

Universidad Nacional Autónoma  
de México.

---

FACULTAD DE DERECHO



Breve Análisis de la Evolución Histórica del  
Derecho Fiscal y sus Medios de Defensa  
a partir de la Constitución de 1917.

T E S I S

Que para obtener el Título de

LICENCIADO EN DERECHO

p r e s e n t a

Isabel Rangel Saavedra



## **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.

"BREVE ANALISIS DE LA EVOLUCION HISTORICA DEL DERECHO FISCAL  
Y SUS MEDIOS DE DEFENSA A PARTIR DE LA CONSTITUCION DE 1917"

I N D I C E

Prólogo

Pag.

C A P I T U L O   P R I M E R O

Antecedentes Históricos del Derecho Fiscal con  
Motivo del Triunfo de la Revolución de 1910.

I.	Antecedentes.....	1
II.	La Reorganización Fiscal y la Reestructuración del Sistema Mexicano.....	11
A).	El Municipio base de la Organización Fiscal.....	11
B).	Organización Económica del Sistema Mexicano.....	14
III.	Características del Sistema Hacendario y los - Cambios Efectuados por el Sistema Constitucio- nalista.....	17
IV.	Principios que deben Orientar la Reestructura- ción del Sistema Impositivo y del Desarrollo - de un Plan Hacendario de Emergencia y de las - Medidas Generales para realizarlos.....	20
A).	Principios para Reestructurar el Sistema Imposi- tivo.....	20
B).	Medidas Generales para Reestructurar el Siste- ma Impositivo Mexicano.....	23
V.	Los Aspectos Fiscales en la Constitución Mexi- cana.....	27
A).	La Fracción IV del Artículo 31 Constitucional.....	27

B).	Las Facultades Hacendarias del Congreso de la Unión.....	33
C).	La Distribución de Competencias en Materia Fiscal entre la Federación y las Entidades Federa- tivas.....	37

## CAPITULO SEGUNDO

### Evolución de los Medios de Defensa ante el Fis- co y su manifestación en la Ley Tributaria

	Introducción.....	43
VI.	El Derecho Romano Procesal Civil.....	43
VII.	El Derecho Griego.....	47
VIII.	El Derecho Azteca.....	49
IX.	El Derecho Español.....	50
X.	Ley de Justicia Fiscal.....	53
XI.	Código Fiscal de la Federación de 1938.....	65
XII.	Código Fiscal de la Federación de 1967.....	72
A).	Recurso Administrativo de Revocación.....	76
B).	Recurso de Oposición al Procedimiento Ejecutivo...80	
C).	Recurso Administrativo de Oposición de Tercero....85	
D).	Recurso Administrativo de Reclamación de Pre- ferencia.....	86
E).	Recurso Administrativo de Nulidad de Notifica- ciones.....	89
XIII.	Código Fiscal de la Federación vigente a par- tir de 1983.....	94
A).	Recurso administrativo de Revocación.....	96
B).	Recurso Administrativo de Oposición al Procedi- miento de Ejecución.....	97

C).	Recurso Administrativo de Nulidad de Notificaciones.....	99
D).	Reformas Fiscales a partir de Enero de 1988 en Materia de Recursos.....	100

### C A P I T U L O T E R C E R O

#### La Reconsideración

	Introducción.....	102
XIV.	Breves Antecedentes de la Reconsideración.....	104
XV.	La Reconsideración como posible Instancia posterior al Recurso de Revocación.....	110
XVI.	La Naturaleza Jurídica de la Reconsideración.....	119

### C A P I T U L O C U A R T O

	Conclusiones.....	128
	Bibliografía.....	131
	Citas Bibliográficas.....	136

## PROLOGO

El presente trabajo es la recopilación de diversa documentación aislada, debidamente organizada de acuerdo a su evolución histórica y cuya ambiciosa finalidad es la de informar y orientar a todo aquél que se interese en el Derecho Fiscal; y que si bién en su principio la historia, apenas despierte el interés de ilustrar el acervo cultural de cada persona; en cuanto al desenvolvimiento del procedimiento administrativo, hay que tenerle más atención, ya que se expresan los ordenamientos que contemplaban y contemplan los medios de defensa que protegen la esfera jurídica de los contribuyentes, de los actos emanados de la autoridad fiscal, situación que considero de importancia por no encontrar esos datos, que son a partir de 1917 hasta el 1o. de enero de 1988 en un solo documento.

Con ésto no quiero decir que esta proposición es la primera en su género, porque puede ser que la bibliografía utilizada haya sido muy reducida, situación que comento porque no quisiera restarle mérito a algunas obras de los innumerables tratadistas que existen, y que después de años de investigación y experiencia realizan libros de contenido incomparable, y a los cuales les tengo amplio respeto y admiración. Pero simple y sencillamente pongo de manifiesto la dedicación e interés en la elaboración del presente.

Así también quiero comentar que se trató en este postulado de innovar en la materia, al analizar la Reconsideración Administrativa, la cual pese a que se utiliza desde años atrás en el ámbito administrativo como veremos, actualmente no se ha reglamentado, exponiendo mi opinión al respecto.

Finalmente diré, que en este tema no se engloban de manera perfecta, todos los datos acontecidos día a día; pero si puedo poner al descubierto que los pasos más importantes en la emisión de las leyes en el asunto que se trata, están contenidos en éste, y que presento para la consideración del H. Jurado.

## CAPITULO PRIMERO

ANTECEDENTES HISTORICOS DEL DERECHO FISCAL CON MOTIVO DEL TRIUNFO DE LA REVOLUCION DE 1910.

I.-ANTECEDENTES- II.-LA REORGANIZACION FISCAL Y LA REESTRUCTURACION DEL SISTEMA MEXICANO- A).-EL MUNICIPIO BASE DE LA ORGANIZACION FISCAL- B).-ORGANIZACION ECONOMICA DEL SISTEMA MEXICANO- III.-CARACTERISTICAS DEL SISTEMA HACENDARIO Y LOS CAMBIOS EFECTUADOS POR EL SISTEMA CONSTITUCIONALISTA- IV.-PRINCIPIOS QUE DEBEN ORIENTAR LA REESTRUCTURACION DEL SISTEMA IMPOSITIVO Y DEL DESARROLLO DE UN PLAN HACENDARIO DE EMERGENCIA Y DE LAS MEDIDAS GENERALES PARA REALIZARLOS- A).-PRINCIPIOS PARA REESTRUCTURAR EL SISTEMA IMPOSITIVO- B).-MEDIDAS GENERALES PARA REESTRUCTURAR EL SISTEMA IMPOSITIVO- V).-LOS ASPECTOS FISCALES EN LA CONSTITUCION MEXICANA- - - A).-LA FRACCION IV DEL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL- B).-LAS FACULTADES HACENDARIAS DEL CONGRESO DE LA UNION- C).-LA DISTRIBUCION DE COMPETENCIAS EN MATERIA FISCAL ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS.

ANTECEDENTES HISTORICOS DEL DERECHO FISCAL CON  
MOTIVO DEL TRIUNFO DE LA REVOLUCION DE 1910.

I). ANTECEDENTES.

"Tenemos como uno de los principales motivos que dieron origen al movimiento revolucionario de 1910 en materia fiscal, a la expedición de varias leyes y decretos que determinaban restringir de los ayuntamientos los bienes y rentas de que disfrutaban, entre los más sobresalientes se pueden mencionar; La Ley de 26 de marzo de 1904, sobre la incorporación de los impuestos y rentas municipales a la hacienda federal; El Decreto de 2 de noviembre también de 1904 autorizando al Ejecutivo de la Unión a modificar la Ley de Ingresos Municipales, refrendada por Decreto de 11 de enero de 1909; y la Ley de 21 de octubre de 1909, sobre la aplicación de una parte del producto de los ingresos que no excedían de la mitad a las atenciones ordinarias de los ayuntamientos".(1)

En relación a lo anterior veremos en éste breve estudio que en el transcurso del tiempo la Hacienda Federal trata de resolver las situaciones mencionadas, las cuales obviamente no encontramos a principios del año de 1910, ya que la situación económica del país parecía que mejoraba notablemente y todos los signos evidentes de malestar que pre-

valecían antes de este año desaparecerían, ya que surgieron diversas fuentes de recursos que ayudaban al erario federal; mismos que en breve se señalaran:

Comenzaremos con los derechos de importación, los derechos de exportación que en ese entonces sí tenían pequeñas bajas, era como se recordará por haberse dejado de recaudar el derecho sobre el Ixtle, del cual se obtenía mucha producción; además de que en lo relativo a la exportación del oro en pasta, éste era retenido por la Comisión de Cambio y Moneda para aumentar la circulación interior de piezas de ese metal.

Por otro lado existían la Renta del Timbre y las contribuciones directas del Distrito Federal de las cuales se tenían un gran aumento en la recaudación, no así en los impuestos de carácter municipal al producirse una baja debido a la reducción del impuesto que grava la carne, bajando también la contribución sobre pulques por el aumento de su precio, pero las Camaras Federales en ese entonces buscaron el remedio a esta situación y aumentaron la cuota del impuesto a instancia del Ejecutivo Federal.

En cuanto a la producción de maíz se redujeron los derechos sobre el mismo, y se permitió la libre introducción del trigo porque eran insuficientes las cosechas para abaste

cer a toda la República, lo anterior fue en virtud del uso de la facultad que la Ordenanza General de Aduanas otorga al Ejecutivo, expidiéndose los Decretos del 8 de octubre de 1909, 21 de enero y 19 de marzo de 1910.

En ese mismo año se pretendió la existencia de diez asociaciones por la Cámara Nacional de Comercio; a través de la Ley de 12 de junio de 1908, de las cuales solamente se autorizaron a cuatro, sugiriéndose su desarrollo a fin de que todos los centros comerciales de la República estuvieran dotados de representación legal.

Asimismo ya se efectuaba un estudio por la Cámara de Diputados de la Iniciativa de Ley sobre Compañías de Seguros de Vida, la relativa a la Organización de los Servicios de Tesorería, Contabilidad y Glosa enviados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

A mediados de este mismo año la citada Secretaría realizó con un grupo de banqueros europeos un contrato de empréstito del cuatro por ciento el cual tenía por objeto la conversión de una deuda del cinco por ciento de 1899 que ya teníamos como consecuencia para México una economía de importancia en el servicio de amortización y réditos de la deuda, además de que se pagaría en el tiempo convenido para la de 1899. A partir de ese año empezó a funcionar la Tesorería de la Federación y la Dirección de Contabilidad y Glosa apoya-

dos en la Ley de 23 de mayo de 1910, y como nota diremos que también se promulgó la Ley de Seguros sobre la Vida el 25 de mayo de ese mismo año y su Reglamento.

También se autorizó a tres compañías para prestar fianzas a los empleados federales de conformidad con la Ley del 24 de mayo del año en cita; y por último el Ejecutivo vendió las acciones que poseían las compañías de Veracruz al Pacífico y de Veracruz al Itzmo, a la compañía de los Ferrocarriles Nacionales de México a fin de que todo lo relacionado con las vías de comunicación el Gobierno fuese el único accionista.

Entrando el año de 1911 y pese a los disturbios ocasionados debido a la revolución mexicana la conversión de la deuda de la que hablamos en párrafos anteriores siguió su curso ya que los productos líquidos de la parte emitida del nuevo empréstito del cuatro por ciento se dedicó a la amortización extraordinaria de la deuda del cinco por ciento con lo que ésta se reduce en su valor nominal. En este mismo año se otorgó una concesión para el establecimiento de un Banco Agrícola e Hipotecario que comenzó a funcionar en la ciudad de Hermosillo; además que se dió un auge a la Ley de Compañías de Seguros de Vida a la que nos referimos anteriormente ya que las compañías ya establecidas querían acogerse a la misma; teniendo esta Ley ahora un objetivo mas importante -- como era la protección de los intereses del público esencial

mente de la clase obrera.

Mencionaremos también que el 25 de mayo de 1911 el General Porfirio Díaz renunció a la Presidencia de la República y Don Francisco León de la Barra, por ministerio de Ley fue designado presidente interino siendo éste en ese entonces el Secretario de Relaciones Exteriores.

Pese a las condiciones anormales por las que atravesó el país las rentas federales no disminuyeron, se acrecentaron los ingresos, aumentando la renta de aduanas y los productos de la Dirección General de Rentas y Tráfico de las líneas ferrocarrileras nacionales, recuperando su curso normal.

También como consecuencia de la ya citada revolución mexicana, fue que se autorizó al Ejecutivo disponer de las reservas del tesoro a fin de cubrir los gastos de guerra y con el objeto de activar los trabajos del licenciamiento de las tropas insurgentes y llevar a cabo la pacificación del país, se tuvo que disponer de dinero para solventar las reclamaciones de muchas gentes que fueron dañadas en sus propiedades por la guerra que en el año de 1912 aún no se había pagado ninguna, pese a las reclamaciones ya resueltas por la Secretaría de Hacienda ya que el Congreso apenas tomaría medidas de carácter financiero para satisfacer esa responsabilidad, así como para pagar parte de los sueldos de los solda

dos federales ya que en ese momento ganaban más de lo que se había fijado en el presupuesto vigente: por otro lado se tuvieron que reintegrar las fuerzas rurales para velar por la seguridad pública y reintegrar a varios estados de la República los gastos hechos por sus propios fondos en auxilio -- del Gobierno Federal con motivo de la revolución. Todos estos gastos como se manifestó en líneas anteriores serían cubiertos con las reservas del tesoro público, encomendándole al Ejecutivo la responsabilidad de su restitución mediante una Ley que le autorice crear una deuda especial". (2)

En cuanto a los asuntos de carácter administrativo se tuvo, que la hacienda siguió normal en base a concesiones pendientes para el establecimiento de bancos nuevos. Algunas aduanas clausuradas con motivo de la citada revolución volvieron al tráfico y la paridad en los cambios internacionales se mantuvo.

"A este último fin se autorizó a la Comisión de -- Cambio y Moneda, abriera créditos en el extranjero a plazo corto... los fondos provenientes de esas operaciones financieras se depositarán en poder de la mayoría de las instituciones bancarias de la república y en algunas del extranjero..."(3) logrando sin intereses y sin costo alguno para la nación, mantener la estabilidad de los cambios internacionales.

Para fines de este año los derechos de importación y la renta del timbre disminuyeron un poco más de dos millones al periodo de 1910-1911.

A partir del 2 de noviembre de 1911 se declaró Presidente Constitucional a Don Francisco I. Madero y para el año de 1912 ya se notaban varios cambios con el movimiento de las rentas federales, esto es porque la renta de aduanas disminuyó cerca de cinco millones de pesos, adjudicando esta situación a la celebración del Centenario de la Independencia, pero se consideraba que no tenía mucha importancia para el porvenir económico de la República porque se supone que esta baja ya se había previsto y el rendimiento de las aduanas seguía su curso.

En este año se conoció que la renta del timbre tuvo una disminución menos favorable que la descrita anteriormente y la Dirección de Rentas del Distrito Federal tuvo una ligera mejoría; llegándose así a la idea optimista de cubrir los gastos ordinarios de carácter normal del año de 1911-1912. El Presidente Don Francisco I. Madero volvió al pensamiento del Lic. León de la Barra, de crear nuevas fuentes de ingresos para hacer frente a los gastos extraordinarios de los que hablamos como por ejemplo, de la creación de nuevos cuerpos rurales, implantando nuevos impuestos que se propondrían en no gravar artículos de primera necesidad.

"En el transcurso de este año y entre otras actividades se denota que no se perdió la confianza en este país - puesto que se desarrolló el crédito bancario al existir varias peticiones concesionarias a la Secretaría de Hacienda - estableciéndose el Banco Español refaccionario en Puebla, y por establecerse un banco de emisión en Baja California; también la Secretaría de referencia convino con la caja de préstamos para llevar a cabo obras de irrigación y fomento de la agricultura para un mejor desarrollo agrícola del país y la posible solución de nuestros problemas agrarios, en ese entonces nuestra moneda aún no tenía cambio alguno en especial tratando de mantenerle su valor".(4)

"Por otro lado se establecieron nuevas rutas para transporte de correspondencia, cuyos servicios en las oficinas de correos estaban bajo el dominio del gobierno general (al ocupar las fuerzas federales de la plaza de Chihuahua)".(5)

"Entre lo que acontecía en ese año también es la existencia de estaciones telegráficas para conectar a San Lázaro con el edificio de la Secretaría en donde después se establecerían las oficinas de la Dirección del ramo; nueve estaciones radiotelegráficas para comunicar tanto en la República, como por ejemplo en Veracruz y Campeche, en el extranjero en Florida y el Istmo de Panamá, esta reconstrucción también se originó por los disturbios habidos en el país y en consecuencia los actos de vandalismo".(6) pero se tenía -

el aliciente que pese a los trastornos del orden público las rentas federales no sufrieron una disminución de importancia. Y volviendo de nueva cuenta a la renta del timbre y de aduanas siguieron en este año sufriendo bajas pero con los productos de las contribuciones directas y de los impuestos de carácter municipal añadidos a los aumentos habidos en otros impuestos y aprovechamientos federales, como por ejemplo el Ferrocarril Nacional de Tehuantepec, compensaron la disminución en las rentas mencionadas; haciendo suponer con esta situación que lo que prevalecía en el país era el aumento de los ingresos y la poca salida de egresos hecho que al parecer fue beneficio para el país, hacia que nos endeudáramos con contratos de empréstitos celebrados en el extranjero para lo cual lo más lógico era que se pagara el plazo que fuera por la reserva del tesoro teniendo como objetivo de que se utilizara el producto del préstamo para los gastos de guerra y compras de armamento y tal vez posteriormente para la pacificación del país.

Pese a todo en ese entonces no se detuvo nuestro progreso comercial ya que tanto el valor de nuestras exportaciones, importaciones y la producción de metales preciosos se elevó habiendo todavía una solidez económica que ahora no disfrutamos; y que asimismo hacía que los tipos de cambio se mantuvieran a la paridad monetaria y los valores públicos se cotizaran en el extranjero.

"De los años de 1913 a 1916 Victoriano Huerta se -  
apoderó de la Presidencia de la República con el título de -  
Presidente Interino ya que asesinó a Don Francisco I. Madero  
y al Lic. Pinosuarez asaltando el Poder Ejecutivo el 18 de--  
febrero de 1913, en este año se conoció un poco del estado -  
que guardaba la Hacienda Pública debido a una serie de mensa-  
jes que emitió, analizando un poco el primero de fecha 16 de  
septiembre de 1913 en el que demostraba una situación compro-  
metedora económicamente para el país ya que pese a que habla-  
ba de la firmeza de la renta del timbre, de aduanas y del --  
Distrito Federal, existía una alza en el impuesto del pulque  
conforme a la Ley de Ingresos vigente, aumento la contribu-  
ción predial y los productos de mercado, por lo que se tenía  
que los recursos ordinarios no bastaban para cubrir los gas-  
tos normales del presupuesto; en esos mensajes se nota que -  
no importaba de donde pero había que cubrir el déficit ya --  
sea con las reservas del tesoro o con el producto de los em-  
préstitos, llegando al grado de pedir a los estados dinero,-  
también sugirió el aumento a la tarifa de aduanas al Congre-  
so de la Unión pidiendo una autorización para reformarla ya-  
que señalaba que no solo sería para el interés fiscal sino--  
para el Comercio y la Industria Nacional. Por otro lado res-  
pecto de la deuda interior señalaba la conveniencia de auto-  
rizar al Gobierno para pedir un empréstito en el exterior, -  
debiéndose pagar en moneda extranjera a criterio del Congre-  
so, haciendo hincapié que se encontró con el problema de que

la Hacienda Pública tenía dificultades respecto de los cambios del exterior".(7)

De lo anterior se desprende que no daba soluciones frente a los problemas del país, si es que eran tan graves o tal vez ocasionados por su usurpación, delegando toda responsabilidad en lo que llamaba el Gobierno o el Congreso; pero notándose su falta de decisión.

Hasta 1916 vemos brevemente como evolucionó nuestro país desde un poco antes de la Revolución Mexicana, y podemos decir que pese a nuestro movimiento revolucionario, el país siguió adelante tanto en el aspecto económico, social y político, aunque con las bajas antes descritas y teniendo como punto final la usurpación de Victoriano Huerta. Al hablar de un punto final no quiero decir que hablaremos solo hasta este momento de la historia, sino que también recorreremos un poco más a partir del año de 1917, analizando al país como estado, en donde intervienen pueblo y gobierno para tratar de reestructurarlo.

