispuso: "podrá hacerse el pago de los cré-

ditos fiscales 'bajo protesta' cuando la persona que los haga se proponga intentar recursos o medios de defensa. El pago así -- efectuado extingue el crédito fiscal y no implica consentimiento con la resolución a la que se dé cumplimiento". "Las autoridades, a solicitud del interesado expresada en el momento de hacer el pago, deberán hacer constar que éste se efectuó bajo protesta. A falta de esta constancia bastará que el interesado previa o simultáneamente al pago, exprese por escrito a la oficina receptora o a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que el pago se efectúa bajo protesta". "La protesta quedará sin efecto y el pago se considerará definitivo desde la fecha en que se hizo el entero respectivo cuando no se promuevan los recursos o medios de defensa, o fueren rechazados o sobreseídos o cuando de la resolución que se dicte resultare la procedencia del pago".

Del artículo transcrito, puede hacerse el análisis formal siguiente:

a) Forma de realizarlo:

a') En dinero efectivo. El pago bajo protesta debía necesariamente hacerse mediante entrega de dinero, pues el artículo 23 del mismo Código Fiscal así lo dispone. Por otra -- parte, la mayoría de los autores coincide en señalar que el único impuesto que se paga en especie es el correspondiente a la extracción del oro (62).

En cuanto al monto, el artículo 180 del Reglamento de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación (que seguía considerando el pago bajo protesta como una forma de garan-

(62) DE LA GARZA: ob. cit., p. 589. MARGAIN MANAUTOU: ob. -- cit., p. 325.

tfa) ordenaba que dicho pago se aceptaría en caso de que cubriera tanto el crédito fiscal como los accesorios legales que se hubiesen generado. El anterior artículo se encontraba comprendido dentro del título noveno, mismo que fue derogado el primero de abril de 1983, por el artículo trigésimo sexto de la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, publicada en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 1982.

b') Constancia escrita o presentación de escrito previa o simultáneamente al pago. Este requisito deriva del texto del segundo párrafo del artículo 25 en estudio ya transcrito. En cuanto a la constancia escrita, el artículo 180, fracción I - (arriba transcrita) del Reglamento de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación, establecía en su parte conducente (inciso "c") que se insertaría en el comprobante oficial la mención de que el pago del crédito fiscal se efectuaba bajo protesta.

Respecto a la presentación de escrito previa o simultáneamente al pago, DE LA GARZA explica: "... como se puede dar el caso de que los particulares se encuentren con autoridades reacias para extender la constancia, se dispone que a falta de ella bastará que el interesado previa o simultáneamente al pago, exprese por escrito a la oficina receptora o a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que el pago se efectuó bajo protesta, y con ello quedan debidamente protegidos sus intereses" (63).

Como puede apreciarse, el requisito de la constancia escrita o la presentación de escrito manifestando inconformidad está en completa contradicción con el criterio del Tribunal Fiscal de la Federación, mismo que ya ha sido reproducido al fi-

(63) DE LA GARZA: ob. cit., p. 601.

nalizar el Capítulo II del presente trabajo. Al respecto, LERDO DE TEJADA manifiesta: "... el requisito de que la constancia -- 'bajo protesta' sea previa o simultánea al pago nos parece injusta, ya que si se tienen 15 días para pagar y si el pago se hizo en los primeros días, resulta inequitativo el que ya no pueda posteriormente hacerse tal consigna..." (64). En realidad, debe considerarse la constancia escrita no como un requisito, sino sólo como un medio de convicción.

Cabe señalar que la manifestación de inconformidad podía realizarla un tercero, cuando era éste el que efectuaba el entero de la cantidad reclamada como crédito fiscal. Este criterio deriva de la facultad que tiene un tercero para extinguir una obligación mediante el pago de la misma, según el artículo 2065 del Código Civil (el artículo 2068 del mismo ordenamiento establece que se puede realizar el pago aun en contra de la voluntad del deudor), aplicable cuando la obligación no es -- "intuitu personae", siendo, por tanto, operante en el derecho -- fiscal (pues el contenido del crédito fiscal lo constituye una obligación de dar una suma de dinero, por lo que no existen créditos fiscales que deban ser cubiertos necesariamente por una -- persona determinada).

Sin embargo, a todo lo anterior, debe hacerse la siguiente observación: el Código Civil establece en su artículo 2062 que el pago o cumplimiento "es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido". De lo anterior resulta que la expresión "pago indebido" es una contradicción, lo correcto es, en todo caso, hablar de -- una exhibición-depósito. Por otro lado, el artículo 17 del Cód

(64) LERDO DE TEJADA: ob. cit., p. 62.

nalizar el Capítulo II del presente trabajo. Al respecto, LERDO DE TEJADA manifiesta: "... el requisito de que la constancia -- 'bajo protesta' sea previa o simultánea al pago nos parece injusta, ya que si se tienen 15 días para pagar y si el pago se hizo en los primeros días, resulta inequitativo el que ya no pueda posteriormente hacerse tal consigna..." (64). En realidad, debe considerarse la constancia escrita no como un requisito, sino sólo como un medio de convicción.

Cabe señalar que la manifestación de inconformidad podía realizarla un tercero, cuando era éste el que efectuaba el entero de la cantidad reclamada como crédito fiscal. Este criterio deriva de la facultad que tiene un tercero para extinguir una obligación mediante el pago de la misma, según el artículo 2065 del Código Civil (el artículo 2068 del mismo ordenamiento establece que se puede realizar el pago aun en contra de la voluntad del deudor), aplicable cuando la obligación no es -- "intuitu personae", siendo, por tanto, operante en el derecho -- fiscal (pues el contenido del crédito fiscal lo constituye una -- obligación de dar una suma de dinero, por lo que no existen créditos fiscales que deban ser cubiertos necesariamente por una -- persona determinada).

Sin embargo, a todo lo anterior, debe hacerse la siguiente observación: el Código Civil establece en su artículo 2062 que el pago o cumplimiento "es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido". De lo anterior resulta que la expresión "pago indebido" es una contradicción, lo correcto es, en todo caso, hablar de -- una exhibición-depósito. Por otro lado, el artículo 17 del Códig

(64) LERDO DE TEJADA: ob. cit., p. 62.

go Fiscal expresaba que la obligación fiscal "nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales", no siendo el crédito fiscal otra cosa que la cuantificación de la misma obligación fiscal. Esto significa que el crédito fiscal se genera por la conducta del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, y no por la del sujeto activo. En otras palabras, el crédito fiscal existe no porque la autoridad lo reclame, pues cuando la autoridad determina lo que ella considera un crédito fiscal, lo que en verdad existe es una pretensión de su parte, la que puede o no adecuarse a la realidad, - - pues precisamente, en algunas ocasiones, la defensa del particular estriba en que no existe tal obligación a su cargo por no haber realizado la conducta que le atribuye la autoridad y que de acuerdo a la ley es generadora del crédito fiscal.

b) Extinción del pago bajo protesta. Causas

El pago bajo protesta realizado por el causante - podfa extinguirse en virtud de las causas que señalaba el propio artículo 25, tercer párrafo, del Código Fiscal. De la lectura - de dicho párrafo, y en una labor meramente enunciativa, se des-- prenden las siguientes causas:

a') Decaimiento de derecho. Cuando se realizaba el pago bajo protesta, pero no se interponía el medio de defensa dentro del plazo legal, no había razón para que la protesta subsistiera y, por lo tanto, ésta se extinguía. En efecto, si como se ha visto, la finalidad de la protesta es evitar que se configure el consentimiento de un acto de autoridad, dejando en con-- secuencia a salvo los derechos del particular para hacerlos va-- ller en juicio, si éstos decaen, la manifestación de inconformi-

dad realizada por el causante dejaba de tener relevancia jurídica, por tanto, el acto de autoridad quedaba firme y la cantidad enterada se aplicaba en definitiva a la extinción del crédito -- fiscal. En este sentido se justificaba el párrafo tercero del artículo 25, al establecer que "la protesta quedará sin efecto y el pago se considerará definitivo desde la fecha en que se hizo el entero respectivo cuando no se promuevan los recursos o medios de defensa...", aclarando que la protesta dejaba de producir efectos por la razón natural de que la misma se extinguía. En cuanto al plazo para interponer el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, el mismo era de quince días, -- según lo establecía el artículo 192 del Código Fiscal (igual -- plazo existía para la interposición del recurso administrativo -- de revocación, según lo disponía el artículo 159 del mismo ordenamiento) y, en cuanto al juicio de amparo, el plazo continúa -- siendo de quince días (artículo 21 de la Ley de Amparo).

b') Como consecuencia de una resolución:

a'') Desechamiento de la demanda. Resolución -- que recae a la presentación de una demanda irregular o notoriamente improcedente. Se encontraba prevista en los artículos 196 y 199, en su fracción I, del Código Fiscal; en materia de amparo aparece contemplada en los artículos 145 y 146 de la Ley de Amparo. Cuando este tipo de resolución quedaba firme, el pago bajo protesta se extinguía (artículo 25 del Código Fiscal).

b'') Sobreseimiento. Este tipo de resolución se encuentra prevista tanto en el procedimiento correspondiente al juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, como en el procedimiento del juicio de amparo. Cuando una resolución de este tipo es dictada y no recurrida en tiempo, la misma queda

firme (o bien cuando es confirmada por el tribunal ante el cual se recurre), por lo que esta clase de resolución también extinguía el pago bajo protesta, ya que el mismo carecía de razón para subsistir. El sobreseimiento se encuentra contemplado en el artículo 191 del Código Fiscal (de 1967) y en el artículo 74 de la Ley de Amparo.

La causal de sobreseimiento que reviste mayor importancia en el presente caso es la derivada de las causales de improcedencia, y dentro de éstas la que se refiere a los actos consentidos (misma que ya ha sido estudiada al desarrollar el Capítulo II de este trabajo). Al respecto, una cuestión interesante es la que surge en los casos de actos derivados de otros consentidos. La Suprema Corte ha creado esta causal de improcedencia (y por tanto de sobreseimiento) que no se encuentra prevista en ninguna de las fracciones del artículo 73 de la Ley de Amparo. En materia fiscal, basado en un criterio del pleno del Tribunal Fiscal de la Federación en el sentido de que es improcedente el sobreseimiento del juicio de nulidad cuando se combate un acto derivado de otro consentido (en virtud de que la fracción III -- del artículo 193 sólo se refiere a los actos o resoluciones expresa o tácitamente consentidos), VILLASENOR sostiene que en este caso, salvo que se impugne el acto derivado por vicios propios, la resolución definitiva que emita el tribunal deberá ser en el sentido de declarar válido el acto de la autoridad (65). No obstante, el autor antes mencionado omite considerar que la voluntad del particular sólo resulta relevante en el procedimiento en la medida que la misma constituya un obstáculo al juzgador para entrar al fondo del asunto, es decir, en la medida que pue-

(65) Ob. cit., p. 183.

da constituir una causal de improcedencia, pues si se entra al estudio del fondo, la resolución que emita el tribunal deberá ser en el sentido de determinar si el acto combatido es legal o ilegal.

c'') Resolución de fondo. Esta resolución podía ser dictada por el Tribunal Fiscal de la Federación o por un Tribunal Judicial (juez de distrito) haciéndose la aclaración de que dicha resolución debía quedar firme, es decir, no debía ser impugnabile, pues si se recurría en tiempo el asunto quedaba - - "sub-judice" hasta una nueva resolución por otro tribunal. También la resolución de fondo podía corresponder a un recurso administrativo, y si no se recurría quedaba firme, por lo que esta era otra forma de que el pago bajo protesta se extinguiera (artículo 25 del Código Fiscal).

La regulación del pago bajo protesta en el Código Fiscal de la Federación tuvo un gran impacto en las distintas legislaciones locales de las entidades federativas, al grado de que aún hoy muchas de ellas conservan esta figura en sus respectivos códigos fiscales. Las entidades federativas aludidas son las siguientes: Aguascalientes (art. 44), Baja California (art. 46), Baja California Sur (art. 25), Coahuila (art. 30), Colima (art. 35), Chihuahua (art. 49), Durango (art. 101 de la Ley General de Hacienda del Estado, Guanajuato (art. 57), Guerrero (arts. 17 y 39), Hidalgo (art. 19), Jalisco (art. 37), México (art. - - 17), Morelos (art. 30 de la Ley General de Hacienda de esa entidad), Nayarit (art. 35), Oaxaca (art. 17), Puebla (art. 17), Querétaro (art. 44), Quintana Roo (art. 31), San Luis Potosí (art. 39), Sinaloa (art. 56 de la Ley de Hacienda Local del Estado), -

Sonora (arts. 31 y 32), Tabasco (art. 26), Tamaulipas (art. 41), Tlaxcala (art. 43), Veracruz (art. 29), Yucatán (art. 20) y Zacatecas (arts. 57 y 61).

CAPITULO IV. SITUACION EN EL NUEVO CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. ANALISIS COMPARATIVO CON EL CODIGO ANTERIOR

1. Introducción. Reformas conducentes publicadas en el Diario Oficial de la Federación
2. El párrafo cuarto del artículo 22 y los artículos 124 y 202 en sus fracciones IV del nuevo Código. La supresión del pago bajo protesta
 - a) El pago de una contribución. Similitud y diferencia con el código anterior
 - b) La interposición en tiempo de los medios de defensa. Si militud con el código anterior
 - a') El nuevo alcance del vocablo "consentimiento"
 - b') Señalamiento de un efecto legal: aplicación del -- artículo 21 del nuevo Código Fiscal. Diferencia -- con el código anterior.

CAPITULO IV. SITUACION EN EL NUEVO CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. ANALISIS COMPARATIVO CON EL CODIGO ANTERIOR

1. Introducción. Reformas conducentes publicadas en el Diario Oficial de la Federación

Como ya quedó narrado en la introducción de este trabajo, el Código Fiscal de la Federación apareció publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre de 1981; su entrada en vigor estaba prevista, en principio, para el primero de octubre de 1982, pero no fue sino hasta el día primero de enero de 1983 cuando comenzó su vigencia, habiendo sufrido en el intermedio varias modificaciones.

Los principales artículos de este nuevo ordenamiento fiscal que tienen estrecha relación con el presente trabajo son el 22, el 124 y el 202.

Dichos artículos fueron reformados, incluso antes de haber entrado en vigor (Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1982, así como por la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que modifica decreto de carácter mercantil, publicada el 30 de diciembre de 1983 en el Diario Oficial).