## II. LA REORGANIZACION FISCAL Y LA REESTRUCTURACION DEL SISTEMA MEXICANO.

### A). EL MUNICIPIO BASE DE LA ORGANIZACION FISCAL.

En base a los antecedentes históricos anteriormente señalados, conocemos que las primeras medidas que los re-

volucionarios tomaron en cuenta, fue restituir a los ayuntamientos lo que se les había quitado, tal y como lo aprueba el Decreto del C. Presidente Provisional de 29 de diciembre de 1914, publicado el 11 de enero de 1915, derogando la Ley de 25 de marzo de 1903, en el que se expresa:

"...la libertad municipal es la base de la democracia, quizás el primero de la revolución triunfante ha sido la restitución de la libertad de los municipios y con ella de los bienes y rentas propios de las mismas corporaciones, por lo que se deroga la Ley de 25 de marzo de 1903 y se restituyen a los Ayuntamientos del Valle de México los bienes propios, impuestos y rentas de que disfrutaban antes de la vigencia de la ley referida".(8)

Posteriormente en el Decreto del 4 de septiembre de 1916 el primer Jefe del Ejército Constitucionalista confirmó y decretó la restitución a los Ayuntamientos del Distrito Federal de los ramos, bienes y caudales que les pertenecían, entregando su proyecto de constitución al Congreso Constituyente de Querétaro en el que se señalaba:

"El Municipio independientemente que es sin disputa una de las grandes conquistas de la revolución, como que es la base del gobierno libre, conquista que no solo dará libertad política a la vida municipal, sino que también le dará independencia económica de todas sus necesidades, sustentándose así a la veracidad insuciable que de ordinario --

han demostrado los gobernadores y una buena ley electoral -- que tenga estos completamente alejados del voto público y -- que castiguen con toda severidad toda tentativa para violarlo, establecerá el poder sobre bases nacionales que le permitirá cumplir con su cometido de una manera bastante aceptable"(9); a esta exposición correspondía la redacción del artículo 115 de la Constitución, estableciendo como base de la división territorial y de la organización política de los Estados, al Municipio Libre.

Respecto de este punto es importante resaltar que en las discusiones del Constituyente de 1917, se planteo el problema de la autonomía municipal y se llegó a la conclusión de que el Municipio debía tener libertad de disposición de su hacienda, pero el Congreso local determinaría los ingresos que la integran; actualmente el Municipio es la estructura política-administrativa fundamental de cada entidad federativa sin embargo algunas teorías los estudian como un elemento adherido a la organización federal. También es importante hacer notar que en el Diario de los Debates relativo a la Constitución de 1917, aparecen tratados solo del patrimonio o ingresos con que deberían contar los ayuntamientos, puesto que a este ramo se presto mayor atención, sin embargo actualmente sabemos que para conocer de los ingresos municipales se establece que lo harán las legislaturas locales; de lo que se infiere que su autonomía está restringida.

Otra de las reestructuraciones de los Constituyentes fue la censura de la Ley del Timbre pidiéndose su derogación.

#### B). ORGANIZACION ECONOMICA DEL SISTEMA MEXICANO.

El Gobierno Federal instituido organizó su atención en las finanzas públicas pese a que el país no estaba totalmente pacificado; invitando a algunos especialistas norteamericanos a estudiar el problema fiscal mexicano, como el Doctor Henry D. Chamdely. El cual señalaba que: "Para resolver la reforma impositiva se deben considerar tres puntos de vista: El Administrativo cuyo éxito es la simplicidad; El Político siendo la clave de la armonía; y la Economía cuya base es la equidad; de los cuales adolece el sistema mexicano.

También agrega que un defecto fundamental del antiguo sistema era la multiplicidad de impuestos los cuales generalmente están mal combinados, afectando gravemente los cánones de eficiencia y la economía; y nos pone como ejemplo; cuando con la revolución francesa se eliminaron múltiples impuestos medievales y se simplificaron, situación que comenta debe pasar en México a través de fuentes escogidas cuidadosamente, y que para cualquier proyecto de reforma en este país se deben estudiar las causas y límites del desarrollo de los

impuestos federales debido al crecimiento del Gobierno Central como ha acontecido y el empleo de la administración federal en relación con los ingresos de cada entidad federativa, llegando a la conclusión de que se entiende por reforma impositiva política, el arreglo de las controversias entre las diferentes jurisdicciones impositivas".(10)

Sin embargo pese a lo anterior el factor mas significativo es el económico, que por su simple denominación desprendemos que es el mas real del movimiento democrático y -- que se ha manifestado en el siglo pasado como el cambio en las clases de impuestos al consumo; la modificación en los principios de los impuestos sobre los negocios y el mejoramiento de los métodos de tributación a la propiedad y a la renta.

El dato distintivo de los antiguos regímenes fue incrementar los impuestos en las clases bajas; pero de acuerdo a la reforma impositiva, lo primero que se hizo en Francia cuando su revolución, fue abolir los impuestos sobre la sal y artículos de primera necesidad; otro ejemplo es el del Gobierno Norteamericano cuando sucedió a la administración española en Cuba aboliendo los impuestos de consumo, mismos que actualmente existen en varios gobiernos democráticos, pero seleccionando artículos de mucho consumo suntuarios y no civos como el whisky y el tabaco, estableciendo altos impuestos sobre estos. Por último en lo que a este punto se refie-

re manifiesta dos cambios ocurridos en el siglo pasado en la forma de tributación al comercio, que son, substituir los impuestos sobre las operaciones del negocio; y en segundo lugar substituir el impuesto sobre ingresos brutos del negocio por otro sobre los ingresos netos de la empresa; el primer aspecto lo encontramos en el periodo inicial de la historia fiscal de Inglaterra y Francia; la segunda en Estados Unidos y otros países; pero para que acontezca lo anterior debe haber un cierto grado de desarrollo económico y eficiencia administrativa.

Un último aspecto para llegar a la justicia democrática en la imposición es la reforma a la tributación de propiedad y la renta misma que en México comenta, es probable que la tierra sea reservada para fines de imposición estatal y local.

Pero la reforma tributaria en este caso es la creación de impuestos sobre la renta tanto al personal como el de las empresas o negocios, debiendo existir como siempre un cierto grado de desenvolvimiento económico y administrativo, y que ya existe en México como impuesto federal y que significa que este país al seleccionar sus rentas se ha enlistado en las filas de la democracia.

### III. CARACTERISTICAS DEL SISTEMA HACENDARIO Y LOS CAMBIOS EFECTUADOS POR EL SISTEMA CONSTITUCIONALISTA.

El sistema hacendario vigente en el régimen de Porfirio Díaz tenía ventajas tanto en su administración como en el desarrollo industrial del país, pero también existía inequidad en la distribución de la carga impositiva, tal vez debido a que en ese entonces era un país nuevo, o llenar el vacío de la distribución de la carga impositiva, o la necesidad de establecer impuestos que fuesen fácilmente recaudados que afectaban muy desigualmente. Pero el Gobierno Constitucionalista modificó ese sistema impositivo a través de diversas reformas, aunque no dejando de tener características de aquél; así las principales de nuestro sistema hacendario son incluyendo el federal y el de los estados:

"Gran parte de la riqueza del país está gravada o desgravada por completo (aunque existen concesiones).

La mayoría de la riqueza productora del país está controlada por no residentes o extranjeros y escapa a la parte que en justicia le corresponde en la carga estatal y nacional.

La riqueza del país está en pocas manos y los impuestos recaen en las clases bajas.

( aunque ahora se quiere establecer el principio de que pague más el que gane más)

El consumo directo o indirecto es la base impositiva más común a diferencia de la propiedad y la renta.

De los impuestos al consumo una pequeña porción recae en los artículos nocivos, y la más pesada recae en los artículos necesarios.

Tomar como base los ingresos brutos para gravar a las empresas colectivas.

Ya se seleccionan los impuestos que deberán pagarlos contribuyentes, teniendo conocimiento del rendimiento o repercusión que ocasionen; lo cual existía anteriormente al fijar variados impuestos sin atender a la productividad de los mismos.

Con excepción de las limitaciones Constitucionales reservadas al Gobierno Federal, parecen no existir otras restricciones relativas a las fuentes de ingresos federales y estatales.

No obstante la tradición de la llamadas industrias nacionales que generalmente se reservan a las naciones, y son las industrias cuyas actividades no tienen fronteras que

se encierran dentro de ningún estado, sino que se extienden a varias entidades de la Nación.

El otorgamiento de concesiones de exención de impuestos por el Gobierno Federal a algunas de las ramas más importantes de la industria nacional.

La desigualdad existente por la amplitud en el poder discrecional de los funcionarios fiscales.

No hay un impuesto general sobre la propiedad individual en México. las altas rentas derivadas de la propiedad intangible individual poseída por las clases media altas y altas, residentes o no. es pesadamente gravada, directa o indirectamente por los Gobiernos Estatales o por el federal (11).

Entre los principales cambios del gobierno constitucionalista, fue precisamente incrementar los impuestos al consumo de artículos nocivos, e impuestos nuevos para gravar artículos de lujo, elevando así mismo las cuotas de las contribuciones federales; se extendió el sistema de impuestos de exportación, siendo una de las principales divisiones del sistema hacendario; los impuestos sobre los ingresos brutos de las empresas también se elevaron; el aumento de los ingresos para fines federales como estatales de los recursos naturales explotados y de los no explotados; los gobiernos de --

Estos comenzaron a elaborar impuestos progresivos --- sobre las tierras.

(Actualmente podemos mencionar que las contribuciones de mejoras que anteriormente se consideraban como contribuciones especiales, las aportaciones de seguridad social (derechos y aprovechamientos).

De lo anterior podemos decir que nuestro país hasta ese entonces evolucionó considerablemente tanto económica- mente, como administrativamente al ya elegir cuidadosamente - las cargas impositivas para los contribuyentes, dándole un - giro importante para ya no relacionarlo con el antiguo regí- men de Porfirio Díaz.

#### IV. PRINCIPIOS QUE DEBEN ORIENTAR LA REESTRUCTURA- CION DEL SISTEMA IMPOSITIVO Y DEL DESARROLLO DE UN PLAN HACENDARIO DE EMERGENCIA Y DE LAS MEDI- DAS GENERALES PARA REALIZARLOS.

##### A). PRINCIPIOS PARA REESTRUCTURAR EL SISTEMA IMPOSITIVO.

Se consideró que para reestructurar el sistema ha-  
cendario, se debe transferir la carga impositiva a otras ba-  
ses de tributación que no sean las de consumo necesario, ya-  
que como apuntamos en líneas anteriores estas recaen general

mente en las clases bajas; aunque sabemos que en nuestros días precisamente esos artículos con el transcurso del tiempo suben mas de precio debido a la inflación, aunado a los bajos salarios que percibe la clase obrera, además del desempleo ya sea por la falta de preparación o de las fuentes de trabajo; aunque ultimamente hemos observado el despido de los trabajadores de acuerdo a las políticas del presente régimen.

Otra situación que se consideró y se reinsertó es aumentar los impuestos de los artículos nocivos que mencionamos anteriormente, la cual se ha llevado aunque en poca proporción en cuanto al aumento del precio del tabaco.

Por otro lado también se pensó en que cada estado sea explotado según la riqueza individual del mismo, dándole el auge debido a cada productividad, y no basar la economía del país en un solo recurso natural; claro que no todo se podía hacer ya que éramos y todavía somos un país en vías de desarrollo faltándonos recursos económicos y tal vez un debido proceso administrativo para poder llevarlo a cabo; sin embargo podemos agregar que actualmente nuestros gobernantes se han empeñado en endeudar al país, en lugar de hacer conciencia nacional en la fuerza de trabajo, no sabiendo con certeza inclusive adonde va ese dinero.

Así también para una eficaz reestructuración se --

pensó en gravar los productos considerando si es bruto o neto, lo cual daría lugar a que los productos sobre la producción deban recaer sobre el producto obtenido (supuesto que se supone pasa a nuestros días al ya estar incluido el Impuesto al Valor Agregado casi en todos los artículos); y al gravar grandes acumulaciones de riqueza deben distinguirse entre los que producen cuantiosas rentas, a las personas y las grandes propiedades productivas que son necesarias para el desarrollo nacional; asimismo cuando se gravan las empresas colectivas distinguiéndolas de las de los individuos, es preciso decir que la sola magnitud de la inversión social no necesariamente es capacidad contributiva; lo cual da lugar a que unas empresas podrán soportar la carga impositiva y otras no.

A todo lo anterior podemos agregar que lo ya citado, también lo sufren los estados pero a otro nivel, y es debido a que la mayoría de las fuentes productoras de ingresos las retienen y las retiene el Gobierno Central, y esto sucede casi en todos los países, evitando así que cada entidad reciba los debidos servicios sociales ya que no se les permite incrementar sus gastos anuales.

Lo que se quiere expresar con esto, es que si bien es factible que el Gobierno recaude sus impuestos, porque es hasta cierto punto lógico que él tenga el control sobre sus

fuentes de ingresos; también lo es que de lo que se recaudase otorgue a los gobiernos municipales y estatales una participación justa.

También surgió en ese entonces la necesidad de simplificar el sistema hacendario, ya que los innumerables impuestos federales constituían un obstáculo a los negocios y en muchos casos oprimían a las pequeñas empresas, aboliendo como consecuencia los 102 gravámenes del llamado Impuesto General del Timbre, otra fue la relativa a la contribución federal ya que ésta se determinaba según los gastos, perjudicando así a la colectividad progresiva y no daba lugar a que hubiera obras educativas y sanitarias, aunque en ese aspecto si hemos avanzado considerablemente ya que ahora existen grandes organismos tanto educativos como de salud.

#### B). MEDIDAS GENERALES PARA REESTRUCTURAR EL SISTEMA IMPOSITIVO MEXICANO.

Siguiendo el orden de ideas del inciso que precede en ese entonces se pensaba que si la contribución federal iba a conservar el gobierno, éste debía tomar las medidas para persuadir a los estados de igualar la carga entre las diversas clases, y esto se podría hacer:

- Distribuyendo la carga en el Distrito Federal como ejemplo a los estados.

- Y ciertos impuestos locales debían ser exceptuados de las contribuciones federales como los impuestos de capacitación, ventas sobre herencias inferiores a mil pesos y contribuciones especiales, locales para escuelas, mejoras materiales etc.

Otro aspecto fue la imposición de las exportaciones, teniendo que estudiar cuidadosamente en ese entonces -- las circunstancias locales, problemas de transporte y precios vigentes, para poder llevarlo a cabo y tomarlo como una medida de emergencia.

Otra medida que se sugiría se debía tomar, era suprimir el impuesto general sobre utilidades ya que sus condiciones generaban injusticias porque este impuesto pasaba por alto las diferencias en los costos de producción las grandes fluctuaciones, diferencias en las ganancias netas etc; produciendo dos consecuencias:

- Que las pequeñas propiedades y demás industrias con corto superávit están altamente sobre-gravadas; o

- Las ricas empresas mercantiles, con gran superávit, rinden bajos ingresos como consecuencia que el gobierno estaba desalentando el desarrollo de las industrias establecidas y por establecerse, y perder una parte de sus ingresos sugiriéndose en consecuencia un impuesto graduado sobre ingresos brutos con cuota baja; que consideró importante por su mecanismo.

"Las cuotas graduadas variarían según el porcentaje de ingresos brutos o de acuerdo con el porcentaje de ingresos netos en el capital, determinándose este porcentaje mediante el empleo de costo-tipo en relación con los precios medios del mercado en cada uno de los varios grupos de industrias.

Como precaución en los casos en que con la aplicación de los costos-tipo podría incurrirse en injusticias, podría adoptarse un plan obtativo en el que se permitiera al contribuyente presentar una declaración juramentada de sus ingresos netos y, en caso de aceptación de la misma por el departamento de ingresos, ajustar el impuesto graduado sobre ingresos brutos a dicha declaración, o en vez de ésto pagar sobre ella el impuesto sobre ingresos netos conforme a una tarifa ya establecida.

Tratándose de alguna clase de impuestos colectivos podría ser prudente complementar un impuesto bajo, sobre ingresos brutos, con uno combinado sobre el plan graduado sobre ingresos netos; este plan podría ser introducido con una base compensatoria de tal manera que, si el contribuyente informara falsamente sobre su inversión del capital, la reducción obtenida en su impuesto podría aumentar automáticamente su carga impositiva aplicando la tarifa graduada, y a la inversa, si falseara su registro de la razón entre ingresos netos y capital, automáticamente le aumentaría el impuesto so-

bre el capital, la cuota de este último podría ser baja y a pesar de ello muy productiva".(12)

Otro aspecto fue el impuesto sobre la renta personal, el cual el gobierno federal gravaba a través del impuesto del timbre, y varios de los estados gravaban parte de las rentas mediante los impuestos sobre salarios y sobre profesiones, considerándose injusto porque los ingresos en México son en su mayor parte o muy bajos o relativamente altos, por lo que no tenía razón de ser.

No obstante no se descartaba la posibilidad de que se podía establecer este impuesto, cuyas características apuntaban, era que iba a ser determinado por el gobierno federal y tal vez parte de su producto se entregaría a los estados, y los métodos de retención y de información en la fuente de aplicación en todo lo posible.

Un impuesto más fue el sucesorio cuyas tarifas estaban graduadas de acuerdo al parentesco consanguíneo del cual no se obtenía un máximo de ingresos, aunque se recaudaba a un bajo costo, ocasionando problemas para su administración; pero se propugnaba por un mejor impuesto federal.

Por último se consideró la expansión de los impuestos sobre consumo nocivo, tanto a través de gravámenes a la importación como internos, y con lo cual se producirían dos efectos:

- La disminución en el consumo de los artículos -- gravados; y
- Un importante aumento en el rendimiento total de estas fuentes.

#### V- LOS ASPECTOS FISCALES EN LA CONSTITUCION MEXICANA.

Por lo que se refiere a este aspecto tenemos que -- considerarlo el de mayor importancia porque desde los ini -- cios de nuestra Constitución se establece la obligación de -- que todos los mexicanos contribuyamos en diferentes campos, como por ejemplo: los servicios que obtengamos de los bienes de la federación ya sea como estado o particular así como -- los diferentes impuestos que tengan que pagar las personas -- físicas y las morales que se encuentren en los supuestos ju -- rídicos o de hecho previstos en las leyes fiscales; y por -- otro lado la facultad del Congreso para imponerlas, y de las autoridades administrativas para sancionarlas.

#### A) LA FRACCION IV DEL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL.

Como se dijo anteriormente uno de los supuestos -- más importantes de nuestra Carta Magna es el hecho de que to -- dos los mexicanos estamos obligados a contribuir para los -- gastos públicos, de la Federación, Estados y Municipios en -- que residamos, de la manera proporcional y equitativa que --

dispongan las leyes, establecida en el artículo citado al rubro de este inciso. sin embargo podemos notar que la Constitución es omisa al referirse solo a los mexicanos ya que debió referirse también a los extranjeros, pero éste no es el único precepto normativo que lleva implícito tal obligación, así como tampoco quiere decir que los extranjeros están exentos del pago de las contribuciones; por lo que en éste último caso encontramos que el artículo 32 de la Ley de Nacionalidad y Naturalización, determina la obligación de los extranjeros, personas físicas y morales al pago de contribuciones ordinarias y extraordinarias. Y asimismo en las leyes de ámbito fiscal encontramos que en el artículo 10, de la Ley del Impuesto sobre la Renta se consigna de manera general la obligación de contribuir al pago por este concepto, señalando en su fracción I, que lo harán: "Los residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea su ubicación, de la fuente de riqueza de donde procedan; en su fracción II, los residentes en el extranjero que tengan su establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles al mismo; y por último en su fracción III, los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, estos ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento". Así, este precepto está íntimamente relacionado con el artículo 90, del Código Fiscal de la Federación.

ración vigente, en cuanto a quiénes se consideran residentes en territorio nacional, considerándose en cuanto a personas físicas: a) Las que establezcan su casa habitación en México salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país; b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo aún cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) antes referido; y en cuanto a las personas morales, las que hayan establecido en México la administración principal del negocio.

Anteriormente el Código aludido pero de 1980, era más explícito en cuanto a la obligación de los extranjeros de contribuir, ya que disponía que: "Sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al fisco"(14). Pero actualmente como ya observamos, esta situación está contemplada de una manera más general.

Otra ley tributaria es la del Impuesto al Valor Agregado, al señalar también que están sujetas al pago de este impuesto las personas físicas y morales que realicen actos o actividades como: enagenación de bienes, prestación de

servicios independientes, otorguen el uso temporal de bienes e importan bienes y servicios en territorio nacional.

Por consiguiente si tanto los mexicanos como los extranjeros en nuestra legislación gozan de derechos, deben encontrarse al mismo nivel para sus obligaciones públicas, y entre ellas las del pago de sus impuestos.