2. El párrafo cuarto del artículo 22 y los artículos 124 y 202 en sus fracciones IV del nuevo Código. La supresión del pago bajo protesta

La supresión de una figura en un nuevo ordenamien

to consiste precisamente en que la misma se deja de contemplar, en que ya "no aparece" dentro del nuevo cuerpo legal. Esto mismo fue lo que aconteció en lo que respecta al pago bajo protesta; sin embargo, a pesar de lo expresado con anterioridad, puede decirse que la supresión del pago bajo protesta en el nuevo Código Fiscal se encuentra contemplada en el párrafo cuarto del artículo 22, en relación con las fracciones IV de los artículos 124 y 202 de ese nuevo ordenamiento tributario (con las correspondientes reformas ya mencionadas en la introducción de este capítulo), pues del -- contenido de tales disposiciones se desprende la innecesaria supervivencia de la protesta.

a) El pago de una contribución. Similitud y diferencia con el código anterior

El artículo 25 del Código Fiscal anterior se refería a que los créditos fiscales podían ser extinguidos mediante el pago de los mismos bajo protesta. De igual manera, el artículo 22 del nuevo Código Fiscal se sigue refiriendo al pago de los créditos fiscales, pues aunque textualmente habla del "pago de una contribución determinada por la autoridad", debe entenderse que se trata de la determinación de créditos fiscales, y no de contribuciones, ya que éstas las fija el legislador a través de un acto de autoridad general y abstracto (artículo 31, fracción IV, y 73, fracciones VII y XXIX de la Constitución Federal).

Por otra parte, del texto del artículo 22, en su párrafo cuarto, se desprende que el particular puede cubrir el crédito fiscal y posteriormente impugnar el mismo sin que tenga que manifestar su inconformidad en la época en que efectúa el pago. Esto último constituye una diferencia con el código ante-

rior, ya que en éste, en el artículo 25, establecía la necesidad de manifestar la inconformidad previa o simultáneamente al pago (requisito que el Tribunal Fiscal consideró innecesario). Se ha ce aquí la misma crítica que ya antes se dejó anotada en el sentido de que sólo puede pagarse lo que se debe, es decir, el pago es el cumplimiento de una obligación, por lo que la idea de pagar un crédito fiscal que posteriormente, al impugnarse su determinación, sea declarado nulo en virtud de que nunca existió la obligación a cargo del causante, no debe ser aceptada. Al respecto, resulta conveniente insistir que la existencia del crédito fiscal no depende de la voluntad de la autoridad hacendaria, sino que se trata de la misma obligación fiscal, sólo que cuantificada.

b) La interposición en tiempo de los medios de defensa. Similitud con el código anterior.

Como quedó señalado en el capítulo anterior, referente a la regulación del pago bajo protesta, una de las formas en que éste se extinguía era el decaimiento de derecho, es decir, por no haber ejercitado en tiempo algún medio de defensa en contra de la determinación del crédito fiscal. Se dijo en dicho capítulo que el decaimiento del derecho a impugnar la resolución -- de la autoridad hacendaria provocaba la extinción del pago bajo protesta. Aunque ya no se contempla el pago bajo protesta en el nuevo Código Fiscal, su artículo 22, párrafo cuarto, claramente señala la interposición oportuna de medios de defensa como uno de los supuestos para la devolución (párrafo segundo del mismo artículo 22) de "pagos de contribuciones determinadas por la autoridad". La necesidad de impugnar en tiempo la determinación -

de un crédito fiscal a fin de que no opere el decaimiento, se -- desprende igualmente de la lectura de las fracciones IV de los -- artículos 124 y 202 del nuevo Código Fiscal, las cuales se pa -- san a estudiar.

a') El nuevo alcance del vocablo "consentimien--to". Diferencia con el código anterior. La fracción IV del artículo 124, referente a la interposición de recursos en la fase administrativa, y la fracción IV del artículo 202, referente al procedimiento contencioso ante el Tribunal Fiscal, se encuentran redactadas en forma similar. Ambas fracciones señalan que se -- entienden consentidos los actos que no se impugnen en los plazos que para tal efecto señalen las leyes. Esto era lo que en el Código Fiscal anterior (y en el propio nuevo Código, pero que por reformas del 31 de diciembre de 1982 nunca entró en vigor) establecía como consentimiento tácito (artículo 190, fracción III). Esto ha dado lugar a comentarios en el sentido de que en el nuevo Código Fiscal ha desaparecido el consentimiento expreso, quedando únicamente el consentimiento tácito. Sin embargo, y como ya se ha mencionado, la conclusión del plazo legal para impugnar un acto de autoridad provoca, no el consentimiento, sino el decaimiento del derecho. El autor del presente trabajo considera que el nuevo Código Fiscal ha desterrado la idea del consen--timiento como causal de improcedencia, pues lo que regula como con--sentimiento no es tal, sino un caso de decaimiento. En reali--dad, la idea del consentimiento de los actos de la autoridad fis--cal, tal como se encontraba regulado en el Código anterior, sólo servía para hacer dudosas, pese a estar interpuestas en tiempo, las demandas de los particulares. Quizá la razón de más peso -- que provocó la supresión del consentimiento como causal de impro

cedencia es la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación, la cual considera que el consentimiento, aun expreso, de un acto de la autoridad hacendaria, estando vivo el plazo de impugnación, equivale a la renuncia prematura de la "acción" (esta jurisprudencia quedó transcrita al finalizar el Capítulo II de este trabajo).

Para los respetuosos a ultranza del principio de definitividad, la nueva disposición del Código Fiscal no representa ningún problema, simplemente hay una adecuación, una armonía, entre el criterio del Tribunal Fiscal y el nuevo texto legal. Sin embargo, sí se presenta un problema, y es en el juicio de garantías, consistente en que el texto de la fracción XI del artículo 73 de la Ley de Amparo (estudiada en el Capítulo II de este trabajo) continúa estableciendo la improcedencia del juicio de amparo contra actos consentidos expresamente o por manifestaciones de voluntad que entrañen ese consentimiento. En efecto, cuando el acto de la autoridad hacendaria contiene una violación directa a las garantías individuales, el particular puede acudir inmediatamente al juicio de amparo ante el juez de distrito competente, y si dicho acto fue consentido expresamente por el particular, o por manifestaciones de voluntad que entrañen ese consentimiento, el juzgador federal deberá dictar la resolución de sobreseimiento de acuerdo con la fracción III del artículo 74, - en relación con la fracción XI del artículo 73 de la Ley de Amparo, toda vez que la fracción IV del artículo 124 del nuevo Código Fiscal se refiere a los recursos administrativos, mientras que la fracción IV del artículo 202 de ese mismo ordenamiento se refiere al juicio de nulidad en el procedimiento contencioso, no pudiendo, en consecuencia, aplicar ni una ni otra un juez de distrito. No obstante, tratándose de manifestaciones de voluntad -

que entrañen consentimiento, dentro de lo cual se ha considerado el efectuar el pago de un crédito fiscal sin la mención de hacerlo bajo protesta (al respecto pueden repasarse las ejecutorias de la Corte que fueron transcritas en la parte final del Capítulo II de este trabajo), el juez de distrito deberá tomar en consideración el párrafo cuarto del artículo 22 del nuevo Código Fiscal, del cual se desprende la posibilidad de que el particular cubra la suma reclamada como crédito fiscal por la autoridad hacendaria y posteriormente interponga un medio de defensa (entre los que se encuentra el juicio de garantías), por lo que en este caso la resolución que dictara el juez de distrito, sobreseyendo el juicio de amparo basado en que el pago del crédito fiscal no fue realizado bajo protesta, estaría creando una exigencia ya no contemplada en el nuevo ordenamiento tributario, en virtud de que la disposición del artículo 25 del Código Fiscal anterior no aparece reproducida en el actual.

b') Señalamiento de un efecto legal: aplicación del artículo 21 del nuevo Código Fiscal. Diferencia con el Código anterior. Aunque el desarrollo de este sub-inciso no es esencial para el objetivo del presente trabajo, simplemente se deja anotado, como una cuestión colateral, el efecto legal que se genera al enterar la cantidad reclamada por la autoridad hacendaria como crédito fiscal y posteriormente obtener una resolución firme favorable, en virtud de haber interpuesto en tiempo un medio de defensa. El primer efecto consiste en el derecho del contribuyente a obtener la restitución de la cantidad enterada, - - pues así lo dispone el párrafo segundo del artículo 22 del nuevo Código Fiscal. El artículo anterior, palabras más palabras menos, aparecía reproducido en el 26 en su fracción I del Código -

anterior. Sin embargo, lo que interesa señalar aquí es el segundo efecto: el derecho del contribuyente a percibir pago de intereses sobre la cantidad enterada y desde la fecha en que se hizo el entero. Esto último sí constituye una diferencia con el Código de 1967, pues en éste se establecía en el artículo 27 las reglas para la devolución de cantidades "pagadas indebidamente", - disponiéndose en el último párrafo lo siguiente: "Cuando se pida la devolución ésta deberá efectuarse dentro del plazo de noventa días siguientes a la fecha en que quede reconocido el derecho del peticionario. Si dentro de dicho plazo no se efectúa la devolución el fisco federal deberá pagar intereses al 9% anual, computados desde que se constituya en mora hasta la fecha en que se devuelva la cantidad respectiva".

Mientras el causante que incurría en mora debía pagar una alta tasa de interés por concepto de recargos (artículos 20 y 22 del Código anterior), el fisco moroso sólo estaba obligado al pago de la misma tasa de interés legal que corresponde a las deudas civiles (artículo 2395 del Código Civil), comenzando a computarse una vez que se había extinguido el plazo de noventa días. Actualmente la tasa de interés que tiene que pagar, tanto el contribuyente como el fisco que incurren en mora, es la misma para ambos. Precisamente el párrafo cuarto del artículo 22 del nuevo Código remite al artículo 21 y este último dispone: "Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán conforme a una tasa que será 50% mayor de la tasa que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión, tomando en considera-

ción el Costo Porcentual Promedio de Captación de Recursos del Sistema Bancario proporcionado por el Banco de México".

Cabe apuntar que la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1985 señala en su artículo 5o. lo siguiente: "en los casos de prórrogas para el pago de créditos fiscales se causarán recargos al 3.5% mensual, sobre saldos insolutos, durante el año de 1985".

Respecto al costo porcentual promedio de captación de recursos del sistema bancario, puede o no ser tomado en cuenta por el Congreso de la Unión, ya que tan acto legislativo es el nuevo Código Fiscal como la Ley de Ingresos de la Federación, y en caso de que el Congreso decida tomar en consideración otros factores, deberá entenderse como una derogación, en lo conducente, del primer párrafo del artículo 21 que se ha transcrito.

Una diferencia más es la que consiste en el límite a los intereses que debe pagar el fisco, el cual es fijado en el 250% de la cantidad enterada indebidamente, a diferencia del Código anterior, en donde los intereses se computaban hasta la fecha en que se efectuaba la devolución. Es el párrafo quinto del artículo 22 del nuevo Código Fiscal el que establece dicho límite. Este mismo límite existe en el caso de que el contribuyente incurra en mora (artículo 21, segundo párrafo, del nuevo Código).

En materia común los intereses son frutos civiles (artículo 893 del Código Civil), y tienen por la tanto una fuente lícita; mientras que los llamados intereses moratorios son, en realidad, perjuicios y tienen como fuente un hecho ilícito: la mora.

Con lo anterior, se ubica al particular, aunque -

no sea más que en los aspectos analizados, en un plano igual al de la autoridad, pues la redacción de las disposiciones respectivas (arriba mencionadas) del Código anterior, provocaban que el particular desconfiara del pago bajo protesta, prefiriendo en -- algunos casos garantizar la cantidad reclamada en otra de las formas que permitía el artículo 12 de ese ordenamiento tributario, pues los trámites que tenía que realizar para que se le devolviera la cantidad enterada bajo protesta eran muy engorrosos, pese a haber obtenido una resolución firme favorable.

CAPITULO V. LA ESTRUCTURA DEL PAGO BAJO PROTESTA

1. Supuesto del pago bajo protesta: la determinación de un crédito fiscal
2. Elementos del pago bajo protesta:
 - a) Primer elemento: la entrega de dinero. Naturaleza jurídica
 - b) Segundo elemento: la manifestación de inconformidad. - Naturaleza jurídica
3. Calificación de la supresión del pago bajo protesta. Consecuencias jurídicas.

CAPITULO V. LA ESTRUCTURA DEL PAGO BAJO PROTESTA

1. Supuesto del pago bajo protesta: la determinación de un crédito fiscal

Antes de señalar los elementos del pago bajo protesta, resulta conveniente precisar el supuesto necesario que -- existía para que pudiera realizarse el mismo. Y en este orden de ideas, es importante hacer notar que no cualquier crédito fiscal podía pagarse bajo protesta, pues el artículo 25 del Código Fiscal anterior, restringía la posibilidad de efectuarla al caso de "créditos fiscales" (esto es: cantidades reclamadas como tales); en otras palabras sólo podía efectuarse el pago bajo protesta cuando la autoridad hacendaria consideraba que existía una obligación fiscal substantiva a cargo del particular. Además, - y a consecuencia de lo anterior, las cantidades reclamadas como créditos fiscales debían ser determinadas por la autoridad y no autodeterminadas por el particular, pues resultaría absurdo que el propio causante realizara la determinación para posteriormente impugnar su propio acto (en estos casos, al no existir acto de autoridad, el entero efectuado en el que había mediado error del causante, provocaba ser devuelto cuando lo solicitara el interesado a aun de oficio por la propia autoridad).

2. Elementos del pago bajo protesta

a) Primer elemento: la entrega de dinero. Naturaleza jurídica.

Se ha mencionado "la entrega de dinero" y no el "pago del crédito fiscal", en virtud de consideraciones que ya - han sido manifestadas en el desarrollo del presente trabajo: la

principal, de índole jurídica, consiste en que el pago es el cumplimiento de una obligación (artículo 2062 del Código Civil), -- por lo que la conducta consistente de hacer un pago lleva implícita la aceptación de la obligación correspondiente, y si dicho pago es bajo protesta, la contradicción es evidente. Otra de -- las razones para no considerar el pago bajo protesta como un pago, deriva de su finalidad; en efecto, como quedó anotado al desarrollar el segundo capítulo de este trabajo, la finalidad jurídica del pago bajo protesta es evitar que se configure el acto consentido; empero, es el enlace, la unión de la figura de la -- protesta a la de pago, lo que constituye una incongruencia, pues desde el momento en que el legislador establece el pago bajo protesta como forma de evitar el acto consentido, desde ese momento se está reconociendo implícitamente que no siempre el pago implica un consentimiento, pues de otra manera carecería de sentido -- el establecer en la ley dicha figura; es pues esta otra contradicción la que impide asociar lógicamente la protesta con el pago.