Haciendo un poco de historia cabe señalar que ésta situación no acontecía en la antigüedad puesto que precisamente: "Los extranjeros en Grecia eran los únicos con el deber de la carga impositiva; por ejemplo encontramos tanto a los Matecos como los Libertos por estar domiciliados ahí"(15)

Volviendo a nuestro orden de ideas actualmente de la lectura del artículo 31 Constitucional observamos que consta de varios elementos: "el de contribuir con los gastos públicos, los cuales tendríamos que entender que son los que realiza el Estado, siendo los que efectúa en sus funciones de autoridad para satisfacer una necesidad colectiva a las funciones o servicios públicos; lo cual significa que una vez que se ha obtenido el ingreso de las contribuciones de los particulares el Estado debe proceder a su inversión por lo que requiere de cálculos y provisiones sujetas a un programa determinado que partiendo de los ingresos con que cuenta, prevea las necesidades a satisfacer; situación que con-

templa el artículo 126 Constitucional al disponer que: "no podrá hacerse pago alguno que no esté contemplado en el presupuesto o determinado por ley posterior".(16)

De lo anterior podemos enunciar dos conceptos de gasto público, para tener una mejor visión del mismo; uno sustentado por Ernesto Flores Zavala y el otro por La Suprema Corte de Justicia de la Nación; el primero señala: "Por gasto público debe entenderse todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad legal"(17), y el segundo: "Los gastos públicos están previstos en el presupuesto de egresos, y los impuestos para cubrir esos gastos en el de ingresos, de modo que la prueba de que una contribución no está destinada a cubrir gastos, necesariamente debe encontrarse o en la ley que los establece o en el presupuesto de egresos"(18).

Otro elemento de este supuesto es el del que las contribuciones están destinadas al financiamiento de la federación, estados y municipios de residencia de los contribuyentes; y tal parece que las legislaturas locales solo establecen impuestos estatales y municipales, pero estos niveles se financian a través de los impuestos indirectos los cuales recaen en los que consuman bienes y servicios en un lugar diferente al en que estén domiciliados.

Otro requisito es la proporcionalidad y equidad de los impuestos de los cuales brevemente diremos que no existe tal, haciendo caso omiso del principio del beneficio en materia fiscal, sostenido en el capitalismo clásico y cuya principal idea era que de acuerdo con las prestaciones de los contribuyentes debe ser la carga impositiva, aunque se ha querido poner en práctica el hecho de que depende del ingreso de las personas, así contribuirán, pero son situaciones que no se han podido emprender desde 1924 en que fue instituido el impuesto sobre la renta como impuesto ordinario al seguir teniendo éste una progresividad de la imposición del ingreso, aunado probablemente a cuestiones políticas y sociales.

Finalmente encontramos el elemento de que las contribuciones estén contenidas en la Ley siguiendo el principio de legalidad, del cual sin embargo existe una salvedad, siendo la determinada en el artículo 29 Constitucional al establecerse que el Ejecutivo Federal podrá imponer gravámenes en estado de emergencia, y una vez terminado regresaremos al principio citado. Otra excepción es la consignada en el segundo párrafo del artículo 151 de la Carta Magna, el cual dice: El ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso y para crear otras; así la Constitución Federal otorga al Ejecutivo facultades para modificar uno de los ele

mentos de los impuestos, lo cual en el resto de los gravámenes solo puede llevarse a cabo mediante ley.

### B)-LAS FACULTADES HACENDARIAS DEL CONGRESO DE LA UNION.

Las erogaciones de la Federación al igual que los ingresos se encuentran sujetos al principio de legalidad, -- por ser examinada, discutida y aprobada por la Cámara de Diputados, situación que como es bien sabida está estipulada en la Constitución y en el presupuesto de egresos que es la norma en donde se contiene la mayor parte de los gastos públicos que se realizan.

Como antecedente del presupuesto de egresos encontramos a la ley orgánica del presupuesto de la federación del 28 de mayo de 1928, la que se define en su artículo 30 que se considera como presupuesto de la nación: "El conjunto de documentos preparados por el Ejecutivo para presentar al Congreso de la Unión el programa hacendario y de trabajos -- que se propone llevar al cabo dentro de un año fiscal en forma de previsiones de gastos y estimaciones de ingresos suficientes para cubrir aquellas".(19)

Pero la anterior definición es inexacta porque el principio le atribuye el carácter de presupuesto a lo que -- primero es un proyecto incluyendo también ingresos, cuando --

solo debe de tener egresos, además de que no es necesario que se lleve al Congreso, cuando solo debe ser aprobado por la Cámara de Diputados.

Por estas razones Gabino Fraga nos dice que existe una definición más acertada en el "Instructivo para la formación del presupuesto que regirá en el ejercicio fiscal de 1931", que fue originado en cumplimiento al artículo 21 de la ley referida, y que señala: "Se considerará como presupuesto de egresos el conjunto ordenado de autorizaciones expedidas por la Cámara de Diputados a iniciativa del Ejecutivo, para expresar en numerario las actividades oficiales o obras y servicios públicos a cargo del Gobierno Federal durante el periodo de un año a partir del primero de enero".(20)

De lo anterior debemos definir la separación que existe entre la iniciativa y el presupuesto mismo y de nueva cuenta el maestro en cita nos señala lo siguiente: "De la propia definición se infiere que el proyecto del presupuesto que se formule debe corresponder a un programa de actividades previamente determinadas cuyo cumplimiento debe hacerse en forma sistemática durante el ejercicio fiscal, sin abandonar en un solo momento los lineamientos fundamentales, por que si el presupuesto se considera como la expresión numérica de dicho programa, la iniciación de un servicio o trabajo cualquiera que sea su naturaleza no incluida en dicho pro---

grama, deberá producir la necesaria alteración de las cifras presupuestales...". (21)

Al tener una visión más clara de lo que es el gasto público señalado en el inciso anterior de la presente investigación y del presupuesto de egresos antes referido, ya podemos entrar en materia en cuanto a lo que determina el artículo 74 de la Constitución, que expresa las facultades con contenido tributario exclusivas de la Cámara de Diputados en materia hacendaria, que en su fracción IV dice: "examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la Federación y el del Departamento del Distrito Federal, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio deben decretarse para cubrirlos, así como revisar la cuenta pública del año anterior" (22). De este precepto deducimos la presencia de dos principios en materia fiscal como son: El Principio de Unidad ( que se refiere a que el presupuesto debe elaborarse en un solo documento, lo que relacionamos una vez más con el artículo 126 Constitucional ya comentado, por el hecho de que no podrá hacerse pago alguno que no este comprendido en el presupuesto); y el principio de anualidad ( el que deberá tener el estado en un año fiscal).

Cabe agregar que Felipe Tena Ramírez, estudiando el porqué de la discusión originaria de las contribuciones o impuestos en la Cámara de Diputados expone:

"Ante todo debe asentarse la regla general de que el conocimiento de un asunto puede comenzar indiferentemente en cualquiera de las dos Camaras puesto que ambas tienen la misma competencia, lo dice el inciso 'h' del artículo 72: "La formación de leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Camaras", pero esta regla general dice, tiene sus excepciones, que consigna el propio inciso: " Con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Camara de Diputados". Aduciendo a esto último que, "Las contribuciones de dinero y de sangre afectan más directamente al pueblo que a las entidades federativas como tales; de ahí que deba conocer de dichas contribuciones la Camara Genúinamente popular antes, que la que representa a los estados, a fin de que si la Camara de Diputados desecha el proyecto no puede volver a presentarse en las sesiones del año como lo dispone el inciso 'g' del mismo artículo"(23).

De lo antes dicho podemos comentar que lo que expuso Tena Ramírez fue más que nada una reflexión del porque el presupuesto de egresos se origina en la Camara de Diputados, considerandose acorde y logico su pensamiento y nos hace meditar sobre su reflexión.

La misma fracción en párrafos subsecuentes contie-

ne otras disposiciones importantes en esta materia como la obligación del Ejecutivo Federal de presentar a las cámaras las iniciativas de leyes de ingresos y los proyectos de presupuesto, a más tardar el último día del mes de noviembre; también la de comparecer el Secretario de despacho correspondiente (cabe hacer notar que fue a raíz de la emisión de la Ley Orgánica de la Administración Pública en 1976 esta responsabilidad que está a cargo tanto del Secretario de Hacienda y Crédito Público como del de Programación y Presupuesto) por otro lado también se habla de las partidas secretas, de las que solo habrá las que se consideren necesarias, la revisión de la cuenta pública, y se establece la posibilidad de definir responsabilidades si existe discrepancia entre las cantidades gastadas y las partidas respectivas del presupuesto, o si carece de exactitud o justificación en los gastos efectuados, según la Contaduría Mayor de Hacienda.

C)- LA DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS EN MATERIA FISCAL ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS.

Uno de los principios constitucionales que esclarecen lo relacionado con la determinación de la competencia impositiva de la federación, es el artículo 124, el cual establece que: "Las facultades que no están expresamente concedidas en esta constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los estados".(24)

La anterior situación la analizaremos en breve para conocer que facultades están reservadas a uno o a otro, sin embargo cabe señalar que hasta la fecha en materia de impuestos, existe un carácter incierto e inestable al presentarse la triple intervención para determinar cuales son los casos en los que la Federación, Estados y Municipios, deben establecer los mismos; y para aclarar éste problema considero pertinente señalar tanto la jurisprudencia como la doctrina que rigen en ésta materia:

La Federación tiene competencia fiscal ilimitada con base en la fracción VII del artículo 73 constitucional el cual establece: "El Congreso tiene facultad; para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto". (25)

Con base en ésta disposición la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha hecho caso omiso en materia fiscal del artículo 124 constitucional, y solo ha variado su interpretación en casos excepcionales; de ésta forma la Federación ha creado tanto el Impuesto sobre la Renta como el Impuesto al Valor Agregado, y siguiendo ésta interpretación, podría establecer cualquier otro gravamen que considere necesario para cubrir el presupuesto.

El otro aspecto es que la Federación tiene compe -

tencia exclusiva para establecer contribuciones en los siguientes casos:

- Cuando así lo determine expresamente la constitución que es el caso de la fracción XXIX del artículo 73 y del artículo 131, ambos de la norma suprema; el primer precepto dispone que las contribuciones que establecerá el Congreso son, entre otras: el comercio exterior, el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales determinados en el artículo 27 del ordenamiento en comento, instituciones de crédito y sociedades de seguros, servicios públicos y concesionados o explotados directamente por la Federación, contribuciones sobre la energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal, producción y consumo de cerveza. De lo anterior podemos agregar que la Constitución prevé que las entidades federativas reciban participaciones en el rendimiento de estos gravámenes; y en el caso de la energía eléctrica también se contempla en nuestra Carta Magna que las legislaturas locales figen el porcentaje que corresponderá a los Municipios; y por último el artículo 131 señala la facultad única de la Federación de gravar las mercancías que se importen y se exporten.

- Por otro lado el artículo 117 fracciones IV, V, VI, y VII Constitucional, prohíbe a los estados gravar sobre determinadas fuentes tales como:

- "Fracción IV.- Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.

- Fracción V.- Prohibir ni gravar directa o indirectamente la entrada de su territorio, ni la salida de él a ninguna mercancía nacional o extranjera.

- Fracción VI.- Gravar la circulación o el consumo de efectos nacionales o extranjeros con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requieran inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía.

- Fracción VII.- Expedir, ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razones de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, sea que ésta diferencia se establezca respecto de la producción similiar de la localidad o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia". (26)

De lo anterior podemos deducir que lo que se pretende con lo dispuesto en las fracciones en cuestión es que los estados realicen los llamados gravámenes alcabalaricos que obstaculizaron el comercio de la república en el siglo XIX, éste tributo ya había sido prohibido en la Constitución de 1857 en su artículo 124.

Finalmente podemos decir que en el artículo 73 - -

fracción X, del multireferido ordenamiento supremo, comprende todas las materias en las que el Gobierno tiene competencia para legislar en forma privativa. Vgr.: los Hidrocarburos, Minería, Industria, Cinematografía, Comercio, Juegos -- con Apuestas y Sorteos, Instituciones de Crédito, Energía -- Electricidad y Nuclear.

-Dos de las reglas más importantes que delimitan la competencia entre la Federación y las Entidades Federativas son los artículos 73 Fracción VII y el 124; autorizando el primero a la Federación para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, y el segundo facultar a las Entidades Federativas, para legislar sobre -- aquellas materias que la Constitución no le concede expresamente a la Federación. Pero existen otras disposiciones aplicables al presente caso como son:

-El artículo 118 fracción I, en el cual expresa -- que los estados no pueden en ningún caso: "establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer sanciones, contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones", es decir que se sobreentiende están reservadas a la Federación.

-El artículo 117 fracción IX, que también es prohibitivo para los estados al señalar que no podrán: "Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en for-

ma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de -  
la Unión autorice".(28)

## CAPITULO SEGUNDO

EVOLUCION DE LOS MEDIOS DE DEFENSA ANTE EL FISCO Y SU MANIFESTACION EN LA LEY TRIBUTARIA.

VI.-EL DERECHO ROMANO PROCESAL CIVIL- VII.-EL DERECHO GRIEGO- VIII.-EL DERECHO AZTECA- IX.-EL DERECHO ESPAÑOL- X. LA LEY DE JUSTICIA FISCAL- XI.-CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1938- XII.-CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1967- A).-RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACION- B).-RECURSO DE OPOSICION AL PROCEDIMIENTO EJECUTIVO- C).-RECURSO DE OPOSICION DE UN TERCERO- D).-RECURSO ADMINISTRATIVO DE RECLAMACION DE PREFERENCIA- E).-RECURSO ADMINISTRATIVO DE NULIDAD DE NOTIFICACIONES- XIII.-CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE A PARTIR DE 1983- A).-RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACION- B).-RECURSO DE OPOSICION AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION- C).-RECURSO ADMINISTRATIVO DE NULIDAD DE NOTIFICACIONES- D).-REFORMAS FISCALES A PARTIR DE ENERO DE 1988 EN MATERIA DE RECURSOS.

## EVOLUCION DE LOS MEDIOS DE DEFENSA ANTE EL FISCO Y SU MANIFESTACION EN LA LEY TRIBUTARIA.

### INTRODUCCION.

Antes de entrar al estudio de lo que se denomina como recursos para los particulares a partir de nuestra Carta Magna, es importante hacer una pequeña reseña de éstos en la antigüedad a través de diferentes derechos, situación que consideramos es de utilidad para comparar el nuestro con el Romano, Griego, Español, que en realidad respecto de los dos primeros tuvimos mucho que igualarles aunque al paso del tiempo y dadas las circunstancias de cada país tuvo que ser modificado.

Además es importante este análisis porque nos da cuenta que desde entonces ya se trata de proteger la esfera jurídica de las personas de la arbitrariedad de la autoridad, mediante diferentes figuras establecidas en cada uno de esos regimenes; así pues empezaremos con el primero de los derechos ya citados.

### VI. EL DERECHO ROMANO PROCESAL CIVIL.

"Este derecho como lo señala Ricco Bono no es un sistema de derechos subjetivos, sino de acciones; y en base a ésta situación se presentaron problemas que nacen de la circunstancia de que la eficacia de nuestras facultades jurídicas requiere cierto comportamiento positivo o negativo por

parte de otras personas como son:

--Que mi derecho solo sea eficaz en caso de colaborar otra persona, y que su actitud negativa me impida ejercer mi facultad jurídica.(Derechos Subjetivos o Personales).

--Que no necesite el comportamiento positivo de nadie para ejercer mis facultades jurídicas, pero que la eficacia de mis derechos exija que no intervengan terceros en mi esfera jurídica.(Derechos Reales).

Otra concesión de la justicia por propia mano fue la acción Pignoris Capió que a grandes rasgos podemos decir que es la facultad de cortar ramas de un árbol vecino que --crece sobre mi fundo".(29)

Fuera de las anteriores excepciones quien se veía impedido por otros de ejercer sus derechos debe recurrir a organismos oficiales especiales para administrar justicia, que se desarrollaron a través de la costumbre y origen religioso. El derecho de acudir a estos organismos es el derecho de acción y el camino que va desde la acción, sentencia y ejecución, es el proceso, y el conjunto de formalidades que deben observarse durante el mismo procedimiento; el cual tenía sus formalismos para poder llegar a la sentencia, respecto de éstas las personas podían adoptar diferentes actitudes que implicaba apegarse a un sistema formulario o un sistema extraordinario.

\*Procedimiento In Iure, la Notificación-ia lucha por la fórmula. El primero de ellos contemplaba diferentes fases:

Procedimiento Apud Indecom-La lucha por la sentencia.

--Acatar la sentencia en el plazo de 30 días.

--Exponerse a una ejecución forzosa como por ejemplo, Manus Inectio, (Que el deudor liquidara su adeudo con trabajo), o la Pignoris Capio, que ya señalamos.

--Impugnar la sentencia, a través de: Veto de Tribunales, que se consideraba injusta a la sentencia y se solicitaba su no ejecución.

--Intercessio de los Cónsules, recursos inoperantes respecto de sentencias absolutorias.

--In Integrum Restitutio, solo procedía en casos excepcionales determinados en el edicto anual y se anulaba la sentencia cuando una de las partes fuese víctima de dolo, intimidación o error injustificable o falso testimonio.

--Revoctio In Duplum, se sabe poco, en caso de abusar de ella, el recurrente corría el riesgo de ser condenado por el doble del valor del objeto del juicio.

--Appellatio, a un juez superior se sometían las decisiones de los jueces inferiores.

--La Actio Indicatio, la excepción llevada a cabo por el vencido de que no hubo sentencia, por considerar, --

por ejemplo la incompetencia del juez.

-Actio In Pactum, en contra del juez por cuasidelito de que éste había hecho suyo el litigio".(30)

Por otra parte los requisitos del sistema extraordinario eran : "La notificación realizada por un (Executor) de la copia de la demanda para comparecer a una hora determinada. Si el demandado decidía defenderse debía presentar un Libellus Contradictiones, con sus argumentos y debía otorgar una fianza para garantizar que no se ausentaría durante el proceso, y de no otorgarlo lo encarcelarían durante el pleito

--El proceso se desarrollaba ante un funcionario que dictaba sentencia.

--Ya no se hace la distinción entre la fase In Iure y la Apud Iudicem.

--La Condenatio, podía contener la orden de que el vencido debía entregar el objeto del litigio.

--Se añadía a los recursos la Appellatio pero en sentido moderno, el exámen de la situación jurídica era hecho por un magistrado de rango superior, y suspendía el efecto de la sentencia (el abuso de éste era castigado severamente).

--La Appellatio In Fenis, la sentencia de la segunda instancia podía ser menos favorable al apelante que la primera (recurso ordinario).

--In Integrum Restitutio, como recurso extraordinario.

La ejecución era a través de :

-Manu Militari, condena por el objeto mismo.

-Distractio Bonorum, en caso de quiebra los acreedores podían vender por separado los bienes patrimoniales -- del deudor , sus créditos, y repartirse el producto de la -- venta. Asimismo se pidió la contrademanda a través de la reconvención".(31)

Como podemos observar eran muchos los recursos que podían ser empleados por los ciudadanos romanos, pero se tenía que hacer buen uso de ellos.

#### VII. EL DERECHO GRIEGO.

"Por otro lado también en la antigua Grecia tenían su procedimiento al que denominaban Judicial Ateniense; en donde los jueces supremos del estado eran los nueve Arcontes los cuales no solo recibían las demandas, sino que dictaban sentencia. Sin embargo a partir de Solón se instituyó el recurso de Apelación (Efecis) contra sentencias de arconte y ante jueces; la segunda parte de su poder, es decir dictar sentencias, fue destinada en gran parte a los jurados populares, denominados (dikasterias), así también contaban con la hegemonía dikasterion o superintendencia de la corte; es decir recibían la demanda, veían que se cumplieran las formalidades previas, citaban a juicio y presidían la sesión, pero

no intervenían en la sentencia y mucho menos en su ejecución

Esta separación o división se debía al cargo que desempeñaban y cada uno significaba una autoridad jurisdiccional, así tenemos que:

"Quejas de orden militar - ante los militares.

Caso familiar - ante el Arconte en jefe.

Ofensa religiosa - ante el rey.

Negocio por extranjero - Polemarco". (32)

Al igual que el Derecho Romano también existían varias clases de acciones (Agoones) ante la Corte de Jurados y se clasificaban en: Privadas (idiói), o Públicas (deemosioi)

Las primeras denominadas (dikai), solo las podía promover la persona afectada; si le asistía la razón se le daba el objeto de la disputa o una indemnización, y si perdía, tenía que pagar a la parte contraria un obolu por cada parte reclamada. Los segundos se llamaban (grafán) y cualquier ciudadano tenía derecho a promoverlas en nombre del Estado, en éste el demandante generalmente no recibía provecho pecuniario si ganaba, pero podía incurrir en multa.

Dikai Katatinos y Dika Prostina.

Los primeros eran casos que el quejoso pedía castigo o indemnización, los segundos cuando el demandante pedía-

una declaración de derechos de títulos de propiedad o privilegio.

Agoones Atimeetoi y Timeetoi.

Acciones que no se piden compensaciones al criterio de los jueces por daños sufridos, en virtud de que la ley o el contrato fijaban la suma o acciones, en que si se piden que los fijen.