Ahora bien, si ello no es posible, ni lógica ni -- jurídicamente, surge la pregunta siguiente: "eso" que se considera un "pago" ¿cuál es su naturaleza jurídica? Objetivamente -- hay una entrega de dinero, y el problema consiste en vincular -- esa conducta de "entrega" a la figura jurídica que más corresponde. En este trabajo se da una respuesta genérica, se funda la -- misma, para posteriormente precisarla.

En el pago bajo protesta, y en lo que respecta -- únicamente al pago, hay de por medio un acto jurídico consistente en un depósito. En el campo civil, el depósito se encuentra regulado del artículo 2516 al 2538 del Código Civil. El artícu-

lo citado primeramente dispone: "el depósito es un contrato por el cual el depositario se obliga al depositante a recibir una cosa, mueble o inmueble, que aquél le confía, y a guardarla para restituirla cuando la pida el depositante".

Los tratadistas mexicanos de derecho civil, con base en el artículo anterior, han elaborado definiciones (por cierto muy similares a las que proporciona el Código Civil) sobre el contrato de depósito, he aquí algunas:

Para ROJINA VILLEGAS, el depósito es un "contrato por virtud del cual el depositario se obliga a recibir una cosa mueble o inmueble que el depositante le confía, para que la custodie y restituya cuando éste se la pida" (66).

Para LOZANO NORIEGA, el contrato de depósito "es aquél en virtud del cual uno de los contratantes -llamado depositario- se obliga hacia el otro -llamado depositante- gratuita u onerosamente a recibir una cosa mueble o inmueble que aquél le confía y a conservarla para restituirla cuando la pida el depositante" (67).

Para otro autor, AGUILAR CARBAJAL, "el depósito es un contrato por el cual se obliga al depositario a recibir una cosa mueble o inmueble que el depositante le confía, para que la custodie y la restituya cuando se la pida" (68).

SANCHEZ MEDAL considera que "el depósito es un -

(66) Ob. cit., t. VI. Vol. II, p. 9.

(67) LOZANO NORIEGA, Francisco: Cuarto Curso de Derecho Civil-Contratos. México, 1970. Asociación Nacional del Notariado Mexicano, A.C., p. 415.

(68) AGUILAR CARBAJAL, Leopoldo: Contratos Civiles. México, - 1981, Editorial Porrúa, S.A., p. 173.

contrato por el que el depositario se obliga hacia el depositante a recibir una cosa mueble o inmueble que aquél le confía, y a guardarla para restituirla individualmente cuando la pida el depositante" (69).

Finalmente, ZAMORA Y VALENCIA afirma que "el contrato de depósito es aquél por virtud del cual una de las partes llamada depositario se obliga a recibir una cosa mueble o inmueble que la otra parte llamada depositante le confía, para conservarla y restituirla cuando éste se la pida" (70).

Con las anteriores definiciones es posible hacer los siguientes señalamientos: el depósito, en la esfera del derecho civil, es un contrato (y por ende, un acto jurídico), que versa sobre el hecho de recibir una cosa, mueble o inmueble y -- que el momento de restitución depende de la manifestación unilateral de voluntad del depositante. En realidad, estos señalamientos encierran tres cuestiones a resolver, pudiendo las tres reunirse para formar un sólo problema: determinar si el depósito, tal como lo regula el Código Civil, puede tener aplicación -- dentro de la esfera fiscal, en lo que ha quedado anotado como el primer elemento del pago bajo protesta (la entrega de dinero).

En cuanto al señalamiento primero, consistente -- en que el depósito es un contrato, no se ve razón por la cual se pueda negar su existencia en el pago bajo protesta, si bien resulta necesario admitir que no se da un libre juego de voluntades entre la autoridad fiscal y el particular; esto último debi-

(69) SANCHEZ MEDAL, Ramón: De los Contratos Civiles, México, - 1982, Editorial Porrúa, S.A., p. 242.

(70) ZAMORA VALENCIA, Miguel Angel: Contratos Civiles, México, 1981, Editorial Porrúa, S.A., p. 175.

do, principalmente, a las relaciones de subordinación existentes en la esfera tributaria, así como que la voluntad de la autoridad no debe obedecer a un simple proceso psíquico del funcionario, sino que en todo caso debe apegarse a la ley, por lo que la teoría del libre juego de voluntades imperante en el derecho civil tiene que sufrir una restricción importante, pero necesaria, en el presente caso. Admitiendo esta restricción, habrá una voluntad del particular al ofrecer la suma de dinero, reclamada, como monto de un crédito fiscal; y una voluntad de la autoridad (más correctamente, del Estado) al recibir tal suma de dinero, perfeccionándose en ese momento el acto jurídico. Esto último conduce a la siguiente cuestión.

Respecto al señalamiento segundo (objeto del depósito), consistente en la obligación de recibir una cosa, mueble o inmueble, deben hacerse las siguientes consideraciones. En el Código Civil vigente, el depósito, tal como se encuentra regulado, es un contrato consensual, es decir, se perfecciona por el acuerdo de voluntades. Al respecto, nos dice ROJINA: "el contrato de depósito ha sufrido modificaciones de importancia en el Código Civil vigente... Nuestro Código Civil de 1884, en su artículo 2545, dispuso: 'el depósito en general es un acto por el cual se recibe la cosa ajena con la obligación de custodiarla y restituirla en especie, sin facultad de usarla ni aprovecharse de ella...'. Respecto a su caracterización jurídica, el depósito, que siempre se reputó como contrato real, se transforma en consensual, y de unilateral en bilateral: es decir, ya no es menester la entrega de la cosa para que pueda constituirse el depósito" (71). Por su parte LOZANO NORIEGA sostiene: "en el Código Civil vigente no se exige la entrega de la co

(71) Ob. cit., t. VI., Vol. II, pp. 9-10.

sa como un requisito para la constitución del depósito; se piensa que el depositante tiene obligación de entregar la cosa al depositario; pero esa obligación en realidad, no se encuentra estipulada en el Código Civil. Véase lo que dice al respecto el artículo 2516... Ni en ese artículo que define el contrato, ni en los artículos posteriores que forman el Capítulo I del Título --VIII, encontramos consignada la obligación para el depositante de entregar la cosa ¿qué no quiere decir esto que el contrato de depósito sigue siendo real puesto que no podemos explicarnos el nacimiento de obligaciones a cargo del depositario consistentes en recibir, conservar la cosa para restituirla sin concebir como una condición necesaria que previamente al nacimiento de estas obligaciones sea entregada la cosa? ¿De qué deriva la obligación del depositario? Del contrato simplemente, o del contrato y el hecho material de recibir la cosa. No exige el Código Civil en ningún artículo, para que el contrato se perfeccione, que la cosa materia del depósito sea entregada. El contrato es, pues, --consensual ¿Qué ocurriría si se celebrase un contrato de depósito y el depositante no entregase la cosa? Que no podría exigir el depositante la restitución. Se dirá: 'el contrato no produce efectos'; sí los produce; piénsese en un contrato de depósito -- es la regla general- oneroso; el depositario podría exigir el pago de la remuneración. ¿Cómo podría exigir la remuneración, - el pago, si no ha guardado la cosa? Pero es que no la ha recibido ni conservado la cosa por un hecho imputable a uno de los contratantes y el cumplimiento no puede dejarse al arbitrio de uno de los contratantes. Produce efectos el contrato aun cuando la cosa no se entregó, y esto no podríamos explicarlo si pensáramos

que el contrato de depósito es real" (72). De lo anterior se -- desprende que el carácter consensual del contrato de depósito de riva únicamente del texto del artículo 2516 y tan es así que ese mismo contrato se consideraba real en el Código Civil de 1884. - Respecto al pago bajo protesta, el autor de este trabajo conside ra que el depósito que realizaba el particular se perfeccionaba cuando la autoridad hacendaria recibía el dinero que aquél le en tregaba, es decir, se trataba de un depósito "real", y no "con- sensual", aunque hubiera habido un acuerdo de voluntades entre - el particular y la autoridad hacendaria (con mayor propiedad, su jeto activo), dicho acuerdo no producía consecuencias de dere- cho (y por ende, no constituía un acto jurídico) si no se entre- gaba la suma de dinero que como crédito fiscal exigía la auto- ridad.

También se establece en el artículo 2516 del Cód- igo Civil que el objeto del depósito podrá consistir en la en- trega de una cosa, mueble o inmueble. Respecto al pago bajo pro- testa, se debe hacer la aclaración de que dicha cuestión se ve - muy restringida, pues como se analizó al desarrollar el capítulo de la regulación de esta figura, la misma se efectuaba mediante entrega de dinero, por lo que no podían ser objeto de entrega -- bienes muebles o inmuebles, sino que tenía que ser necesariamen- te en dinero (por supuesto que el dinero no es otra cosa que un bien mueble fungible, pero se requería que este tipo de bien fue- ra entregado). Asimismo, el depósito era irregular (y esto es - una consecuencia del carácter fungible del dinero), pues el fis- co, ante la eventual devolución, no se encontraba obligado a res- tituir el mismo dinero (lo que hubiera ido en contra de la fina-

(72) LOZANO NORIEGA: Cuart. Cur. Der. Civ., pp. 418-419.

lidad político-económica del pago bajo protesta), sino sólo la misma suma, y únicamente en el caso de incurrir en tardanza debía pagar además los llamados "intereses moratorios". Cabe apuntar que el carácter irregular en el depósito se discute dentro del ámbito civil, pues hay quienes consideran que el depósito necesariamente debe ser regular, que cuando es irregular o se trata de un depósito mercantil o es un contrato de mutuo (73).

El punto más escabroso se refiere al tercer señalamiento, consistente en que la época de restitución depende de la manifestación unilateral de voluntad del depositante, según el texto del artículo 2516 del Código Civil. Tocante a esto, -- afirma LOZANO NORIEGA que la cosa debe ser devuelta "cuando la pida el depositante, poco importa que se haya o no estipulado -- plazo, puesto que el plazo se entiende estipulado en beneficio del depositante. Si incluso en el contrato se dijera que el plazo se entendía establecido en beneficio del depositario, el plazo no autorizaría al depositario para negar la restitución; deberá restituirla, pero entonces si la remuneración se ha calculado, por ejemplo, por tiempo, a razón de tanto el día o la semana, el depositario tiene acción para exigir el pago de su remuneración como si hubiese conservado la cosa durante todo el tiempo del contrato..." (74). Obviamente, nada de esto tiene aplicación en el pago bajo protesta, en donde la obligación de restituir se encuentra sujeta a la obtención de una resolución firme que deje sin efectos el acto de autoridad (artículo 26, fracción I, del Código Fiscal anterior). Aquí se prefiere hacer un paréntesis: en cuanto a la época de restitución, el artículo 2516 --

(73) ZAMORA Y VALENCIA, M.A.: Cont. Civ., p. 177.

(74) LOZANO: ob. cit., p. 426.

del Código Civil tampoco tiene aplicación en otros ámbitos del derecho, como sucede en el mercantil, en concreto, en los depósitos bancarios a plazo; en efecto, en estos tipos de depósito el dinero es restituido al depositante una vez transcurrido el término previsto en su constitución (75).

Ahora bien, lo que sucedía en el pago bajo protesta no era que la obligación de restitución se encontraba sujeta a plazo, sino que se encontraba sujeta a una condición suspensiva consistente en la obtención de una resolución firme que dejara sin efecto el acto de la autoridad. Y esto último nos lleva a señalar otra característica, pues si la obligación de restituir se hallaba condicionada, debe admitirse que el depósito, en el caso del pago bajo protesta, era accesorio, a diferencia del derecho civil, en donde el depósito es considerado como un contrato principal. En cuanto a esto, nos dice ROJINA VILLEGAS: "excepcionalmente puede ser accesorio, cuando se trata del depósito en garantía, pero en este caso el depósito tiene semejanza con la prenda y se discute su naturaleza jurídica" (76). Pues bien, si se admite que en la determinación de un crédito fiscal hay un acto jurídico consistente en la pretensión (voluntad) de la autoridad de que se le pague una suma de dinero, como ya antes se dijo, el depósito que se presenta en el pago bajo protesta subsistirá mientras ese acto jurídico de la autoridad no sea dejado sin efectos por medio de una resolución firme que recaiga

(75) RODRIGUEZ RODRIGUEZ, Joaquín: Derecho Bancario. México, 1978, Editorial Porrúa, S.A., p. 264. BAUCHE GARCIA DIEGO, Mario: Operaciones Bancarias. México, 1978, Editorial Porrúa, S.A., p. 158.

(76) ROJINA VILLEGAS: ob. cit., p. 11.

a la interposición de un medio de defensa hecho valer por el particular. Pero aquí surge otro problema, pues podría ser que esa resolución confirmara la pretensión de la autoridad, o que el -- particular dejara simplemente transcurrir el plazo de impugnación sin hacer valer algún medio de defensa. En estos casos -- (vistos ya en el Capítulo III de este trabajo, como causas de extinción del pago bajo protesta), el depósito se extingue en virtud de quedar firme el acto de la autoridad, por ser ya inatacable, aplicándose la cantidad de dinero del particular a la extinción del crédito fiscal mediante un proceso que civilmente se le denomina confusión, y que es una de las formas generales de extinción de las obligaciones (artículo 2206 del Código Civil). -- ¿Cuál es entonces el problema? Pues el problema consiste en que si el depósito que se presenta en el pago bajo protesta es accesorio, y si el acto de autoridad queda firme ¿por qué entonces, se extingue el pago bajo protesta? Como respuesta se señala lo siguiente: al quedar firme el acto de autoridad, la manifestación de inconformidad del particular se torna intrascendente en el campo jurídico y, por lo tanto, se extingue. Esto no quiere decir que el particular deje de estar inconforme, pues puede, incluso, seguir manifestando su inconformidad, pero dicha manifestación ya no producirá efectos jurídicos. De lo anterior se desprende que el depósito, en el pago bajo protesta, es accesorio -- tanto al acto de autoridad como a la manifestación de inconformidad del propio particular (y como veremos más adelante, dicha manifestación de inconformidad constituye otro acto jurídico).