Finalmente diremos que respecto de esto último, en general no había lugar a apelación de una dikasteria, pero un demandado juzgado en rebeldía podía pedir la consideración del caso, y anularse una sentencia cuando los litigiosos quedan convictos de perjuicio".(33)

#### VIII. EL DERECHO AZTECA.

En éste podemos mencionar que: "El sujeto activo era el Estado; pero sus órganos, entre ellos los templos y los juzgados del Calpulli, podían recibir el tributo destinado a ellos; las sanciones aplicadas a los que no trabajaran estaban encargadas al Tecuhtli, representante del gobierno central en el Calpulli, y no pesaban sobre la organización sino sobre el individuo moroso, quien podía ser vendido como esclavo, y parece ser que desde un principio podía ser destinado a los sacrificios; los escritores suponen que si el Tecuhtli era quien imponía la sanción, también dictaba la sentencia en su Teocalli respectivo; sin embargo se conoce que-

la máxima autoridad era el Cihuacoatl y bajo de éste el Huey Calpixqui o Calpixqui Mayor, quien recaudaba todo". (34)

En esta época se puede suponer que uno de los medios con que contaban los indígenas y tal vez el único, era la que ya se denominaba como condonación del pago de sus tributos, situación que se otorga por haber existido alguna catástrofe en sus tierras; aunque también se les eximia de dicho pago a los enfermos y ancianos, lo que hace suponer que no era del todo arbitrario su régimen, sino mas bien generoso.

#### IX. EL DERECHO ESPAÑOL.

"Para la mejor administración de la justicia se creó en 1494, La Real Cancillería de Valladolid y Ciudad Real; también otras audiencias de carácter inferior en donde se distinguían los magistrados de lo civil y los alcaldes del crimen; de los fallos de estas audiencias se podía apelar a las Reales Cancillerías; y de los dictados por éstas, al Supremo Consejo de Castilla, para funciones judiciales se contaba con los corregidores y alcaldes ordinarios para casos especiales los Alcaldes de Casa y Corte (el problema de éste complejo judicial fue la lentitud del procedimiento).

Para la defensa del orden público, en los campos se creó la Santa Hermandad, y los alcaldes tenían una jurisdicción

dicción privilegiada para conocer de procedimientos sumarios y rigurosos de ciertos hechos delictivos.

Las Jurisdicciones Señoriales decayeron por las ingerencias de los corregidores y la posible apelación entre los Tribunales del Rey. Se originaron jurisdicciones especiales para asuntos comerciales; y en ese entonces los reyes católicos trataron de suprimir la intrusión de los jueces eclesiásticos".(35)

Como podemos observar mientras en España en los siglos XV y XVI ya se delimitaban los medios para la defensa de las personas; en la Nueva España no existieron en forma hasta el siglo XVIII; "Ya que anteriormente y pese a que se trataba de impartir justicia por parte de la Corona en cuanto a las cargas tributarias a los indígenas en forma proporcional y equitativa, situación que se consideraba a través de las audiencias o los visitadores; los encomenderos se rebelaban en contra de los beneficios que les pudieran otorgar a los indígenas de la Nueva España en las tasaciones"(36), y en esta parte de la historia de nuestro país todavía no se habla de los posibles recursos para apelar en contra de dichas cargas, sino que solo se establecía la determinación de las mismas.

En consecuencia no fue sino hasta el siglo XVIII, como se señaló anteriormente en donde la administración de-

justicia en la Nueva España a través de su Derecho Indiano, tenía como órgano fundamental a la Real Audiencia, aunque también los alcaldes ordinarios, como los Cabildos Municipales gozaban de la facultad de administrar justicia. No obstante lo anterior, junto a éstas autoridades existían para resolver asuntos entre los particulares; los Virreyes y los Presidentes, los Capitanes Generales-Gobernadores y los Gobernadores Políticos, los Corregidores y los Alcaldes Mayores. Al lado de una jurisdicción ordinaria existió una jurisdicción eclesiástica y otra militar, una mercantil; otra fiscal que representaban jurisdicciones especiales para determinadas rentas de la Real Hacienda.

Como se puede observar el complejo burocrático era tal, que creaba conflictos de competencia y otras dificultades. Las partes generalmente llevaban sus contiendas litigiosas ante el Real, Supremo Consejo de las Indias o ante el propio Monarca, sin que la naturaleza del asunto lo consintiera o sin haber agotado previamente los trámites procesales legalmente establecidos, teniéndose que pensar en nuevas disposiciones para evitar esos casos.

Ya en la organización política de nuestro país a fines del siglo anterior y a principios del presente, no se contempló en las constituciones políticas anteriores ni en la actual en su contenido original, la existencia de un órgano jurisdiccional que conociera de las controversias entre -

particulares y autoridades administrativas, sin embargo era necesaria la creación al presentarse asuntos que no encuadraban en lo civil ni en lo penal, requiriendo en consecuencia una jurisdicción propia, y como muestra de esto podemos señalar: a los tribunales de Hacienda, creados por una de las Siete Leyes constitucionales de 1836 como órgano del poder judicial de la República, o bien el Consejo de Estado, cuya creación fue en 1824, pero hasta 1853 fue restablecido, teniendo sus facultades de consulta, asesoría y dictamen y facultades jurisdiccionales, así también se creó la ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo de 25 de mayo de 1853 más conocida como Ley Larrea. Pero con la promulgación de la Constitución de 1857, que consagró la división de poderes, desapareció la esperanza de una jurisdicción especial para lo contencioso administrativo, quedando en la competencia de los tribunales por medio del Juicio de Amparo. Al igual que en la constitución citada, se pronunció la de 1917 en forma primitiva al respecto, ya que el artículo 104 solo contemplaba controversias de orden civil y criminal. (37)

#### X. LEY DE JUSTICIA FISCAL.

No obstante lo antes descrito, existían diversas instancias de inconstitucionalidad en contra de los actos de la Hacienda Pública, como por ejemplo la contenida en la ley para la Calificación de las Infracciones Fiscales y la Aplicación de las Penas Correspondientes, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de abril de 1924, en donde se

contiene que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el orden administrativo por sí misma y a través de las Oficinas Recaudadoras y del Jurado de Penas Fiscales, procedió a la calificación de las infracciones a las leyes de su naturaleza y su castigo correspondiente.

Si la multa no excedía de 20 pesos conocería la citada Oficina integrando el expediente respectivo, teniendo la facultad de imponer y ejecutar dichas multas; pero en caso de que excedieran de 20 pesos conocería el Jurado de Penas Fiscales, al cual los causantes podían rendir durante el plazo de 30 días de la fecha en que se les comunique su pedimento la oficina referida, las pruebas que estime pertinentes para su defensa y presentar alegatos.

Este jurado se integraba por el Secretario de Hacienda y su representante, por dos miembros nombrados por el Secretario aludido y por dos representantes de los causantes teniéndose que dictar la resolución conducente dentro de los 60 días siguientes al de recibo del expediente.

Contra éste procedía el recurso de Revisión ante la propia Secretaría o el mismo Jurado de Penas Fiscales, por escrito dentro de los 20 días siguientes a aquél en que el penado haya tenido conocimiento de la resolución recurrida; transcurrido dicho plazo sin que haya interpuesto el recurso se ejecutará la resolución del Jurado. Así la Revisión consistía en confirmar, revocar o modificar la resolu- - -

ción del Jurado. Así la revisión consistía en confirmar, revocar o modificar la resolución del órgano en comento.

Cuando se interponía ante el Jurado de Penas, éste remitía a la Secretaría de Hacienda el expediente original con un informe justificado de su resolución, enviándolo dentro de los 10 días siguientes a la interposición del recurso

En apoyo al procedimiento anterior en 1924 la Suprema Corte de Justicia de la Nación, modificó su jurisprudencia y sentó una nueva, en el sentido de que el juicio de amparo era improcedente si antes no se agotaban los recursos ordinarios de defensa ante una autoridad diversa a la judicial y en un procedimiento diverso al juicio de amparo.

Posteriormente se expidió el 31 de agosto de 1936 la Ley de Justicia Fiscal, cuya consecuencia fue la creación del Tribunal Fiscal de la Federación; siendo éste un tribunal administrativo de justicia delegada, con autonomía y competencia para conocer la legalidad o declarar la nulidad de actos o procedimientos administrativos, pero sin ser dirigidos a la ejecución de sus fallos, pues en caso de resistencia, debía acudir al juicio de amparo.

Para la redacción de ésta, se atendió tanto a la Ley Orgánica de la Tesorería, como a la Ley para la Calificación de las Infracciones a las Leyes Fiscales y en las legislaciones y jurisprudencia sobre el juicio de amparo.

Este tribunal estaba compuesto por quince magistra

dos cada uno; un presidente que duraría en su cargo un año y podía ser reelecto, el magistrado designado como presidente, presidiría la sala de la que formare parte, y cada sala tendría un presidente también que duraba en su cargo un año y podía ser reelecto.

Al determinar la competencia del mismo se han previsto por una parte los casos de inconformidad de los particulares contra las decisiones de las autoridades administrativas y por la otra, las instancias de la administración para pedir dentro de un plazo determinado la nulificación de los actos ilegalmente emitidos y que hayan originado perjuicio a los intereses del Estado.

Es necesario señalar que la ley llama juicio y no recurso a la instancia en Tribunal, ya que el recurso supone continuidad dentro de un mismo procedimiento, sin embargo -- con la instancia al tribunal por el contrario se pasará de la actuación oficiosa de la administración, a la fase contenciosa, según antes se indicaba, o en general de la actuación administrativa a la actuación jurisdiccional; pero el tribunal obrará siempre dentro del cauce de un proceso.

Se establecía que los juicios serían en todo caso de nulidad, normalmente juicios declarativos (caso de oposición y de instancia de la S.H.C.P.). En otros llevaría implícita la posibilidad de una condena como por ejemplo: Negati-

vas de devolución. También es importante aclarar que el Tribunal no estaba dotado de competencia para pronunciar mandamientos dirigidos a obtener la ejecución de sus fallos.

Por otro lado cuando los agentes del fisco se negaban a obedecer las disposiciones del Tribunal, se combatía ese acto, como de cualquier otra autoridad obstinada en no hacer lo que legalmente está obligada a realizar, mediante el amparo, en el que ya no se discutirían las cuestiones que fueron resueltas en el juicio administrativo, sino su posibilidad material o jurídica de realización (ejecución), en estos casos la ley establecía que hasta en tanto no sea ejecutado el fallo se suspendía el procedimiento administrativo de ejecución.

Esta nulidad de la que hablamos, que se pronunciaba respecto de una resolución, será expresa o tácita en los casos de silencio de la autoridad.

Para la admisión de la demanda en este juicio de nulidad, la ley se aparta del sistema acogido desde el siglo anterior por los diversos ordenamientos que han regulado las oposiciones ante la autoridad judicial ordinaria a los cobros fiscales, aceptando el criterio de la ley de amparo, de esta manera la garantía del interés fiscal no era la condición para el ejercicio de un derecho, sino solo para suspender los procedimientos coactivos.

Como partes integrantes del juicio estaba el coadyuvante de la administración; lo cual no constituye una novedad. Respecto al procedimiento era el oral con sus cinco rasgos característicos (palabra, escritura, contacto con los jueces, con las partes, identidad física, garantía de una sola audiencia).

En materia de pruebas se establece el criterio de que la carga de la prueba le corresponde al actor.

Por último es de mencionar que por el carácter jurisdiccional del Tribunal Fiscal, se estableció que sus decisiones tendrían la fuerza de cosa juzgada.

Por lo que respecta al procedimiento contencioso-administrativo contenido en la ley de Justicia Fiscal, se establecía que el Tribunal ajustaría sus procedimientos a las disposiciones de esta ley, y a falta de prevención expresa, se deberá aplicar el Código de Procedimientos Civiles.

Así mismo, la ley en comento, establecía que la sala del Tribunal Fiscal de la Federación, solo conocerían de los juicios que inicien:

Contra las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de sus dependencias o de cualquier Organismo fiscal autónomo, que sin ulterior recurso administrativo, determinen la existencia de un crédito fiscal, lo fi-

jen en cantidad líquida, o den las bases para su liquidación

-Contra las resoluciones dictadas por autoridades dependientes del Poder Ejecutivo que constituyan responsabilidad administrativa en materia fiscal;

-Contra los acuerdos que impongan sanciones por infracción a las leyes fiscales;

Contra cualquier resolución diversa de las anteriores, dictada en materia fiscal y que cause un agravio no reparable por algún recurso administrativo.

-Contra el ejercicio económico-coactivo por quienes habiendo sido afectada con ella afirman:

Que el crédito exigido se ha extinguido legalmente

Que el monto del crédito es inferior al exigido;

Que son poseedores a título de propietarios, de los bienes embargados o acreedores preferentes al fisco, para ser pagados con el producto de los mismos. El tercero deberá, antes de iniciar el juicio, formular su instancia ante la ejecutora; o

Que el procedimiento coactivo no se ha ajustado a la ley. En este último, la oposición no podía hacerse valer sino contra la resolución que aprueba el remate; salvo que se trate de resoluciones cuya ejecución material sea de imposible reparación.

Contra la negativa de una autoridad competente para ordenar la devolución de un impuesto, derecho o aprovechamiento ilegalmente percibido; y

Por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que sea nulificada una decisión administrativa favorable a un particular.

En estos casos cuando con la nulidad, deba tomarse nacimiento un crédito fiscal, admitida la demanda la Secretaría podrá ordenar que se practique un embargo precautorio salvo que el interesado otorgue garantía. Para promover juicio de nulidad deberá presentarse con la demanda dentro de los quince días siguientes a aquel en que se haya notificado la resolución impugnada, excepto si el perjudicado reside en el extranjero y no tiene representante en la República o cuando fallezca durante el plazo de los quince días citados, aquí el término para iniciar el juicio será de cuarenta y cinco días.

Cuando la Secretaría de Hacienda solicite la nulidad de una decisión administrativa favorable a un particular la autoridad tendrá cinco años para presentar la demanda, a partir de la fecha en que se le haga saber la resolución al interesado.

No obstante de que el multireferido Tribunal Fiscal se creó mediante Decreto de 27 de agosto de 1936 y entró a funcionar el 1o. de enero de 1937, para subsanar las defi-

ciencias del jurado de Infracciones Fiscales, el 16 de noviembre de 1957 se discutió en el Diario de Debates de la H. Cámara de Diputados, y posteriormente se publicó el 18 del mismo mes y año, que después de un año que se encontraba funcionando el organismo de referencia, éste no llenó las necesidades para las que fue creado, ya que no pudo ventilar los asuntos diarios que recibía de toda la República por tener acumulados más de doce mil expedientes venidos del jurado de infracciones fiscales y que requerían la necesidad de renovarse no solo por beneficio del fisco, sino también de los particulares y asociaciones; situación que dio como consecuencia que los particulares a quienes se les imponían sanciones de poca importancia fueran los que quedaban en desamparo y obligados a expensar los gastos que implican la constitución de un apoderado en la capital de la República.

Por tales motivos se estimó que en substitución del Tribunal Fiscal de la Federación, se configuran las facultades jurisdiccionales que a tal institución se otorgaron a jueces de distrito, por consiguiente se modificaron formalmente los preceptos de la Ley de Justicia Fiscal, independientemente de la variación que existió en cuanto a la jurisdicción, y estableciéndose como supletorias las disposiciones que regulaban el funcionamiento del poder judicial, el juicio de amparo y el Código Federal de Procedimientos Civiles. Dichos jueces de distrito en materia fiscal conocerán

de los juicios referidos anteriormente, competencia de las Salas, y a falta del juez en materia fiscal conocería de los asuntos respectivos el juez de distrito en materia civil con jurisdicción en el lugar.

Cabe señalar que contra las resoluciones que dicta ren los jueces desechando una demanda, o sobreseyendo el procedimiento, se les concedería el recurso de revocación, el que se interpondrá en el término de dos días, y se resolverá sin substanciación alguna en cinco días, y los juicios que se tramitaran ante el citado juez en materia fiscal, no se daría entrada a ningún incidente de previo y especial pronunciamiento, salvo los relativos a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, a la acumulación de autos y a la nulidad de actuaciones, los cuales se tramitarían por separado y todas las cuestiones diversas de las partes que se suscitaren se reservaría para la audiencia.

Por otra parte si la demanda fuere obscura o irregular, el juez debe prevenir al actor que la aclare, corrija o complete dentro del término de tres días, y si dentro de ese término no se subsanasen los defectos se desechaba la demanda.

En cuanto a la interposición de la demanda en los juicios de oposición, no se suspenderá la ejecución de la resolución impugnada, hasta que el actor asegure el interés --

fiscal a través del juzgado con: depósito o prenda, fianza, hipoteca y embargo precautorio; en éste último caso el juzgado comunicará su resolución a la correspondiente autoridad ejecutora para que ésta proceda a practicar el secuestro.

cuando la oposición se interponga contra un cobro que por su cuantía pueda afectar el equilibrio del presupuesto, el juzgado ordenará que se constituya depósito en la Tesorería de la Federación.

También se tramitaba la acumulación de juicios en forma oficiosa o a petición de parte ante juez de distrito en materia fiscal que hubiere conocido del juicio primero, en una sola audiencia, en la que se haría la relación de los autos, se oírían alegatos, dictándose lo correspondiente; si la solicitud fuese notoriamente infundada se desecharía de plano.

Otra facultad de los jueces de distrito de referenciar fue la de admitir el recurso de Apelación de que conocía el Magistrado del Tribunal de Circuito correspondiente, interponiéndose en el término de tres días comunes y transcurrido éste, se haya producido o no contestación se elevarían los autos al Tribunal de Circuito; una vez recibido el expediente en el Tribunal de Apelación se admitiría o desestimaría el recurso de plano; en el primer caso se citaría a una audiencia que se verificaría en un término de quince días, en los cuales oírían los alegatos de las partes se recibiría la apelación.

Por último se considera que es importante mencionar que el Diario de los Debates que aquí se analiza también determinó que el Tribunal Fiscal de la Federación continuaría funcionando durante los meses de enero, febrero y marzo de 1938, solo para el efecto de fallar los asuntos pendientes conforme a la ley que lo rige.

Sin embargo en el artículo Tercero Transitorio del Código Fiscal de la Federación de 1938, estableció que el citado organismo autónomo seguiría conociendo de los asuntos pendientes de resolución ante el Jurado de Infracciones Fiscales y ante la Junta Revisora del Impuesto sobre la Renta; y de los juicios de oposición pendientes, que los actores dentro de los quince días siguientes a la fecha en que el Diario en comento entrara en vigor, solicitarán que pasaren al conocimiento del Tribunal, ya que por derecho le correspondería a los Tribunales Federales.

Finalmente podemos decir que en cuanto al estudio necesario que se ha hecho de ese Tribunal, por Decreto del 15 de diciembre de 1946, la fracción I, del artículo 104 Constitucional se adicionó con un segundo párrafo, en el cual se dispuso que: en los juicios en que la Federación está interesada, las leyes podrán establecer recursos ante la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, contra sentencias de segunda instancia, o contra las de tribunales administrativos que estén dotados de plena autonomía para dictar sus

fallos; quedando con ésto resuelto definitivamente el problema. Ya que actualmente conoce además de la materia administrativa, lo relativo a la Ley de Depuración de Créditos del Gobierno Federal; la Ley del Seguro Social que son créditos a favor de dicha Institución y algo similar en cuanto a la Ley de Institución de Fianzas y otros.

#### XI. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1938.

Posteriormente en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1938, fue publicado el Código Fiscal de la Federación, como una necesidad para establecer perfectamente bien los derechos y obligaciones tanto de la autoridad administrativa, como de los particulares, y subsanar las deficiencias de las leyes anteriores, mismo que tuvo vigencia hasta el 31 de marzo de 1967.

El ordenamiento de referencia, constaba de cinco títulos, el primero señalaba las disposiciones generales, el segundo se refería a los créditos fiscales, el tercer título establecía la fase oficiosa del procedimiento tributario, el título cuarto, hablaba del procedimiento contencioso, por último el título quinto, establecía las infracciones y sanciones. Sin embargo, pese a que este Código pretendía establecer una estructura adecuada para su mejor funcionamiento, no debemos perder de vista que era el primero que se publicaba-

y que por lo tanto su contenido no era lo suficientemente claro, ni preciso.

Por lo que respecta a los medios de defensa el Código de 1938, establecía dos tipos de recursos administrativos, el primero contenido en el artículo 73, de Nulidad de Notificaciones, el cual era dictado de oficio o a petición de parte por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sus dependencias o por los organismos fiscales autónomos, previa investigación necesaria, el término para interponer este recurso era de quince días hábiles contados a partir del siguiente a la fecha en que surtiera efectos la notificación, asimismo se tenía que garantizar el interés fiscal.