Con lo anterior, podemos concluir que en la entrega de dinero que realiza el particular al efectuar el pago bajo protesta hay un acto jurídico consistente en un depósito, pero --

con características propias distintas a las del depósito civil. Al hacerse mención de características propias, se está haciendo referencia de que se trata de un depósito administrativo. En -- virtud de no encontrar una definición de depósito administrati-- vo, se intenta la siguiente: acto jurídico por medio del cual - una persona entrega una determinada cantidad de dinero a la auto ridad hacendaria (o administrativa) en garantía de un interés de ésta legalmente tutelado, quedando sujeta la obligación de resti tución a la condición suspensiva de que dicho interés de la auto ridad se extinga. En un acto jurídico porque intervienen volun tades de por medio en su constitución que generan consecuen - cias jurídicas; es real, porque requiere para su perfeccionamien to la entrega de una suma determinada de dinero; es accesorio, - en virtud de que por este acto se garantiza el interés legal de la autoridad (y en el caso del pago bajo protesta, es doble, tan to del acto de autoridad consistente en la determinación de un - crédito fiscal, como de la manifestación de inconformidad del -- particular); es irregular, en virtud de que la autoridad no se - encuentra obligada a devolver, eventualmente, el mismo dinero, - sino sólo la misma cantidad.

La entrega de dinero que se efectúa en el pago ba jo protesta es una especie de depósito administrativo, en donde las diferencias específicas con éste derivan del texto de la ley (tales como que en el pago bajo protesta no puede operar una am pliación de la garantía; que no puede verificarse mediante entre ga de billete de depósito, sino de dinero en efectivo; que sólo opera cuando la autoridad determina lo que considera un crédito fiscal, etc.). Pero la diferencia más importante, no especifi ca, consiste en que esa entrega de dinero (depósito administrati-

vo) se encuentra ligada a otro acto jurídico, el cual se expone a continuación.

b) Segundo elemento: la manifestación de inconformidad. Naturaleza jurídica.

Este segundo elemento no ofrece muchas dificultades, pues como quedó señalado, la protesta en el caso a estudio, tiene como finalidad el evitar que se configure el consentimiento con el acto de determinación de un crédito fiscal. Modificando un poco la definición de JOAQUIN ESCRICHE transcrita en el Capítulo I, puede definirse este segundo elemento como el acto jurídico unilateral por medio del cual el particular da a conocer a la autoridad hacendaria su inconformidad con la determinación del crédito fiscal que ésta le ha notificado, y contra la cual se propone hacer valer un medio de defensa.

La característica esencial de la manifestación de inconformidad es que se trata de un acto jurídico, pues existe una exteriorización de voluntad a la que la ley otorga consecuencias jurídicas: evitar la configuración de acto consentido, según lo disponía el artículo 25 del Código Fiscal anterior, es decir, la consecuencia jurídica coincide con lo que en este trabajo se ha llamado la finalidad jurídica del pago bajo protesta. - Lo anterior conduce a la afirmación de que en este acto jurídico no se crea, ni se transmite, ni se modifica o extingue algún derecho u obligación, sino que el efecto jurídico estriba en que a través de dicho acto se "conservan" los derechos del particular para que éste pueda hacerlos valer en un proceso, pues en esto se traduce la no configuración del acto consentido.

Por otra parte, se afirma que se trata de un acto

jurídico unilateral porque basta la sola manifestación de voluntad del particular para que la protesta exista (77). Los llamados requisitos de constancia escrita o de presentación de escrito, previa o simultáneamente al entero, sólo constituirían en realidad un medio de constatación.

Repitiendo un poco, la inconformidad del particular versa sobre la determinación de lo que la autoridad considera un crédito fiscal, y no sobre éste: el crédito fiscal no es combatible, pues no es un acto de autoridad; lo que se combate es el acto de determinación, ya sea porque la obligación fiscal que se liquida nunca se generó, ya sea porque en el procedimiento de determinación existan errores aritméticos, porque el acto de determinación no esté debidamente fundado, porque sea emitido por autoridad incompetente, etc., etc.

3. Calificación de la supresión del pago bajo protesta. Consecuencias jurídicas.

Toca precisar aquí si la supresión del pago bajo protesta en el nuevo Código es formal o substancial.

Es de sostenerse que actualmente, de acuerdo al nuevo ordenamiento tributario, la manifestación de inconformidad del particular, respecto de la determinación de un crédito fiscal, carecería de sentido, pues si bien existiría una exteriorización de voluntad, ésta no sería recogida por una norma jurídica que le atribuyera consecuencias de derecho. Lo anterior obe-

(77). Véanse GUTIERREZ Y GONZALEZ: ob. cit., p. 124 y ss.; ZAMORA Y VALENCIA: ob. cit., p. 17, denomina a este tipo de actos: monosubjetivos.

dece a que en el nuevo Código ha sido desterrado el consentimiento como causal de improcedencia de recursos administrativos o -- del juicio de nulidad, toda vez, que lo regulado como consentimiento tácito no es tal, sino un caso de decaimiento del derecho. No es posible decir algo semejante respecto al depósito administrativo (analizado como primer elemento del pago bajo protesta), el cual, dadas las consideraciones por las que se aprecia depósito y no pago, subsiste, aunque sea sólo desde el punto de vista teórico y con ciertas reminiscencias específicas del pago bajo protesta (tales como que no puede ser ampliada la garantía, no puede ser verificado mediante billete de depósito, etc., etc.). Sin embargo, como la naturaleza jurídica del pago bajo protesta es mixta, al suprimirse el segundo elemento (la manifestación de inconformidad), debe concluirse que la supresión ha sido substancial.

La consecuencia lógica y jurídica, consistente en que la entrega de dinero, reclamada por la autoridad hacendaria, en forma lisa y llana no implica consentimiento con el acto de -- autoridad, carece de importancia a nivel de juicio de nulidad -- ante el Tribunal Fiscal de la Federación, pues las resoluciones de éste ya eran en ese sentido, incluso desde antes de la aparición del nuevo Código en el Diario Oficial. Sin embargo, las resoluciones de los tribunales de amparo (en los casos de amparo indirecto) sí deben modificarse y adecuarse al espíritu del nuevo ordenamiento tributario.

CONCLUSIONES

1. El pago bajo protesta es un depósito unido a una manifestación de inconformidad. Su concepto se obtiene de la fusión de ambas figuras.
2. En consecuencia, la naturaleza jurídica del pago bajo protesta es mixta.
3. La finalidad jurídica del pago bajo protesta sería evitar -- que se configure consentimiento del particular con el acto -- de determinación de lo que la autoridad considera un crédito fiscal.
4. El nuevo Código Fiscal suprime la necesidad de manifestar in conformidad al momento de realizar la entrega de dinero que reclama la autoridad.
5. Se suprime, igualmente, en el nuevo ordenamiento tributario, el consentimiento como causal de improcedencia.
6. La supresión del elemento consistente en manifestar inconfor midad en el pago bajo protesta, ocasiona a su vez la supre-- sión substancial de dicho pago.
7. El elemento consistente en el depósito administrativo que -- existía en el pago bajo protesta, subsiste conservando las -- mismas características.

8. El consentimiento, como causal de improcedencia, sólo tiene relevancia en el juicio de amparo.
9. El hecho de que el particular "pague" lisa y llanamente un crédito fiscal, amerita reconsiderar el criterio de los tribunales judiciales en el sentido de que se configuraba consentimiento.
10. El pago bajo protesta no ha desaparecido por completo del -- escenario jurídico mexicano, pues en muchas legislaciones lo cales aún se conserva.