El artículo 227, establecía el recurso administrativo de revisión ante la citada Secretaría, contra las resoluciones de las oficinas federales de hacienda, las que imponían multas hasta por \$100.00 pesos, al igual que el recurso anterior se interponía dentro de los quince días hábiles siguientes a aquel en que surtía efecto la notificación de la multa, cuando las oficinas federales de hacienda admitían el recurso, éstas solicitaban que garantizaran el interés fiscal, si el causante no lo hacía se le tenía por no interpuesto este recurso; con la sola manifestación de esta inconformidad la Secretaría de Hacienda llevaba a cabo la revisión del asunto y resolvía lo procedente.

En el artículo 160. se contenía la competencia de las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación sobre los juicios que se promovían:

-Las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de sus dependencias o de cualquier organismo fiscal autónomo que sin ulterior medio de defensa determinen la existencia de un crédito fiscal, lo figen en cantidad líquida o den las bases para su liquidación.

-Contra las resoluciones dictadas por autoridades dependientes del poder ejecutivo que constituyan contra funcionarios o empleados federales, responsabilidades administrativas en materia fiscal.

-Contra los acuerdos que impongan definitivamente y sin ulterior recurso administrativo, sanciones por infracción a leyes fiscales.

-Contra cualquier resolución diversa de las anteriores, dictada en materia fiscal y que cause un agravio no reparable por algún recurso administrativo.

-Contra el procedimiento administrativo de ejecución por quienes, habiendo sido afectados por él, afirmen:

Que el crédito que se exige se a extinguido legalmente; o

Que el monto del crédito es inferior al exigido;

Que son poseedores, a título de propietarios de los bienes embargados o acreedores preferentes al fisco; y

Que el procedimiento no se ha ajustado a la ley.

-Contra la negativa de una autoridad competente para ordenar la devolución de un impuesto, derecho o aprovechamiento ilegalmente percibido; y

-Por la Secretaría de Hacienda para que sea nulificada la decisión administrativa favorable a un particular.

Cabe mencionar, que ya en este Código se preveía la condonación de multas, la cual no constituía recurso, al tener de lo dispuesto por el artículo 160 fracción IV.

El juicio de nulidad, se promovía mediante demanda que era presentada directamente ante el Tribunal Fiscal de la Federación o bien se enviaba por correo certificado, dentro de los quince días siguientes a aquel en que se haya notificado la resolución impugnada, excepto si el perjudicado reside en el extranjero y no tiene representación en la República o cuando fallezca durante el plazo a que este artículo se refiere, pues entonces el término para iniciar juicio era de cuarenta y cinco días (art.179), la demanda debía contener:

El nombre del actor, y la casa que señalaran para oír notificaciones. Nombre y domicilio del particular demandado cuando el juicio era promovido por la autoridad y los del tercero interesado cuando los haya. La resolución o procedimiento que impugne y las autoridades fiscales que dicten u ordenen, ejecuten o traten de ejecutar la resolución o tra

miten el procedimiento impugnado, o la que legalmente la sustituya. Los hechos y fundamentos de derecho en que se apoya la reclamación. Las pruebas que el actor se proponga rendir cuando ofrezca pruebas pericial y testimonial el actor deberá indicar desde luego el nombre de los peritos o testigos y acompañar los interrogatorios.

De igual manera se presentará copia por cada parte demandada y una mas cuando se pida la suspensión del procedimiento administrativo (art. 180), cuando no se gestione en -- nombre propio se deberá acompañar los documentos justificativos de su personalidad, a menos que ya la tenga acreditada -- en el procedimiento (art. 181).

Cuando la demanda fuera obscura o irregular el magistrado deberá prevenir al actor para que le aclare, corrija o complete, dentro del término de tres días, si tal situación no se realizaba, se rechazaba la demanda (art. 182).

Una vez admitida la demanda se corría traslado al demandado para que la contestara en el término de diez días y se emplazaba al tercero y a la Secretaría de Hacienda, ésta tenía un término de 20 días para contestar (art. 187).

La demanda contra juicios de oposición no suspendía la ejecución de la resolución impugnada sino hasta que -- el actor no aseguraba el interés fiscal en los términos del --

art. 12 de éste Código (art. 138).

Cuando existan dos o más juicios contra el mismo acto o contra varios puntos decisorios de una misma resolución procedía su acumulación, la cual se tramitaba de oficio o a petición de parte, hasta que no era resuelta la acumulación se suspendía el procedimiento en el juicio (art. 192-195).

En el mismo auto en que se recibía la demanda se citaba para audiencia en un plazo que no excedería de un mes y el orden sería el siguiente:

Se leía la demanda, la contestación y el escrito del tercero interesado.

Se dictaban de oficio los sobreseimientos que procedían, respecto de cuestiones que impedían la emisión de una decisión en cuanto al fondo, y se resolvía cualquier otro incidente.

Se recibían las pruebas ofrecidas con relación a la validez o nulidad del acuerdo o procedimiento impugnado.

Se oían los alegatos del actor, de la parte demandada y el tercero interesado, que se pronunciaban en ese orden. (art. 196-291)

Los fallos del Tribunal Fiscal de la Federación tenían la fuerza de cosa juzgada, se fundaban en ley; en sus puntos resolutiveos se debían expresar con claridad los actos o procedimiento cuya nulidad se declarara para el efecto.

El Código de 1938, establecía el recurso de Queja cuando el Tribunal Fiscal de la Federación violaba la jurisprudencia, dentro de los cinco días siguientes de la notificación.

También se contemplaba el recurso de Reclamación ante la sala correspondiente dentro de los diez días siguientes posteriores a la notificación (art. 163-164). Al dar entrada a la demanda si son rechazados por no ajustarse a la ley por sobreseimiento contra la resolución de admisión y dispensa de la garantía del interés fiscal.

Para finalizar este apartado señalaremos que el Código de 1938 en sus artículos transitorios dos y tres derogó (debería decir abroga), las leyes y disposiciones en lo que se opongan en particular, la Ley General de Percepciones Fiscales de la Federación, la Ley de Justicia Fiscal, y el Título Segundo de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación.

El Tribunal Fiscal de la Federación y los Tribunales Federales del Poder Judicial seguirán teniendo la competencia a que le atribuían los artículos cuarto y sexto transitorios de la Ley de Justicia Fiscal la cual ya comentamos.

### XII. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1967.

Con la vigencia de éste es claro suponer, la abrogación del Código Fiscal de 1938, sus adiciones y reformas; la Ley de 30 de diciembre de 1946 que creó un recurso ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, contra sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación, y la Ley de 29 de diciembre de 1948 que creó un recurso ante la Corte de referencia contra sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal en los juicios promovidos contra las resoluciones del Departamento del Distrito Federal.

Sin embargo para dilucidar la competencia en materia de recursos el artículo quinto transitorio del Código aludido determinó que la interposición que de los mismos se hiciera al primero de abril de 1967, y que fueren dictados por autoridades administrativas o por el citado Tribunal en pleno, por las salas o por los magistrados semaneros se tramitarían y resolverían conforme a las disposiciones vigentes al iniciarse el recurso, sin embargo los procedimientos administrativos y los juicios de nulidad debían regirse por las disposiciones vigentes.

Este ordenamiento contempló en el título tercero - capítulo quinto el procedimiento administrativo en materia de recursos. La innovación que se considera mas importante es la amplia y clara delimitación de los recursos administrati-

vos que procederían, para facilitar la defensa de los particulares en los errores de hecho y de derecho de las autoridades, situación que señala el artículo 150 del código en estudio, el cual establecía que: "Cuando las leyes fiscales no establezcan recursos procederán:

I. La Revocación.

II. La Oposición al Procedimiento Ejecutivo.

III. La Oposición de Tercero.

IV. La Reclamación de Preferencia.

V. La Nulidad de Notificaciones.

Señalando además que; estas defensas no podían ser ejercitadas en contra de resoluciones o actos que fueren con secuencia de recurso establecidos en otras leyes fiscales.

Lo antes Comentado es en razón de que el elemento indispensable para agotar un recurso, es que el mismo, debe estar legalmente establecido, ya que por el contrario la resolución del mismo no produciría efectos jurídicos, con esto no se quiere decir que los anteriores no generaran dichos efectos, sino que ahora ya se tiene una visión mas clara de los mismos de acuerdo al procedimiento que se implantó; sin embargo encontraremos otras deficiencias que mas adelante se anotarán. Este criterio se reafirma con la descripción del artículo 158, el cual decía que: "Contra las resoluciones dictadas en materia fiscal federal solo procederán los recursos administrativos que establezca este código o los demás -

ordenamientos fiscales".

En cuanto a la tramitación de los recursos ya establecidos y los instituidos en otras leyes fiscales que no tuvieran un trámite especial se sujetarian a lo siguiente:

Interpondría por escrito ante la autoridad que dictó o realizó el acto impugnado, dentro de los quince días siguientes al en que surta efectos la notificación expresando los agravios que le causa el acto impugnado, ofreciendo las pruebas que propusiere rendir, copia de la resolución combatida, así como la constancia de la notificación de la misma.

Si el recurrente tuviera su domicilio en población distinta del lugar en que reside la autoridad podrá enviar su escrito dentro del mismo término por correo certificado o con acuse de recibo o bien presentarlo ante la autoridad que haya notificado la resolución y se tendrá como fecha de presentación del escrito la del día en que se entregue en la oficina de correos o a la autoridad que efectuó la notificación.

En cuanto a la aportación de pruebas no se admitiría la confesional, y las mismas debían aportarse con oportunidad dentro del trámite del recurso relacionándolas con cada uno de los hechos controvertidos; y si no se diere cumplimiento a este requisito se desearía de plano; y en caso de que no se acompañen dichas pruebas se tendrán por no ofrecidas.

En cuanto a la prueba pericial se desahogaba con la presentación del dictamen a cargo del perito designado por el promovente y de no presentarse dentro del plazo de ley la prueba sería declarada decierta. Así la autoridad encargada de resolver el recurso, acordaría lo procedente sobre su admisión y la de las pruebas que se hubieren ofrecido que fueren las pertinentes e idóneas para dilucidar las cuestiones controvertidas ordenando su desahogo en el plazo improrrogable de quince días, vencido el plazo la autoridad dictaba su resolución en un término de treinta días.

También se previó que los recursos ya citados no podrían ser ejercitados en contra de resoluciones o actos que sean consecuencia de recursos establecidos en otras leyes además de que éstos serían nulos, declarándose de oficio por la autoridad superior a la que hubiere dictado la resolución si ésta no modifica en favor del particular la primera resolución; si hubiere modificación favorable al particular, la nulidad de la nueva resolución solo podrá declararla el Tribunal Fiscal.

En este orden de ideas comenzaremos por el primero de los recursos enunciados anteriormente.

A). RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACION.

El artículo 161 del Código establecía que procedería contra resoluciones administrativas en que se determinen créditos fiscales; se niegue la devolución de impuesto pagado indevidamente; se imponga una sanción por infracción a las leyes fiscales, o se otorgue permiso o calificación en materia de elaboración de alcohol y aguardiente; el afectado podía optar por interponer el presente o promover juicio ante el Tribunal Fiscal, pero debiendo intentar la misma vía cuando se tratase de créditos conexos, por lo tanto sería impropio este recurso contra resoluciones administrativas que determinen créditos fiscales conexos a otro directamente impugnado en juicio de nulidad.

La resolución que se dictare en recurso de revocación sería también impugnable ante el Tribunal.

Como podemos observar en cuanto a este primer medio de defensa, se le dió un tratamiento incompleto, al no señalar cual es la dependencia que se encargará de substanciarlo, y de igual forma los demás recursos que se expresaron, y como se verán posteriormente; situación que se originó por la falta de un Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que explicara la distribución de facultades, que a esa fecha no existía.

Así también es específico el precepto al establecer que el recurso de revocación procedería solo contra resoluciones administrativas que determinen créditos fiscales, quedando excluido con esto las multas impuestas por las autoridades jurisdiccionales en el ejercicio de tal función.

El contribuyente podrá optar entre interponer el recurso o demandar la nulidad ante el Tribunal Fiscal, lo que significa que tiene al mismo tiempo la elección entre ambas vías, ya que los dos se promueven dentro de los quince días hábiles contados a partir del siguiente al en que haya surtido efectos la notificación del acto impugnado.

La autoridad que conociera del recurso podía confirmar, revocar o modificar el acto, aplicando los artículos 349, 351, del Código Federal de Procedimientos Civiles, las resoluciones de los recursos debían contener la contestación de todos los puntos a debate, existiendo una concordancia entre las pretensiones del actor y el fallo de la autoridad.

El efecto que producía cualquier recurso es la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, siempre y cuando lo solicite el interesado y garantice el crédito fiscal impugnado, con los posibles recargos; ésta debía ser solicitada ante la oficina ejecutora, y la suspensión se limitaría exclusivamente a la cantidad que correspondiera a la parte impugnada de la resolución que determine el crédito.

debiendo continuarse el procedimiento respecto del resto del adeudo.

En lo que se refiere a la autoridad que debe conocer el recurso, como ya se mencionó, el código no subsana -- este requisito y no se contaba con un documento que lo determinara, debiendo aducir a ésto, que el recurso de revocación podía ser conocido por la Procuraduría Fiscal de la Federación, cuando se hiciera valer la extinción de las facultades de la Secretaría, y a la Administración General de Impuestos al Ingreso, cuando el asunto versare en materia del Impuesto sobre la Renta e Ingresos Mercantiles, de conformidad con el oficio girado por el Administrador a los Directores del Impuesto sobre la Renta e Ingresos Mercantiles del 7 de abril de 1967, y en cualquier otro caso, tal y como lo establece -- el artículo 159 ya comentado, debía ser resuelto por la autoridad que emitió la resolución que se impugne.

En relación a la referida Administración General -- dejó de tener vigencia y en consecuencia las Direcciones antes citadas sin orden expresa se adjudicaron tal función; al respecto Lerdo de Tejada comentó y criticó: "Se pretende desvirtuar la naturaleza tradicional reconocida por toda la doctrina del Derecho Administrativo, del recurso de revocación, tratada al principio del comentario al artículo 161, exclusivamente en materia del Impuesto sobre la Renta e Ingresos --

**ESTA YESIS NO DEBE  
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

Mercantiles, puesto que de esa manera se convierte en un "Recurso Jerárquico", o sea, medio de impugnar un acto administrativo ante el Superior Jerárquico del Órgano que dictó el acto o resolución".(38)

"Finalmente en el Diario Oficial de la Federación del 19 de septiembre de 1975 publicado el 8 de octubre del mismo año, fue creada la Dirección General de Legislación Tributaria, como una dependencia de la Subsecretaría de Ingresos, asignándole entre otras facultades las de tramitar y resolver los recursos administrativos que no se hayan delegado a Tesorerías de los estados o a las Administraciones Fiscales Regionales, ya que éstas últimas, se crearon por Decreto expedido por el Presidente de la República, publicado en el Diario Oficial el 20 de junio de 1973, creándose la Noroeste en Monterrey, N.L., la cual empezó sus operaciones el 31 de octubre del mismo año y la última fue la Administración Fiscal Regional Metropolitana, con sede en el Distrito Federal, con jurisdicción sobre los causantes señalados en el Decreto del 25 de junio de 1975, iniciando actividades en octubre de ese año".(39)

"Como punto final diremos que con este recurso se otorgó una defensa al particular, en que la autoridad con los elementos allegados por el propio recurrente, resolvería confirmar, modificar o anular el acto impugnado, siendo nec-

sario comentar que la Procuraduría Fiscal, externó que debe- de tenerse al promovente como inconformado desde la fecha en que su escrito se presente, aunque sea equivocadamente, como por ejemplo: ante funcionario incompetente, y que debía subs- tanciarse el mismo conforme a los principios de equidad, --- puesto que no existía un Reglamento Interior que determinara la obligación de interponer los recursos ante determinada au- toridad, para resolver los mismos".(40)

#### B). RECURSO DE OPOSICION AL PROCEDIMIENTO EJECUTIVO

Quando un crédito fiscal no es satisfecho esponta- neamente por el deudor dentro de los plazos señalados por la ley, entonces el Estado procede a su cobro por medio de este sistema de carácter especial cuya validez jurídica no se dis- cute al determinarse que el Poder Ejecutivo debe contar con- los medios necesarios para cumplir con la obligación Consti- tucional de cuidar los servicios públicos, por lo que de tal suerte la administración, sin recurrir a las autoridades ju- risdiccionales debía recaudar el importe de los adeudos de - carácter fiscal de que es acreedor. Este recurso se encontra ba previsto en el artículo 162 del citado código el cual dis- ponía: "La oposición al procedimiento ejecutivo será hecha va- ler ante la oficina ejecutora por quienes hayan sido afecta- dos por él y afirmen:

I. Que el crédito que se les exige se ha extinguido por cualquiera de los medios que para el efecto establece este código.

II. Que el monto del crédito es inferior al exigido cuando el acto del que derive la diferencia sea imputable a la oficina ejecutora que cobre el crédito, o se refiera a re cargos o gastos de ejecución.

III. Que el procedimiento coactivo no se ha ajustado a la ley. En éste último caso, la oposición no podrá hacer se valer sino en contra de la resolución que apruebe el remate, salvo de que se trate de resoluciones cuya ejecución material sea de imposible reparación o de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables.

En la oposición a que se refiere éste artículo no podrá discutirse la validez de la resolución en que se haya determinado el crédito fiscal. La oposición del procedimiento ejecutivo será resuelta en todos los casos por la Secretaría de Hacienda.

Como se puede observar este nuevo Código hizo una transformación en el tratamiento de esta materia, pues otorgó un medio de defensa al particular a través de este recurso, suprimiendo la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación para conocer directamente de las violaciones a los preceptos que regulan, pero manteniendo viva la posibilidad-

al otorgarlo en contra de la resolución dictada al resolverse el recurso.

La anterior situación se dió en razón de que el C. Secretario de Hacienda y Crédito Público, mediante acuerdo del 25 de julio de 1975 determinó que la resolución de los recursos administrativos, de oposición al procedimiento ejecutivo, oposición de tercero, reclamación de preferencia, y nulidad de notificaciones, en éste último caso cuando hayanefectuado la notificación impugnada, correspondía a las Administraciones Fiscales Regionales.

Por otro lado el procedimiento administrativo de este recurso estaba contenido de los artículos 108 al 111, en los que establecía lo siguiente:

Que cuando no era satisfecho un crédito fiscal dentro del plazo que para el efecto señalen las disposiciones legales, se exigirá su pago mediante este procedimiento; en relación a los vencimientos que ocurriesen durante el procedimiento incluso los recargos, gastos de ejecución y cualesquiera otros, se harían efectivo con el crédito fiscal inicial, sin necesidad de notificación ni otras formalidades especiales, en el caso de que no se hubiere satisfecho el crédito fiscal, se ordenará requerir al deudor para que efectúe el pago dentro de los tres días siguientes o dicha notificación apercibido de que de no hacerlo se le embargarán bienes

suficientes para hacer efectivo el crédito fiscal y sus accesorios legales, el requerimiento de pago de notificación entregado por mensajero o por correo certificado con acuse de recibo, por edictos únicamente cuando la persona a quien deba notificarse haya desaparecido, se ignore su domicilio o se encuentre en el extranjero.

Cuando el requerimiento se hiciera personalmente el ejecutor debía entregar una copia del mandamiento de ejecución a la persona con quien se entendiera la diligencia, levantándose acta pormenorizada, de la que también entregaría copia.

Finalmente para iniciar el procedimiento de cobro en contra del reponsable solidario, se le hacía una notificación expresándole: el nombre del causante, la resolución de la que se derive el crédito fiscal el monto de éste, los motivos y fundamentos por los que se considera responsable del crédito y el plazo para el pago que sería de quince días salvo que la ley señale otro.

Tocante a la fracción primera del artículo 162 poderos decir que tanto el Código de 1938 como el que se estudia, establecía los mismos tipos de extinción de pago y se referían: el pago, la compensación, condonación o reducción, prescripción, y la cancelación por incobrabilidad o incosteabilidad.

En los actos previos al requerimiento (fracc. II), diremos que una vez determinado el crédito se le encomienda a la autoridad su notificación y cobro a la oficina ejecutora, precisándole el monto del crédito y recargos, cuyas bases para calcularlos será a cargo de la ejecutora. Si el crédito fuese satisfecho dentro de los quince días a aquél en que surte efectos la notificación, y aún vencido el plazo, pero sin haberse iniciado el procedimiento de cobro, el interés fiscal estará compuesto solo de impuesto y recargos, en caso contrario se agregarán los gastos de ejecución accionados por el procedimiento.

La fracción III, se refiere a la defensa que se puede hacer valer contra los llamados vicios de procedimiento y cuyos efectos serán invalidados, el acto contra el cual se interpuso pero si el procedimiento fuera básico a otros posteriores, la invalidez también afectará a éstos últimos, debiéndose reponer el procedimiento.