BIBLIOGRAFIA

AGUILAR CARBAJAL, Leopoldo: Contratos Civiles, 1977.

ANDREOZZI, Manuel: Derecho Tributario Argentino, t..II, 1951.

ARELLANO GARCIA, Carlos: El Juicio de Amparo, 1982.

Teoría General del Proceso, 1980.

ARMIENTA, Gonzalo: El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano, 1977.

BAUCHE GARCIA DIEGO, Mario: Operaciones Bancarias, 1978.

BECERRA BAUTISTA, José: El Proceso Civil Mexicano, 1979.

BEJARANO SANCHEZ, Manuel: Obligaciones Civiles, 1980.

BIELSA, Rafael: Compendio de Derecho Público, Constitucional, Administrativo y Fiscal, t. III, 1952.

Derecho Administrativo, t, III, 1939.

BRISENO SIERRA, Humberto: Derecho Procesal, t. II, 1969.

Derecho Procesal Fiscal, 1975.

El Amparo Mexicano, 1972.

- BURGOA, Ignacio: El Juicio de Amparo, 1977.
- CASTRO, Juventino V.: Lecciones de Garantías y Amparo, 1981.
- CORTES FIGUEROA, Carlos: Introducción a la Teoría General del Proceso, 1975.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco: Derecho Financiero Mexicano, 1978.
- DE PINA, Rafael: Elementos de Derecho Civil Mexicano, t. IV, 1974.
- DIEZ, Manuel María: Derecho Administrativo, 1965.
- ESCRICHE, Joaquín: Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia, 1974.
- GALINDO GARFIAS, Ignacio: Derecho Civil, 1976.
- GAUDEMET, Eugene: Teoría General de las Obligaciones, 1974.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: Derecho Financiero, t. II, 1962.
- GOMEZ LARA, Cipriano: Teoría General del Proceso, 1976.
- GUTIERREZ Y GONZALEZ, Ernesto: Derecho de las Obligaciones, 1974.
- LERDO DE TEJADA, Francisco: Código Fiscal de la Federación Comentado y Anotado, 1980.

- LOZANO, José María: Estudio del Derecho Constitucional Patrio en lo relativo a los Derechos del Hombre, 1980.
- LOZANO NORIEGA, Francisco: Cuarto Curso de Derecho Civil. Contratos, 1970.
- MARGAIN MANAUTOU, Emilio: Introducción al Estudio del Derecho -- Tributario Mexicano, 1979.
- NORIEGA, Alfonso: Lecciones de Amparo, 1980.
- NIÑO, José Antonio: La Interpretación de las Leyes, 1979.
- PALLARES, Eduardo: Diccionario Teórico y Práctico del Juicio de Amparo, 1978.
- QUINTANILLA GARCIA, Miguel Angel: Derecho de las Obligaciones, 1981.
- RODRIGUEZ RODRIGUEZ, Joaquín: Derecho Bancario, 1978.
- ROJINA VILLEGAS, Rafael: Derecho Civil Mexicano, t. I, 1982.
Derecho Civil Mexicano, t. VI, 1977.
- VILLASEÑOR ARAI, Salvador: El Acto Consentido en el Juicio ante el Tribunal Fiscal.
- ZAMORA Y VALENCIA, Miguel Angel: Contratos Civiles, 1981.

I N D I C E

	PAGINA
CAPITULO I. <u>CONCEPTOS</u>	1
1. Concepto de protesta de JOAQUIN ESCRICHE	2
2. Concepto de pago bajo protesta de MANUEL ANDREOZZI ..	2
3. Concepto de RAFAEL BIELSA	3
4. Concepto de EMILIO MARGAIN MANAUTOU	4
5. Concepto de SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA	4
CAPITULO II. <u>FINALIDAD DEL PAGO BAJO PROTESTA</u>	6
1. Doctrina	8
a) Pensamiento de JOAQUIN ESCRICHE	8
b) Pensamiento de CARLOS M. GIULIANI FONROUGE	8
c) Pensamiento de MANUEL ANDREOZZI	9
d) Pensamiento de RAFAEL BIELSA	9
e) Pensamiento de MANUEL MARIA DIEZ	10
2. Criterio de los tribunales mexicanos	12
a) Tribunal Fiscal de la Federación	12
b) Suprema Corte de Justicia de la Nación	12
3. Acto consentido. Advertencia. Introducción	14
a) Acto consentido expresamente	19
a') Consentimiento expreso	20
b') Aplicación en materia fiscal	24
a'') Aplicación en el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación	24
b'') Aplicación a nivel de juicio de amparo	25
b) Acto consentido tácitamente	28
a') Consentimiento tácito	29
b') Aplicación en materia fiscal	29

a'')	La fracción III del artículo 190 del Código Fiscal de la Federación de 1967 en el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación ...	29
b'')	Aplicación a nivel de juicio de amparo	32
a''')	Primer supuesto de consentimiento tácito	32
b''')	Segundo supuesto de consentimiento tácito	35
c)	Anulabilidad del acto consentido en materia fiscal	38
a')	Vicios del consentimiento	39
b')	La falta de capacidad	45
c')	Falta de competencia	49
d)	Criterio de los tribunales mexicanos	54
a')	Tribunal Fiscal de la Federación	54
b')	Suprema Corte de Justicia de la Nación ...	62
 CAPITULO III. <u>REGULACION DEL PAGO BAJO PROTESTA</u>		68
1.	El Código Fiscal de la Federación de 1938: el pago bajo protesta como forma de garantía	69
2.	El Código Fiscal de la Federación de 1967: el pago bajo protesta como forma de extinción	70
a)	Forma de realizarlo	71
a')	En dinero efectivo	71
b')	Constancia escrita o presentación de escrito previa o simultáneamente al pago	72
b)	Extinción del pago bajo protesta. Causas	74

a')	Decaimiento de derecho	74
b')	Como consecuencia de una resolución	75
a'')	Desechamiento de la demanda	75
b'')	Sobreseimiento	75
c'')	Resolución de fondo	77

CAPITULO IV. SITUACION EN EL NUEVO CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. ANALISIS COMPARATIVO CON EL CODIGO ANTERIOR 79

1.	Introducción. Reformas conducentes publicadas en el Diario Oficial de la Federación	80
2.	El párrafo cuarto del artículo 22 y los artículos - 124 y 202 en sus fracciones IV del nuevo Código. - La supresión del pago bajo protesta	80
a)	El pago de una contribución. Similitud y diferencia con el código anterior	81
b)	La interposición en tiempo de los medios de defensa. Similitud con el código anterior	82
a')	El nuevo alcance del vocablo "consentimiento"	83
b')	Señalamiento de un efecto legal: aplicación del artículo 21 del nuevo Código Fiscal. Diferencia con el código anterior ..	85

CAPITULO V. LA ESTRUCTURA DEL PAGO BAJO PROTESTA 89

1.	Supuesto del pago bajo protesta: la determinación de un crédito fiscal	90
2.	Elementos del pago bajo protesta	90

	PAGINA
a) Primer elemento: la entrega de dinero. Naturaleza jurídica	90
b) Segundo elemento: la manifestación de inconformidad. Naturaleza jurídica	101
3. Calificación de la supresión del pago bajo protesta. Consecuencias jurídicas	102
<u>CONCLUSIONES</u>	104
<u>BIBLIOGRAFIA</u>	106