Respecto a la autoridad competente para resolver este medio, cuando se alegue extinción de facultades o prescripción será la Procuraduría Fiscal de la Federación de acuerdo con los artículos 88 y 32 del Código. Si se hace valer otro medio de extinción del crédito será competente para resolver la dependencia que haya procedido a la determinación del crédito impugnado, pero si se alega que el crédito-

es inferior al exigido en todo caso deberá resolver la dependencia administradora del gravamen, si se interpone en contra del procedimiento ejecutivo por no ajustarse a la ley la resolución corresponderá a las oficinas ejecutoras previa consulta con la Procuraduría Fiscal de la Federación.

### C). RECURSO ADMINISTRATIVO DE OPOSICION DE TERCERO.

Las tercerías excluyentes de dominio reguladas por el anterior código en los artículos 111, 116 y 118 se incluyen en el que se analiza dentro del capítulo de recursos con el nombre de Oposición de Terceros. Este se podía hacer valer en cualquier momento antes de la aprobación del remate sin que se aplicaran las normas en cuanto a plazo para interposición de los recursos, excepción que se otorga dado que el tercero no era parte en el procedimiento por lo tanto no se le dictaban los acuerdos del proceso.

Para el tercero era necesario agotar la instancia del recurso ante la oficina ejecutora, para incluso después irse al juicio de nulidad y posteriormente al amparo, con el fin de no quedar en estado de indefensión si se fallara una resolución en sentido contrario en el juicio de garantías.

Este recurso está contemplado en el artículo 163, que disponía: La oposición podrá hacerse valer ante la ofici

na ejecutora por quién no siendo la persona contra la que se despachó la ejecución afirme ser propietario de los bienes o titular de los derechos embargados.

La declaración de ejecutado no será admisible como prueba de derecho del opositor.

La oposición podrá hacerse valer en cualquier tiempo antes de que se apruebe el remate, sin atenerse a la regla que en cuanto al término establece el artículo 159 fracción II, el cual ya se comentó.

Con lo anterior podemos decir que el embargo debe recaer siempre en los bienes propiedad del deudor, de tal forma que si se demuestra que el bien secuestrado pertenecía a un tercero, éste a través del recurso ya mencionado podía recuperar lo que en derecho era suyo.

#### C).RECURSO ADMINISTRATIVO DE RECLAMACION DE PREFERENCIA.

El crédito fiscal es conforme a derecho preferente con relación a otros créditos, y las reglas aplicables para determinar el orden de los mismos en materia federal frente a los fiscos locales y de aquellos cuya titularidad pertenezca a los particulares se previó en los artículos 9o. y 10o.-

del código lo siguiente:

El primero señalaba las controversias que surgían entre el fisco federal y los locales sobre preferencia en el cobro de los créditos a que este código se refiere, se decidirían por los tribunales judiciales de la federación tomando en cuenta las garantías constituidas y conforme a lo siguiente:

Los créditos fiscales por impuestos sobre la propiedad raíz, serán preferentes tratándose de los bienes inmuebles respectivos o del producto de la venta de éstos, y en los demás casos la preferencia corresponderá al fisco que tenga el carácter de primer embargante.

En cuanto al segundo decía que, los créditos del Gobierno Federal provenientes de impuestos, derechos o aprovechamientos, son preferentes a cualquier otro, con excepción de los créditos con garantía hipotecaria o prendaria, de alimentos, de salarios o sueldos devengados en el último año o de indemnización a los obreros de acuerdo a la Ley Federal del Trabajo, salvo que las garantías en referencia se encuentren debidamente incertadas en el Registro Público de la Propiedad que corresponda y respecto de los créditos por alimentos, que se haya presentado la demanda ante las autoridades competentes antes de que se hubiere notificado al deudor el crédito fiscal; y finalmente la vigilancia y exigibilidad por cantidad líquida del derecho del crédito cuya pre-

ferencia se invoque, deberá comprobarse en forma fehaciente al hacer valer este recurso administrativo .

En relación a lo anterior es importante hacer notar que la Ley del Seguro Social también determinaba que los créditos a favor del instituto eran preferentes aún de los fiscales, y éste no era el único problema que se presentara, ya que el Código Federal de Procedimientos Civiles por su parte conceden a los particulares en los casos de concurso, la posibilidad de reclamar ante los tribunales la legitimidad de los procedimientos de la hacienda pública para asegurar sus intereses, respecto de la preferencia en el pago de los créditos. Sin embargo el crédito fiscal a través de su recurso de reclamación, canalizaba todos los litigios que pudieran presentarse al respecto, teniendo la autoridad para resolverlo a la Administración Fiscal.

En resumen se llegó a la conclusión de que las disposiciones sobre la materia contenidas en el código son posteriores a las del Código Federal de Procedimientos Civiles, puesto que el primero entró en vigor en el año de 1967 y el segundo en 1942.

En conclusión podemos decir que se crearon formas para proteger el fisco a través de un sistema de cobro (procedimiento administrativo de ejecución), mediante la califi-

ración que se hace del crédito mismo de preferente, y la competencia de la autoridad fiscal para conocer de los recursos interpuestos por los particulares en defensa de sus intereses. (artículo 164).

Finalmente diremos que en este medio de impugnación el acto impugnable será siempre futuro y consistirá invariabilmente en la aplicación del producto del remate a un crédito determinado.

#### EL RECURSO ADMINISTRATIVO DE NULIDAD DE NOTIFICACIONES.

Podemos decir que este medio de defensa al igual que el de revocación fueron los recursos mas promovidos por los particulares para su defensa tal vez por la deficiencia de las labores del personal al notificarlos como lo diremos más adelante.

al respecto podemos decir que la notificación es ~~ante~~ todo dar a conocer el contenido de algo que se hace a personas determinadas o indeterminadas, en éste último caso nos referimos a aquellas que pudieran tener interés en el contenido.

El maestro Andrés Serra Rojas, define a la notificación de la siguiente manera: "Es un acto por el cual se dá-

conocimiento a una persona de un hecho o de una decisión según las formas administrativas. Las notificaciones administrativas de asuntos administrativos que afecten intereses particulares, deben tener los mismos requisitos judiciales".(42)

Escencialmente las notificaciones tienen dos propósitos el de dar a conocer al destinatario la comunicación de su contenido para de éste modo defenderse oportunamente, si la notificación tiene vicios, es decir que le cause agravio al acto; y el acreditar por parte de la autoridad que se hizo del conocimiento del interesado.

El procedimiento de las notificaciones se estableció en los artículos 98 al 104, del trámite administrativo para efectuarlos en los que se disponía que las notificaciones de los citatorios, emplazamientos, solicitud de informes o documentos y los acuerdos administrativos que pudieran ser recurridos se harían; personalmente, oficio entregado por mensajero, por correo certificado con acuse de recibo, y edictos, en éste último caso solo cuando la persona hubiere desaparecido, se ignore su paradero, o se encuentre en el extranjero sin tener representante legal, había otras notificaciones respecto de acuerdos distintos a los señalados que se harían por oficio o telegrama.

Las notificaciones personales se debían hacer en -

el último domicilio del notificado y que hubiere señalado ante la autoridad administrativa, y a falta de éste en el domicilio fiscal, es decir donde se encontraba el principal establecimiento o en el lugar donde habitualmente realicen sus actividades, si al momento de entregar la notificación no se encontrara al interesado o a su representante se dejará citatorio con cualquier persona que se encuentre para que espere a una hora fija del día siguiente, y si no lo hiciere se dejará con quien sea, y si éste se negare a recibirla se pegará en la puerta de la casa lo que se denomina por instructivo. Cuando se pudiere notificar al particular se le dejará copia.

La notificación por oficio, se hacía en el domicilio que haya manifestado el propio causante o el que apareciera impreso en su promoción.

La notificación por edictos, se realiza por publicaciones con un resumen de la resolución por notificar por tres días en el Diario Oficial de la Federación y en uno de los periódicos de mayor circulación. Los anteriores surtirían efectos al día hábil siguiente al en que fueron hechas, o por la última publicación, y la manifestación que hiciere el promovente de conocerlas surtiría efectos de notificación a partir del momento en que tuvo conocimiento aunque sea anterior a la fecha la notificación.

Pese a que se tenía un procedimiento mas o menos claro se cometían errores para la práctica de la diligencia que originaba su impugnación, como por ejemplo :

No dejar el citatorio para que el representante o interesado esperen al notificador.

No cerciorarse de la identidad del interesado o su apoderado .

Que la diligencia no obstante haber señalado domicilio procesal se haga en el domicilio fiscal.

Por lo que de conformidad con lo establecido en el artículo 165 los recurrentes promovían su recurso de nulidad de notificaciones el cual disponía: "La nulidad de notificaciones procederá respecto de las que se hicieren en contravención a las disposiciones legales.

La declaratoria de nulidad de notificaciones, traerá como consecuencia las actuaciones posteriores a la notificación anulada y que tengan relación con ella.

En tanto se resuelve este recurso, quedará en suspenso el término legal para impugnar la resolución de fondo.

En relación a lo anterior el segundo párrafo dispone practicamente el efecto de este medio, y en el último párrafo el cual es de importancia porque si el causante en ese entonces promovía dos recursos en un mismo escrito, debía re

solverse aquel que de acuerdo con la lógica jurídica así tenía que ser, primero el de nulidad de notificaciones y luego el de revocación u oposición al procedimiento ejecutivo.

En cuanto a la autoridad que conocía del recurso - era aquella que ordenaba la práctica de la notificación. A - esto podemos añadir que si era dentro de la fase oficiosa podía resolverlo la dependencia que lo emitió, pero si se impugnaren notificaciones de la fase contenciosa conocería el Tribunal Fiscal de la Federación .

Para finalizar, este último órgano administrativo tenía competencia para conocer de cuatro tipos de recursos - los cuales eran:

Reclamación.- ante la sala regional en contra de - las resoluciones referentes a requisitos de la demanda, para que el actor corrija, aclare o complete la misma (se interponía dentro de los cinco días siguientes a aquel en que surtía efectos la notificación).

Queja.- contra resoluciones de salas regionales -- violatorias de la jurisprudencia del Tribunal (se interponía dentro de los diez días siguientes a aquel en que surtía efectos la notificación).

Revisión.- las resoluciones de las salas regionales del Tribunal Fiscal que decreten o nieguen el sobresei-

miento, y las que pongan fin al juicio serán recurribles por las autoridades ante la Sala Superior

También serán recurribles las sentencias de las Salas por violaciones procesales cometidas durante el procedimiento que haya afectado el resultado del fallo (se presentará por escrito al Presidente del Tribunal dentro del plazo de diez días siguientes al en que surta efectos la notificación de la resolución que se impugne).

Excitativa de Justicia.- las partes la formulan ante la Sala Superior si el ponente en la Queja o Revisión, no formula el proyecto respectivo dentro de los plazos señalados.

También procedía cuando los magistrados de la Sala Regional no formulen los proyectos de sentencia, o no emitan su voto respectivo de proyectos elaborados por otros magistrados, dentro de los plazos legales.

### XIII. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE A PARTIR DE 1983.

En el apartado anterior nos referimos al Código Fiscal de la Federación del 19 de enero de 1967, el cual estuvo en vigor hasta el 31 de diciembre de 1982. Ahora bien - debido a que el Derecho Fiscal es muy dinámico, y por la propia naturaleza de las obligaciones fiscales, fue necesario -

crear un nuevo Código Fiscal de la Federación, acorde con la época y con las necesidades imperantes del país, para con -- ello lograr una transparencia fiscal, delimitar perfectamente los derechos y obligaciones de los particulares, así como de las autoridades y combatir la evasión fiscal.

Dentro de éste nuevo ordenamiento, únicamente prevee tres tipos de recursos administrativos los cuales se contemplan en el Título Quinto, Capítulo I, Sección Primera, y que son:

- Recurso de Revocación.
- Recurso de Nulidad de Notificaciones.
- Recurso de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Los recursos de oposición de un tercero y reclamación de preferencia quedaron asimilados en el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.

El Código de 1967, mantenía la norma de que solo procedían los recursos que establecía ese Código y los ordenamientos fiscales, cuando no hubiere recurso administrativo sería improcedente cualquier instancia de reconsideración.

El ordenamiento de 1983, no contiene dentro de su texto este principio, por lo que se podría suponer la existencia tácita de la reconsideración, ya que si partimos de --

aquél principio jurídico de que "Todo aquello que no está prohibido está permitido", consecuentemente concluiríamos la posibilidad de su existencia.

#### A). RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACION.

Especial atención merece el establecimiento del recurso de revocación a la aplicación general en la materia fiscal. Este recurso se caracteriza porque no es obligatorio para el particular interponerlo, sino que puede a su elección, promover contra la resolución fiscal, directamente el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, o bien hacer uso del recurso administrativo de revocación, esta circunstancia permite la pronta rectificación de las resoluciones en las que se hubiere cometido un error notorio tanto en la apreciación de los hechos o de las pruebas, como en la aplicación del derecho, evitando con ello gastos inútiles y fomentando las buenas relaciones entre los contribuyentes y las autoridades. Si estas finalidades por sí solas justificarian el establecimiento del recurso, el mismo resultaría tanto mas necesario, cuanto que un interés nacional exige se realicen toda clase de esfuerzos en beneficio de la expedita administración de justicia, mediante la sustancial disminución de los asuntos que se llevan al conocimiento de la Suprema Corte de Justicia y que en su mayor parte, deben ser resueltos en última instancia por los Tribunales ordinarios.

Este recurso está previsto en los artículos 116 -

fracción I, 117 y 125 del Código Fiscal de la Federación. En ellos se señalan las causales de procedencia del recurso que hablamos. Una resolución definitiva que determine contribuciones y accesorios, entendiéndose como accesorios las multas que se impongan por cometer una infracción, los recargos que se generen por la falta de pago oportuno en los términos del artículo 21 de este Código, los gastos de ejecución que se generen cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal y la indemnización a que se refiere el cuarto párrafo del citado artículo 21.

Igualmente procede este recurso cuando el contribuyente hubiera solicitado, en términos de lo establecido en el artículo 22, la devolución de un pago indebido, así como los intereses respectivos a cargo del fisco, en la práctica existe un formato para la interposición de este recurso cuyo uso es optativo.

#### B). RECURSO ADMINISTRATIVO DE OPOSICION AL PROCEDIMIENTO DE EJECUCION.

Este está contenido en el artículo 116, en relación con los artículos 118 y 126, este recurso procede cuando ya se ha iniciado el procedimiento de ejecución, con el que la autoridad pretende hacer efectivo un crédito fiscal que hubiere nacido con anterioridad y no fuere satisfecho dentro del plazo concedido.

Asimismo procede este recurso cuando se considere que el crédito ya se extinguió por pago, compensación, condonación, prescripción y caducidad.

Cuando se pretenda cobrar un crédito fiscal superior al que efectivamente se hubiera causado, siempre que el error lo haya cometido la oficina ejecutora.

Contra cualquier violación que se haya cometido durante el procedimiento administrativo de ejecución.

Contra el procedimiento cuando a un tercero le embarguen bienes de su propiedad, sin derecho alguno por parte de la autoridad, por no ser él, el afectado.

Cuando exista un tercero que considere tener un mejor derecho sobre cualquier crédito fiscal.

Este recurso deberá hacerse valer ante la autoridad ejecutora y no podrá discutirse en el mismo la validez del acto administrativo; excepto el tercero con un crédito preferencial, que podrá interponerlo en cualquier tiempo.

Este recurso deberá promoverse dentro de los cuarenta y cinco días contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del acto.

Asimismo el contribuyente deberá agotar este recurso, para interponer juicio de nulidad cuando la resolución sea negativa.

C). RECURSO ADMINISTRATIVO DE NULIDAD  
DE NOTIFICACIONES.

Este recurso está previsto en el artículo 116, en relación con el 119 y 129, y procederá contra las notificaciones que se hagan en contravención de las disposiciones fiscales.

La notificación constituye el medio legal idóneo con el que la autoridad pone en conocimiento a los particulares de cualquier acto o resolución, de modo tal que surja a la vida jurídica plenamente, y el particular pueda analizarlo y cumplir con la obligación o bien impugnarlo.

En consecuencia si la notificación del acto no se ajusta a derecho, se podrá intentar este recurso, con el fin de que se nulifique la notificación irregular y las demás actuaciones posteriores a la misma. Esto obedece a la gran importancia jurídica que tiene esta figura.

Al interponerse este recurso se suspenden los plazos para el ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, como los derechos de los particulares, hasta en tanto no se resuelva.

La declaratoria de nulidad de la notificación traerá como consecuencia la nulidad de las actuaciones hechas --

con base en la notificación mal hecha.

Será improcedente este recurso cuando ya se haya iniciado juicio contencioso. Al igual que el recurso anterior se deberá interponer dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación mediante escrito ante quien emitió el acto. Este recurso deberá agotarse antes de ocurrir ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

D).REFORMAS FISCALES A PARTIR DE ENERO DE 1988 EN  
MATERIA DE RECURSOS.

Con motivo de las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de 1988, y las cuales abarcan lo correspondiente en materia de Recursos Administrativos, es importante hacer mención a ésta por ser relevante para el desarrollo de este trabajo.

En el artículo 116 del referido Código, que contenía en sus tres fracciones los recursos manifestados en el punto que precede, se deroga la relativa al recurso de Nulidad de Notificaciones, el cual se suprime como tal para contenerse en su misma Sección Cuarta, pero como Impugnación de las Notificaciones, establecida en el artículo 129; ésta se podrá hacer valer conjuntamente con los otros dos recursos administrativos existentes, los cuales como ya sabemos se interponen en un plazo de 45 días a partir de aquél en que surta efectos la notificación del acto impugnado. Sin embargo cuando se alegue la legalidad o ilegalidad de la notifica-

ción se estará a las siguientes reglas:

-La impugnación de una notificación que se conoce (se hará valer con el recurso que proceda en el que manifestará la fecha en que lo conoció, podrá expresar asimismo agravios respecto del otro acto impugnado).

-Niega conocer la notificación (se hará valer ante la autoridad que lo notificó-la cual posteriormente le hará conocer el acto junto con la notificación, previos datos aportados por el recurrente para su identificación, posteriormente tendrá un plazo de 45 días para ampliar su recurso impugnando el acto y su notificación).

-La autoridad primero conocerá de los agravios a la impugnación de la notificación y después del acto administrativo.

-Si se resuelve que no hubo notificación o que fue ilegal, tendrá al recurrente como sabedor del acto desde la fecha en que manifestó conocerlo o en que se le dió a saber en los términos del segundo punto de esta lista, quedando sin efectos todo lo actuado en base a aquélla, y procederá al estudio de la impugnación que en su caso se hubiese formulado en contra de dicho acto. Si se resuelve que la notificación fue legal se desechará el recurso por extemporáneo.

Lo anterior es en razón de evitar darle más tiempo al contribuyente que es omiso y que por violaciones de procedimiento se reponga un acto cuyas consecuencias fueron la de terminación de créditos fiscales por infracciones cometidas, y que al emitirlo de nuevo tenga otra vez la opción de combatir.

### CAPITULO TERCERO

#### LA RECONSIDERACIO.

XIV.-BREVES ANTECEDENTES DE LA RECONSIDERACION- --

XV.-LA RECONSIDERACION COMO POSIBLE INSTANCIA POSTERIOR AL RECURSO DE REVOCACION- XVI.-NATURALEZA -

JURIDICA DE LA RECONSIDERACIO.

## LA RECONSIDERACION.

### INTRODUCCION.

Una vez analizados los recursos administrativos en el Código Fiscal de la Federación propiamente dichos, que surgieron de la necesidad por parte del Estado de que existiera un control de legalidad respecto de los actos de las autoridades administrativas, y que se establecieron precisamente en el ordenamiento de referencia a través de sus medios de defensa que se encuentran legalmente establecidos y al alcance de los particulares para darles la oportunidad de obtener la anulación de los actos dictados con violación a la ley aplicable, o la no aplicación debida.

Además su importancia radica en el hecho de que su interposición es requisito sine quanon, para la necesidad del Juicio de Amparo o del de Nulidad ante el Tribunal Fiscal, puesto que si otros ordenamientos otorgan medios de defensa al promovente anteriores a la interposición del juicio de nulidad, deben agotarse a efecto de que la autoridad competente esté en posibilidad de revisar sus propios actos, modificándolos o revocándolos, si se encuentra que al emitirlos incurrió en violaciones de fondo y forma; y en su caso si los confirma procedería su revisión en segunda instancia a otro órgano jurisdiccional; situación que se contempló tanto en el Código de 1967 en su artículo 190 fracc. IV en el que se señala la improcedencia del juicio ante el Tribunal contra resoluciones o actos respecto de los cuales concede

este Código o la Ley Fiscal especial algún recurso, ante las autoridades administrativas, o deben ser revisadas de oficio por virtud del cual puedan ser modificadas, revocadas o anuladas, aún cuando la parte interesada no la hubiere hecho valer oportunamente, como en el Código actual en su artículo 292 fracc.VI, siendo improcedente el juicio, en contra de actos que puedan impugnarse por medio de algún recurso o medio de defensa, exceptuando aquellos cuya interposición sea optativa.

Finalmente nos preguntamos, si ya existe un procedimiento definitivo para la impugnación de actos de carácter administrativo, cual es el objeto e importancia de la llamada Reconsideración hecha valer por los contribuyentes en base al artículo 80. Constitucional a la que se enfrentan las Administraciones Fiscales Regionales en contra de sus resoluciones, surgiéndonos varias cuestiones como por ejemplo: consideraría como una posible instancia más, posterior a los recursos administrativos o solo respecto del de revocación, o si en su interposición se suspenden los términos, si es un vicio de los particulares para ganar tiempo, o efectivamente les es muy indispensable que la autoridad reconsidere sus resoluciones en virtud de que los contribuyentes por alguna causa no contaban con las pruebas suficientes para demostrar su inocencia, o tal vez en sus agravios no especificaban correctamente su defensa.

Situaciones que trataremos de dilucidar mas adelante, sin embargo es necesario hacer un poco de historia a este respecto.

#### XIV. BREVES ANTECEDENTES DE LA RECONSIDERACION.

No obstante que sabemos que hasta 1924 realmente se creó una ley de Justicia Fiscal en donde se establecían las defensas que podían hacer valer los particulares en contra de las sanciones que emitiera la propia Secretaría de Hacienda, y ésta misma conociera de los medios de defensa interpuestos, auxiliada de las Oficinas Recaudadoras y del Jurado de Penas Fiscales, que pese a que realmente no estaban legitimadas constitucionalmente, no se tiene antecedente alguno de que la emisión de esas resoluciones pudieran ser reconsideradas, sino había que seguir el procedimiento adecuado hasta el juicio de amparo, el cual de acuerdo a una jurisprudencia de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación en el año de referencia indicaba que aquel era improcedente si antes no se agotaban los medios de defensa ante una autoridad diversa a la autoridad judicial y en un procedimiento diverso al juicio de amparo.

Pero podemos pensar que el hecho de que contra la resolución del Jurado de Penas Fiscales, procediera el recurso de revisión por la propia Secretaría de la que forma par-

te, para confirmar, revocar o modificar el acto del que ya se había dictado el fallo, es posible la detección de una reconsideración tácita.

Sin embargo hasta 1929 cuando prevaleció una jurisprudencia definida por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el sentido de que: "Siendo práctica constante de las oficinas administrativas admitir a reconsideración las resoluciones que dicten, no debe decirse que un negocio está resuelto en definitiva mientras no se le comunique al interesado lo que se haya resuelto respecto de la reconsideración".(43)

En otras palabras como era una costumbre de los particulares inconformarse con las resoluciones administrativas, y esta situación auxiliaba al poder judicial de amparos sin justificación, al ser la misma autoridad la que corrige sus propios errores mediante la tramitación y resolución de esas instancias, haciendo inútil el juicio de amparo y se estimaba que un asunto no estaba resuelto en definitiva sino cuando se decidiera sobre la reconsideración, con dos limitaciones:

-Que se hiciera valer dentro de los quince días siguientes a la notificación del acto reclamado, y

-Que fuera la primera instancia.

Posteriormente en el año de 1929, la citada Suprema Corte de Justicia cambió esa jurisprudencia estableciendo el criterio de que: "Como la Reconsideración de actos o resoluciones administrativas...no es un recurso legal del que puedan hacer uso los interesados, ni es suficiente para darle ese carácter, el hecho de que sea una práctica administrativa o una costumbre muy generalizada de los que se crean perjudicados con una resolución administrativa pidan reconsideración de ella ante la misma autoridad que la pronuncie, práctica por demás viciosa y que pugna contra la teoría de firmeza de las resoluciones administrativas y, por tanto contra la estabilidad misma de la propiedad y de los intereses particulares, es evidente que la reconsideración no puede tener efectos, ni interrumpir el término de quince días que la Ley Orgánica de Amparo señala para interponerlo".(44)

Esta Jurisprudencia se aplicó hasta 1933, debido a que la Suprema Corte fue cambiando criterio, hasta el año de 1938, en que definió otra jurisprudencia en la que: "Distinguía entre el caso en que la Administración Pública admitía, tramitaba y decidía en cuanto al fondo la reconsideración y aquellos otros en que no admitía a tramite o no decidía en cuanto al fondo la reconsideración, precisando que en el primer caso, la reconsideración interrumpía el término para el amparo, concediéndole el carácter de recurso administrativo, y en la segunda hipótesis no se interrumpía el término".(45)

Este criterio se veía reforzado en el Código Fiscal de la Federación del 31 de diciembre de 1933, en su Título Primario relativo a las disposiciones generales, en su artículo 19, el cual disponía que: "Contra las resoluciones dictadas en materia fiscal, no procedía instancia de reconsideración, salvo lo que prevengan las disposiciones especiales, ni producirá ningún efecto jurídico la tramitación administrativa de esta instancia".(46)

Como podemos observar el precepto anterior es contradictorio puesto que establece una salvedad que como ya dijimos se apoya en la jurisprudencia de 1933, sin embargo con firme a ésta, se creó una verdadera trampa para los particulares, pues en el caso de que se interpusiera una reconsideración no prevista en ley, las autoridades simplemente no le daban trámite o no resolvían en cuanto al fondo y el recurrente veía perdido su derecho a impugnar por la vía legal la resolución sometida a la reconsideración, por el transcurso del término para promover el amparo o el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal.

Una de las últimas jurisprudencias que se dieron a conocer en el campo del derecho administrativo, fue la siguiente: "Cuando la reconsideración no está expresamente establecida por la ley del acto, no puede tener por efecto interrumpir el término para pedir amparo y puede desecharse de plano; pero cuando es interpuesto dentro de los quince días

siguientes a la notificación del acuerdo y es admitida y ---  
substantiada, debe conceptuarse que el término para interpo-  
ner el amparo, ha de contarse desde la fecha de la notifica-  
ción de la resolución que recaiga a tal reconsideración, pues  
hasta entonces tiene el acto el carácter definitivo para los  
efectos de la fracción IX del artículo 107 de la Constitu-  
ción Federal toda vez que hubo posibilidad de revocarlo o re-  
firmarlo".(47)

Según parece la anterior jurisprudencia, el legis-  
lador la redactó con el fin de que los particulares sepan de  
antemano que si interponen una instancia no prevista en la  
ley del acto, perderán su derecho a impugnar por la vía le-  
gal adecuada esa misma resolución, a menos que la autoridad  
administrativa, tramite y resuelva favorablemente su peti-  
ción, lo que hacía que sean mínimos los casos en que los par-  
ticulares interpusieran reconsideraciones no previstas en la  
ley.

Al efecto el Código fiscal de la Federación vigen-  
te en 1967 en su artículo 133 disponía que: "Contra las reso-  
luciones dictadas en materia fiscal solo procederán los re-  
cursos administrativos que establezca este Código o los de-  
más ordenamientos fiscales.

Cuando no exista recurso administrativo será impro-  
cedente cualquier instancia de reconsideración

Las resoluciones que se dicten como consecuencia

de recursos no establecidos legalmente, serán nulos.

Dicha nulidad será declarada aún de oficio, por la autoridad superior a la que hubiere dictado la resolución si ésta no modifica en favor del particular la nulidad de la nueva resolución, solo podrá ser declarada por el Tribunal Fiscal".(18)

A este respecto consideramos que este numeral carece de una debida redacción, configurándose obscuridad en el precepto; lo anterior es en razón de que como podemos constatar una ley fiscal en donde de alguna manera se establezcan derechos y obligaciones para los particulares y atribuciones a las autoridades y no estén de manifiesto medios de defensa? situación que implicaría una violación a la garantía constitucional de seguridad jurídica, y por otro lado es lógico que si no existe recurso alguno contemplado en ley no ha lugar a la reconsideración, ya que ésta representa una segunda instancia ante la misma autoridad; y el mismo comentario en cuanto se dicten resoluciones como consecuencia de recursos establecidos legalmente, mismos que se declararán nulos. Sin embargo ¿qué pasaba con las promociones que se intentaban basándose precisamente en la jurisprudencia de la R. Suprema Corte o en el derecho de petición consagrado como garantía para los causantes, escritos que bien o mal se tiene antecedente que se les acepta?

A mayor abundamiento el maestro Gabino Fraga deter

mina."Esta medio del que con tanta frecuencia se hace uso en nuestra práctica administrativa, no puede considerarse como un verdadero recurso pues aunque tenga como apoyo un derecho que la constitución le otorga, constituye un medio juridico-imperfecto, pues la autoridad ante quien se interpone no está obligada mas que a dar respuesta por escrito y en breve plazo al peticionario, pero no tiene la obligación de entrar a un exámen de fondo del acto cuyo retiro se solicita".(49)

La opinión con la cual estamos de acuerdo al acercarse un poco mas a lo que actualmente se está tratando de establecer en esta materia.

#### XV. LA RECONSIDERACION COMO POSIBLE INSTANCIA POSTERIOR AL RECURSO DE REVOCACION.

Otro criterio es el respaldado por el Licenciado Carrillo Flores en el que dice que "A nuestro juicio éste problema debe ser resuelto así: La reconsideración es un recurso cuando la ley la prevee. En este caso hay que hacerla valer en el término que fija la ley respectiva y no en el plazo de quince días que está fijado para la interposición del amparo, porque ninguna relación guarda con la de los actos de la autoridad administrativa. Fuera de este plazo el particular puede acudir a la administración; no es cierto que sea una práctica viciosa como se dijo en 1929, mas no acude ya como titular de un derecho, sino como un simple de-

nunciante que provoca la acción oficiosa de la administración.

Esta podrá discrecionalmente (aunque de buena fe, pues la buena fe está en base del poder discrecional), apreciar cuando debe avocarse otra vez al conocimiento del asunto; pero aunque la decisión confirme la primera no introducirá ninguna modificación en la situación del particular frente a los procedimientos jurisdiccionales de oposición (50).

Con ésta última estamos en total desacuerdo por varias circunstancias:

-Si consideramos que se trata de una práctica viciosa porque de hecho al establecerse en las leyes fiscales que se han descrito procedimientos bien delimitados para impugnar los actos de la autoridad, ya no es debido que se pueda promover otra instancia ante la misma autoridad; en primera porque no está reglamentada y en segunda porque rompe con el principio de firmeza de los recursos administrativos.

-De la misma manera si creemos que es necesario que el contribuyente acuda a reclamar un derecho, porque precisamente esa es la razón de aquél para volver a la autoridad que ya dictó lógicamente en sentido contrario una resolución al particular; ya que si por el contrario si fuere un simple denunciante, entonces si se crearía la práctica viciosa de la que hablamos.

-De acuerdo a la época quizá antes, para poder dar trámite a una reconsideración debía manifestarse la buena fe de la autoridad en base al poder discrecional de la misma, - que en su caso se le daba entonces el carácter de solicitud o petición de recurso. Pero actualmente debemos pensar que - deben de reunirse determinadas características en el contribuyente y de hecho en su situación fiscal para poder admitir la; y ya no tanto en la buena fe como se creía.

Efectivamente así fue, ya que en el año de 1985, - el 17 de junio, se creó el Acuerdo contenido en el Oficio No 102-420, por la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría - de Hacienda en el cual se faculta a los titulares de las Administraciones Fiscales Regionales para que resuelvan las solicitudes de reconsideración administrativa conforme a diversos lineamientos; señalándose al efecto que en congruencia - con el Programa de Simplificación Administrativa emprendido por el Gobierno Federal y en cuyos objetivos se establece el acercar a las autoridades administrativas al lugar donde se generen los problemas para facilitar y agilizar su solución, en base a lo siguiente:

I.- Solo resolverán las solicitudes de reconsideración administrativa de las resoluciones emitidas por la Administración fiscal Regional a su cargo o las Unidades Administrativas que de ellas dependan siempre que:

a) Ponga fin al recurso administrativo de revocación.

- b) Determinen contribuciones y sus accesorios; o
- c) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.

2.- Si la reconsideración administrativa se solicita cuando aún no transcurra el término legal para interponer el recurso de revocación en contra de las resoluciones que se aluden en los incisos b) y c) del lineamiento anterior, la promoción se tramitará y resolverá como recurso de revocación si reúne los requisitos de procedencia del mismo.

3.- Procederá reconsiderar administrativamente aquellas resoluciones en las que el contribuyente demuestre que ya fue pagado el crédito fiscal, o bien que no se causó la contribución en ella determinada, ésto es, si su improcedencia queda demostrada y no deriva de diferencias de interpretación de la ley.

Asimismo podrán reconsiderarse administrativamente las resoluciones mencionadas, cuando se den los supuestos que en materia de recursos administrativos prevé el segundo párrafo del artículo 132 del Código Fiscal de la Federación en vigor a partir del 1o. de enero de 1985, o sea cuando en aquellas se advierta una ilegalidad manifiesta.

4.- Si del estudio al planteamiento del contribuyente se desprende que solo procede reconsiderar parcialmente, se citará al contribuyente y se le solicitará que dentro

de los diez días hábiles siguientes se desistan de la solicitud en la parte por la que no proceda la reconsideración. En el supuesto de que el contribuyente no acceda a desistirse - como la sea propuesto, o habiendo aceptado no presente el escrito respectivo, se deberá desechar su promoción.

5.- Cuando se tenga conocimiento de que el contribuyente promovió juicio de nulidad o de amparo en contra de la resolución cuya reconsideración se solicita y se tenga convicción de que se pueda resolver favorablemente dicha solicitud, deberá requerirse al contribuyente, antes de que se notifique la resolución de reconsideración, exhiba copia sellada del escrito de desistimiento del juicio intentado.

6.- Cuando la reconsideración sea parcial, invariablemente se recabará, en la propia resolución, la firma de conformidad del contribuyente o de su representante legal.

7.- La reconsideración únicamente será resuelta por el Departamento de Recursos Administrativos y firmada por el Administrador Fiscal Regional.

En relación a todo lo anterior se contaba con varios formatos para su resolución a los que se tenía que ajustar la autoridad para resolver, constando de diez en los siguientes términos:

FORMATO 1- Reconsideración Parcial de la resolución

ción que determinó contribuciones o que negó devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.

FORMATO 2.- Reconsideración Parcial por existir ilegalidad manifiesta en la resolución que determinó contribuciones o que negó la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.

FORMATO 3.- Reconsideración total de resolución que determinó contribuciones o que negó la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.

FORMATO 4.- Reconsideración Total por existir ilegalidad manifiesta en la resolución que determinó contribuciones o que negó la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.

FORMATO 5.- Desechamiento de la solicitud de reconsideración de la resolución que determinó contribuciones o que negó la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.

FORMATO 6.- Reconsideración Parcial de la resolución que puso fin al recurso de revocación.

FORMATO 7.- Reconsideración Parcial por existir ilegalidad manifiesta en la resolución que puso fin al recurso de revocación.

FORMATO 8.- Reconsideración Total de la resolución que puso fin al recurso de revocación.

FORMATO 9.- Reconsideración total por existir ilegalidad manifiesta en la resolución que puso fin al recurso de revocación.

FORMATO 10.- Desechamiento de la solicitud de reconsideración de la resolución que puso fin al recurso de revocación.

La mayoría concaban de hechos y resultandos, fundamentándose para la admisión del recurso en el artículo 36 del Código Fiscal interpretado a contrario sensu a excepción de los formatos 5 y 6 relativos al desechamiento de la reconsideración intentada que solo se basaban en los artículos 116 y 120 del Código referido; en la parte final del punto tres de los hechos se tenía que señalar el artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles, y que aparecía en los formatos 1, 3, 5, y 9 con el fin de dejar sin efectos parcial o totalmente la resolución de que se trate, cuando el contribuyente debiere probar los hechos constitutivos de su acción.

En los casos relativos a los formatos 1, 2, 6 y 7 que se reconsideraba también parcialmente la resolución, se hacía mención además al artículo 68 del Código primeramente citado, en la misma fase de hechos para que el promovente se desistiera de una parte especificando cual, y otorgar en ella la presunción de legalidad, por no tener la razón el --

contribuyente, de no hacerlo como se especificó anteriormente se desechaba por improcedente; por otra parte en los formatos 3 y 8 se incluía el artículo 5o. del Código Fiscal para reforzar la aplicación supletoria de disposiciones de Derecho Federal. Finalmente al dictar la resolución era de nueva cuenta en atención al artículo 36 ya comentado, siendo éste el único precepto que se manifestaba en las reconsideraciones totales.

Para finalizar era importante indicar en la última parte de la resolución las copias a las autoridades que devieran conocer del asunto, siendo las correspondientes al Departamento de Notificación y Cobranza, para que ordenare a la exactora correspondiente el trámite a seguir: la autoridad que dió origen al acto impugnado, o bien la que emitió el acto cuya reconsideración se solicite, y por último a la Tesorería de la Federación cuando se tenga que devolver una cantidad determinada al recurrente.

De lo anterior podemos ver que el fundamento esencial es el artículo 36 del Código Fiscal, interpretado a contrario sensu, mismo que da la pauta a la existencia de cualquier escrito de reconsideración promovido por los particulares en contra de las resoluciones desfavorables a sus intereses, también debemos agregar que en los lineamientos del Acuerdo 102-420 no se determina que el contribuyente funde su petición en el artículo 8o. Constitucional como se hacía an-

teriormente, sino que el primer artículo que citamos les da la pauta para su interposición, aunque de cualquier manera no se les dá el carácter de recurso administrativo a esa solicitud en este orden de ideas la situación que comentamos es muy válida, porque además a la fecha ya no existe precepto alguno que prohíba solicitar la reconsideración de una resolución administrativa, como se plasmaba en el artículo 158 del Código Fiscal anterior.

No obstante este avance en esta materia en cuanto a la creación de una normatividad interna para beneficio de los intereses de los contribuyentes y pese a la no precisión de la redacción del acuerdo señalado por establecer que aparte de las administraciones Fiscales, resolverán las solicitudes de reconsideración también las Unidades Administrativas que de ellas dependan; en éste caso desprendemos que se refieren a las Oficinas Federales de Hacienda de su jurisdicción, mismas que no son competentes para tramitar los recursos administrativos de revocación, con lo que sale sobrando éste señalamiento, además de que en los formatos que enunciamos solo se relacionan con resoluciones del Departamento de Liquidación, en cuanto a la determinación de contribuciones o accesorios, del Departamento de Servicios al contribuyente en cuanto a la negativa de devoluciones que procedan conforme a la ley, y el Departamento de Recursos Administrativos en contra de sus propias resoluciones, siendo también impor-

tante para su procedencia que se relacionen con las dos primeras fracciones del artículo 117 del Código Fiscal, relativo al recurso de revocación. Los funcionarios competentes persisten en la ayuda a los contribuyentes, en lo que a éste respecto se refiere creando la denominada Filosofía de la Reconsideración, la cual resulta mas amplia tanto en los lineamientos a seguir como en los formatos.

#### XVI. LA NATURALEZA JURIDICA DE LA RECONSIDERACION.

Doctrinalmente los recursos administrativos tienen como finalidad otorgar a los ciudadanos un medio legal que facilite la defensa de sus derechos afectados por resoluciones administrativas y que permita la solución de los conflictos y controversias a través de una resolución apegada a derecho. Asimismo, se señala que los elementos característicos del recurso son: La existencia de una resolución que afecte un derecho; que la ley determine la autoridad ante quién deba presentarse; el plazo para ello; que se interponga por escrito; que exista un procedimiento para su tramitación y que la autoridad ante la que se interponga esté obligada a resolver.

Estos conceptos inspiraron al legislador del Código Fiscal de la Federación en vigor, a regular los recursos administrativos, entre éstos el de revocación, despojándolos

de formalismos y exigencias de expresión ya que se admite que no es indispensable que el recurrente exprese correctamente y suficientemente los agravios que le causa la resolución impugnada, toda vez que faculta a la autoridad para que corrija los errores que advierta en la cita de los preceptos legales que se consideren violados y examine en su conjunto los agravios, así como los demás razonamientos del recurrente, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en el recurso.

Esta amplitud de criterio que otorga el legislador a la autoridad administrativa se explica porque si en su origen los recursos tuvieron como finalidad proteger los derechos de los administrados, la misma ha sido substituída por una concepción social en la que, sin desentenderse de los intereses particulares, se tiene como objetivo principal el asegurar la juridicidad de la acción administrativa y con ello el interés de la administración que surge de las normas jurídicas que regulan su actuación, pues la acción de los particulares en el control administrativo concurre no solo a la defensa de sus derechos e intereses, sino también, y en forma principal, a garantizar la legitimidad administrativa.

Pero suele suceder que no obstante que le asista la razón, en algún caso el contribuyente por ignorancia, error o deficiente asesoría percibida, no interponga e ic -

haga extemporaneamente los medios de defensa previstos en el Código Fiscal de la Federación, o bien que no tenga resolución favorable en el juicio o recurso intentado, al ser omiso o equivocada su defensa.

Ante situaciones como las descritas anteriormente, se ha planteado la necesidad de que excepcionalmente la autoridad administrativa reconsidere sus resoluciones, pues no es su propósito recaudar contribuciones improcedentes; sino que mediante la reconsideración se pretende lograr mayor equidad en las resoluciones entre el fisco y el contribuyente.

La idea de otorgar esta facultad a las Administraciones Fiscales Regionales, es que se debe dejar sin efectos total o parcialmente una resolución que a todas luces no será eficaz, es decir, que no se podrá cobrar el crédito fiscal en ella determinado por que ya se pagó o no se causó, o bien porque sea improcedente la resolución que niegue la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.

En tal virtud, en esta nueva sección se incluyen lineamientos de actuación, así como formatos para el trámite y resolución de la solicitud de reconsideración administrativa, las cuales sustituyen y por lo tanto dejan sin efectos los contenidos en el Acuerdo No. 102-429 del 17 de junio de 1985, y sus anexos.

Únicamente podrá reconsiderar por parte del Departamento de Recursos Administrativos las resoluciones que:

a) Fianza fin al recurso administrativo de revocación, es decir, recursos ya resueltos.

b) Determinan contribuciones o sus accesorios, dentro de estas resoluciones quedan comprendidas las liquidaciones y las que nieguen por razones de fondo la compensación solicitada y que además determinen un crédito fiscal a cargo del contribuyente.

c) Nieguen por razones de fondo la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.

Además de que debe tratarse de las resoluciones mencionadas en el punto 1 anterior, el contribuyente también debe demostrar alguno de estos tres supuestos:

1. Que el crédito fiscal ya se pagó.
2. Que el crédito fiscal no se causó.
3. Que el saldo cuya devolución fue negada es procedente y quede plenamente acreditado.

Cuando se tenga conocimiento de que el contribuyente presentó juicio de nulidad o de amparo en contra de la resolución cuya reconsideración solicita y se tenga la convicción de que procede resolver favorablemente dicha solicitud, deberá requerirse al contribuyente para que, antes de que le sea notificada la resolución de reconsideración, exhiba copia sellada del escrito de desistimiento del juicio intentado.

Por otra parte si la solicitud de reconsideración administrativa se presenta cuando aún no transcurra el término legal (45 días) para interponer el recurso de revocación en contra de las resoluciones a que se alude en los incisos b) y c) del lineamiento anterior, la promoción se tramitará y resolverá como recurso de revocación si reúne los requisitos de procedencia del mismo.

Las solicitudes de Reconsideración relativas a los incisos a), b) y c) mencionados anteriormente deberán presentarse ante la Administración Fiscal Regional que emitió el acto cuya reconsideración se solicita y serán tramitadas y resueltas por el Departamento de Recursos Administrativos, firmando las resoluciones el titular de dicha Administración.

Sin pretender normar la reconsideración en el área de Servicios al Contribuyente y solo a título informativo se debe señalar que previo acuerdo de admisión del C. Administrador, competará al Departamento de Servicios al Contribuyente tramitar y resolver las solicitudes de reconsideración referidas a las resoluciones de compensación o devolución emitidas por el propio departamento, en sentido negativo por razones meramente formales; en cuyo caso tales solicitudes se tramitarán y resolverán conforme a la normatividad que emita la Dirección de Servicios al Contribuyente.

CUADRO GRAFICO SOBRE LA PROCEDENCIA DE LAS SOLICITUDES DE RECONSIDERACION.

- a) Las que emita el propio Departamento dando fin al recurso de revocación.
- Cuales resoluciones procedan reconsiderar en el Departamento de Recursos Administrativos.
- b) Las que emita el Departamento de Liquidación, excepto las que ordenen el reparto adicional de utilidades.
- c) Las que emita el Departamento de Servicios al Contribuyente, en materia de solicitudes de devolución de cantidades o de autorización de compensación, cuando se hayan resuelto en sentido negativo por cuestiones de fondo y se determine un crédito en esta última.

Existe una salvedad a lo anterior en cuanto a las resoluciones negadas por aspectos meramente formales, las atenderá el propio Departamento de Servicios al Contribuyente previo acuerdo de admisión del C. Administrador.

Además de ser una resolución de las mencionadas un

teriormente, el solicitante deberá probar que:

1. Ya pagó el crédito fiscal determinado en la resolución impugnada.
2. Nunca se causó el crédito fiscal determinado.
3. El saldo a favor cuya devolución fue negada, es procedente y queda plenamente acreditado.

Por otro lado los efectos que produce la resolución que pone fin a la solicitud de reconsideración administrativa son:

-Reconsiderar Totalmente.- Procederá reconsiderar administrativamente aquellas resoluciones en las que el contribuyente demuestre que ya fue pagado el crédito fiscal, o bien, que no se causó la contribución o accesorio en ellas determinada, esto es, si su improcedencia queda demostrada y no deriva de diferencias en el criterio de interpretación de la ley.

Podrá también reconsiderarse administrativamente a aquellas resoluciones en las que se niegue la devolución de cantidades, cuando el contribuyente demuestre la procedencia de su devolución conforme a la ley.

-Reconsideración Parcial.- Si del estudio al planteamiento del contribuyente se desprende que solo procede reconsiderar parcialmente, se citará al contribuyente y se le solicitará que dentro de los diez días hábiles siguientes,

se desista de la solicitud en la parte por la que no proceda la reconsideración. En el supuesto de que el contribuyente no acceda a desistirse como se le propuso, o habiendo aceptado no presente el escrito respectivo, se deberá desechar su promoción.

-Desechar por improcedente la solicitud.- Procederá desechar por improcedente cuando no se den los supuestos de procedencia previstos en el lineamiento No.1 y no se demuestre que el crédito ya se pagó, no se causó, o que es procedente la devolución solicitada, asimismo, en el supuesto de que el contribuyente no acceda a desistirse como le sea propuesto, o habiendo aceptado no presente el escrito respectivo.

Una vez analizado lo expuesto, si procede la solicitud de reconsideración administrativa se elaborará el proyecto de resolución en cuanto al fondo del asunto, de no ser así, se formulará el proyecto respectivo para desecharla por improcedente.

La estructura del oficio de resolución, está dividida en:

Datos de identificación de la resolución.

Antecedentes.

Substanciación de la reconsideración.

Hechos.

Puntos resolutivos.

Antefirma de la resolución.

Autoridades a las que se deberá marcar copia de la resolución.

## CAPITULO CUARTO

### CONCLUSIONES.

## CONCLUSIONES.

- 1.- Como ya sabemos con la Revolución de 1910 se presentaron cambios que alteraron la vida nacional, y no fue sino hasta 1923 después del Régimen Porfiriano que se introdujo una modificación substancial en el Sistema Impositivo realizado por el Gobierno Constitucionalista, por ser aquél inequitativo además de arrastrar raíces del Sistema Colonial.
- 2.- No obstante lo anterior en la Constitución de 1917 se consagró uno de los pecados capitales del régimen citado al no delimitar la competencia de la Federación, Estados y Municipios lo que daba origen a una sobreposición de gravámenes, evitando el desenvolvimiento económico y de la Industria así como de las fuentes relativas a la recaudación fiscal de lo que resultaba un sistema complicado ya que las cuotas, bases de imposición, reglamentaciones, formas y épocas de pago de los impuestos se multiplicaban hasta crear un estado de confusión.
- 3.- La Federación se sustentaba en los principios de la Escuela Liberal, marcadamente Capitalista que inspiró a la política fiscal anterior a la Revolución, estaba enfocada siempre a la necesidad de proveerse de los fondos demandados de las obligaciones presupuestales del Gobierno. Los principios referidos eran la Generalidad y la Uniformidad, lo que significaba que a todos se debe gravar por igual sin importar sus condiciones ya que lo que importaba era la máxima recaudación.

- 4.- De lo anterior se desprende que todo lo acontecido desde 1910 en materia fiscal se debió a que la Constitución -- siempre estuvo al margen por el régimen de gobierno ya -- que sobre la distribución de competencias se habló desde 1856 en cuanto a lo establecido en el art. 124, y en la Constitución de 1857 en relación a la ampliación de facultades de la Federación en relación con el art. 73, -- aunque todavía no se delimitaba la competencia del Municipio. Problemas que dieron origen a empeorar la situación del campesino y obrero, ya que la única voluntad -- era la del Presidente, creando éste por la ansia de poder inseguridad jurídica en el pueblo.
- 5.- Actualmente sigue existiendo el problema de la concurrencia en materia tributaria, y el argumento para justificaría es que las entidades federativas no pueden estar -- esperando a la federación a que intervenga para satisfacer las necesidades, pero si se llegase a presentar ésta cuestión y la federación legisla sobre la materia que corresponda, deroga a la legislación local.
- 6.- Se tuvo que luchar para que existiera un Tribunal Administrativo el cual resolviera las controversias entre la autoridad fiscal y los particulares. situación que aconteció con la creación de la Ley de Justicia Fiscal.
- 7.- El 31 de Diciembre de 1938 surge jurídicamente el Código Fiscal de la Federación, el cual contenía ya reglamentados los recursos administrativos que el particular podía hacer valer en contra de los actos de autoridad, ello independientemente de que por ser el primer ordenamiento -- fiscal que pretendía normar las actuaciones emanadas de

autoridad administrativa, el mismo era complicado en su aplicación.

- 8.- En el Código Fiscal de la Federación de 1967, se precisa de una manera más clara los medios de defensa a los particulares, y se simplifica su procedimiento.
- 9.- Por ser el Derecho Fiscal dinámico el Código aludido modifica su estructura en cuanto a los recursos administrativos, acumulándose en el de oposición al procedimiento de ejecución, los de oposición de un tercero y el de reclamación de preferencia.
- 10.- Pese a que la Reconsideración Administrativa, no ha sido considerada como un medio de defensa propiamente, ya que los ordenamientos fiscales no la proveen, ésta existe y en ocasiones la autoridad le da entrada y resolución, -- evitando así que acudan a las siguientes instancias previstas en Ley.
- 11.- Opinamos que la Reconsideración, no debe reglamentarse como un recurso administrativo, ya que se rompería con el principio de fijeza establecido por el legislador, -- sin embargo se considera que sí se podría establecer como un acto gracioso que pueda o no otorgar la autoridad.

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

ACOSTA ROMERO MIGUEL.

"Teoría General del Derecho Administrativo"

Editorial, Porrúa, S.A., México 1979.

Tercera Edición.

CARRILLO FLORES ANTONIO.

"La Justicia Federal y la Administración Pública"

Editorial, Porrúa, S.A., México 1973.

Segunda Edición.

CHAPOY B. DOLORES BEATRIZ, Y

GIL VALDIVIA GERARDO.

"Introducción al Derecho Mexicano-Derecho Fiscal"

Editorial, Electrocomp. U.N.A.M. México 1983.

Segunda Edición.

FLORIS MARGADANT S. GUILLERMO.

"El Derecho Privado Romano"

Editorial, Esfinge, S.A., México 1979.

Novena Edición.

FRAGA GABINO.

"Derecho Administrativo"

Editorial, Porrúa, S.A., México 1977.

Decimoséptima Edición.

HERRERA CUERVO ARMANDO.

"Recursos Administrativos y Suspensión del Procedi  
miento Administrativo de Ejecución".

Editorial, Porrúa, S.A., México 1976.

Primera Edición.

LOPEZ AUSTIN ALFREDO.

"La Constitución Real de México Tenochtitlán"  
Editorial, U.N.A.M., México 1961.

MIRANDA JOSE.

"El Tributo indígena en la Nueva España durante el  
siglo XVI".

Editorial, Porrúa, S.A., México 1960.

OTS Y CAPDEQUI JOSE MARIA.

"Historia del Derecho Español en América y del De-  
recho Indiano"

Editorial, Talleres Gráficos de A. Baicocco y Cía.

Buenos Aires 1943.

Tomo I.

PETRIE A.

"Introducción al Estudio de Grecia"

Editorial, Fondo de Cultura Económica. México 1978

Novena reimpression.

RODRIGUEZ LOBATO RAUL.

"Derecho Fiscal"

Editorial, Harla. México 1983

SANCHEZ LRON GREGORIO.

"Derecho Fiscal Mexicano"

Editorial, Cárdenas Editor y Distribuidor.

México 1983. Sexta Edición.

SEFRA ROJAS ANDRES

"Derecho Administrativo"

Editorial, Porrúa, S.A., México 1965.

YAREZ RUIZ MANUEL.

"El Problema Fiscal en las Distintas Etapas de ---  
Nuestra Organización Política"

Editorial, Talleres de Impresión Estampillas y Va-  
lores S.H.C.P. México 1958.

Tomos II y III.

### L E G I S L A C I O N

LEY DE JUSTICIA FISCAL.

Publicada en el Diario Oficial de la Federación el  
31 de agosto de 1936. Secretaría de Gobernación.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

Publicado en el Diario Oficial de la Federación el  
31 de diciembre de 1938. Secretaría de Gobernación

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

Editorial, Talleres Gráficos de la Nación.  
México 1967, 1980 y 1987.

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS  
MEXICANOS.

Editorial, Porrúa, S.A., México 1983.  
Septuagesimocuarta Edición.

LEY DE NACIONALIDAD Y NATURALIZACION.

Editorial, Andrade. México 1984.  
Veinteaba Edición.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Editorial, Talleres Gráficos de la Nación.  
México 1987.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Editorial, Talleres Gráficos de la Nación.  
México 1987.

D O C U M E N T O S

SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.

"La Hacienda Pública de México a través de los Informes Presidenciales"

Editorial, Talleres Gráficos de la Nación S.C., --  
S.H.C.P., Publicaciones Históricas. México 1951. --  
Volúmen II, Segunda Edición, y México 1963. Segunda Edición.

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION DEL 16 DE ABRIL DE 1924. Secretaría de Gobernación.

DIARIO DE LOS DEBATES DE LA CAMARA DE DIPUTADOS --  
DEL CONGRESO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Publicado el 10. de Abril de 1913.

DIARIO DE LOS DEBATES DE LA CAMARA DE DIPUTADOS --  
DEL CONGRESO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Publicado el 18 de Noviembre de 1937.

ACUERDO CONTENIDO EN EL OFICIO No. 102-420, del 17 de Julio de 1985, emitido por la Subsecretaria de Ingresos de la S.H.C.P.

R E V I S T A S , F O L L E T O S Y  
J U R I S P R U D E N C I A

ESTUDIOS SOBRE MEDIOS DE DEFENSA Y OTROS TEMAS FISCALES- Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México. Editorial, América. México 1978.  
Primer Número Extraordinario.

LA DESCONCENTRACION ADMINISTRATIVA EN LA S.H.C.P.-  
Dirección General de Difusión Fiscal.

COMPILACION DE JURISPRUDENCIA DE 1917 A 1975.  
Semanario Judicial de la Federación, Segunda parte  
Volúmen II, Segunda Sala, Tomos XI, XXV y XXVI.

CITAS BIBLIOGRAFICAS

-(1).YAREZ RUIZ MANUEL.-"El Problema Fiscal en las Distintas Etapas de Nuestra Organización Política", Edit. Talleres de Impresión de Estampillas y Valores, S.H.C.P., Tomo 11, - - - México 1958. pag.181

-(2).S.H.C.P.,PUBLICACIONES HISTORICAS.-"La Hacienda Pública de México a través de los Informes Presidenciales". A partir de la Independencia hasta 1963 con notas aclaratorias, Edit. Talleres Gráficos de la Nación, S.C. Volúmen II, Segunda Edición. México 1963. pag.325

-(3).Loc. cit. pag.325

-(4).Op.,Cit., pags.330,331.

-(5).Loc.,Cit., pag.331

-(6).Ibid.,Id., pag.333

-(7).Ibid.,Id., pag.325

-(8).YAREZ RUIZ MANUEL.- Op.,Cit., pag.182

-(9).ACOSTA ROMERO MIGUEL.-"Teoría General del Derecho Administrativo", Edit. Porrúa, S.A. Tercera Edición, México 1979 pags.268 y 269

-(10).YANEZ RUIZ MANUEL.-"El Problema Fiscal en las Distintas Etapas de Nuestra Organización Política", Edit. Talleres de Impresión de Estampillas y Valores,S.H.C.P., Tomo III, -- México 1958. pag.184

-(11).Op.,Cit., pags.187, 188 y 189

-(12).Ibid.,Id., pag.197

-(13).LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.-Edit. Talleres Gráficos de la Nación, México 1980. pag. 19

-(14).CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.-Edit. Talleres Gráficos de la Nación, México 1980. pag.13

-(15).SANCHEZ LEON GREGORIO.-"El Derecho Fiscal Mexicano", - Edit. Cárdenas Editor y Distribuidor. Sexta Edición, México-1983. pags. 91 y 92

-(16).FRAGA GABINO.-"Derecho Administrativo", Edit. Porrúa,- S.A., Decimo Séptima Edición, México 1977. pag.285

-(17).CHAPOY B. DOLORES BEATRIZ Y CIL VALDIVIA GERARDO.-"Introducción al Derecho Mexicano.- Derecho Fiscal", Edit. Elettrocomp, Segunda Edición, U.N.A.M.,La Gran Enciclopedia Mexicana, México 1983. pag.147

-(18).Loc.,Cit., pag.347

- (19). FRAGA GABINO.- Op..Cit., pag.286
- (20).Ibid.,Id., pag.287
- (21).Loc.,Cit., pag.287
- (22).CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS,  
Edit. Porrúa, S.A. Septuagesimocuarta Edición, México 1983.-  
pag.64
- (23).SANCHEZ LEON GREGORIO.- Op..Cit., pags.95 y 96
- (24).CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS,  
pag.117
- (25).Op.,Cit., pag.56
- (26).Ibid.,Id., pag.101
- (27).Ibid.,Id., pag.102
- (28).Ibid.,Id., pag.101
- (29).FLORIS MARGADANT S. GUILLERMO.-"El Derecho Privado Ro-  
mano", Edit. Esfinge,S.A. Novena Edición, México 1979. ----  
pag. 135
- (30).Loc.,Cit., pag.135
- (31).Op.,Cit., pag.176

-(32).PETRIE A.-"Introducción al Estudio de Grecia", Edit.--  
Fondo de Cultura Económica, Novena reimpresión, México 1978.  
pag. 93

-(33).Op.,Cit., pags. 94, 95 y 97

-(34).LOPEZ AUSTIN ALFREDO.-"La Constitución Real de México-  
Tenochtitlán", Edit. Universidad Nacional Autónoma de México  
México 1961. pag. 123

-(35).OTS Y CAPDEQUI JOSE MA.-"Historia del Derecho Español-  
en América y del Derecho Indiano", Edit. Talleres Gráficos -  
de A. Baicocco y Cía. Tomo I, Buenos Aires 1943. pag. 40

-(36).MIRANDA JOSE.-"El Tributo Indígena en la Nueva España-  
durante el siglo XVI"Edit.Porrúa,S.A. México 1980. pag. 163

-(37).RODRIGUEZ LOBATO RAUL.-"Derecho Fiscal", Edit.Haria, -  
México 1983. pag 221

-(38).HERRERA CUERVO ARMANDO.-"Recursos Administrativos y --  
Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución", -  
Edit. Porrúa, S.A., Primera Edición. México 1976. pag 63

-(39).Op.,Cit., pag. 65

-(40).Ibid.,Id., pag. 66

-(41).CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.-Edit. Talleres Gráfi--  
cos de la Nación, México 1967. pag. 177

- (42).SERRA ROJAS ANDRES.-"Derecho Administrativo", Edit. --  
Porrúa, S.A., México 1965. pag.298
- (43).COMPILACION DE JURISPRUDENCIA DE 1917 A 1975, Semana--  
rio Judicial de la Federación, Tomo XI, Segunda Sala.pag.1021
- (44).Op.,Cit., Tomo XXV, pag.185 y Tomo XXVI, pag.468
- (45).CADENA ROJO JAIME.-"Estudios Sobre Medios de Defensa y  
Otros Temas Fiscales-Revista del Tribunal Fiscal del Estado-  
de México, Los Recursos Administrativos en el Código Fiscal-  
de la Federación, Primer No. Extraordinario. pag.91
- (46).CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.- Publicado en el Dia--  
rio Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1938. ---  
pag.3
- (47).COMPILACION DE JURISPRUDENCIA DE 1917 A 1975, Semana--  
rio Judicial de la Federación, Segunda Parte, Volúmen II, --  
Segunda Sala, pag. 833
- (48).CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION 1967.-Op.,Cit., pags.-  
175 y 176
- (49).FRAGA GABINO.-Op.,Cit., pag.311
- (50).CARRILLO FLORES ANTONIO.-"La Justicia Federal y la Ad-  
ministración Pública",Edit.Porrúa,S.A.,Segunda Edición,-----  
México 1973. pag.114