



481  
200

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

" INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO  
46 FRACCION I DEL CODIGO FISCAL DE  
LA FEDERACION A LA LUZ DEL ARTICULO  
16 CONSTITUCIONAL"

T E S I S  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
LICENCIADO EN DERECHO  
P R E S E N T A:  
ALEJANDRO LOPEZ VELARDE ESTRADA



Ciudad Universitaria

Noviembre, 1991

LIBRO CON  
FALLA DE ORIGEN



## **UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso**

### **DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

## INDICE

### INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 46 FRACCION I DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION A LA LUZ DEL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL

INTRODUCCION .....	1
--------------------	---

#### CAPITULO I

#### ANALISIS DE LA IMPLANTACION DE TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS EN MEXICO; ANTECEDENTES HISTORICOS

1.1.- EL CONSEJO DE ESTADO FRANCES.....	3
1.2.- EPOCA PRECOLOMBINA.....	8
1.3.- EPOCA COLONIAL.....	10
1.4.- MEXICO INDEPENDIENTE ( 1821 - 1853 ).....	13
1.5.- CREACION DE LA LEY LARES.....	17
1.6.- CRITICAS A LA LEY LARES A LA LUZ DE LA CONSTITUCION DE 1857.....	19
1.7.- TEORIAS SUSTENTADAS EN TORNO A LA INTERPRETACION DEL ARTICULO 97, FRACCION I DE LA CONSTITUCION DE 1857.....	22
1.8.- CREACION DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION A TRAVES DE LA LEY DE JUSTICIA FISCAL DE 27 DE AGOSTO DE 1936.....	25
1.9.- IDEOLOGIA DE SUS CONCEBIDORES.....	30

1.10.- CRITERIOS SUSTENTADOS SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.....	31
1.11.- NATURALEZA JURIDICA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.....	34
1.12.- ESTRUCTURA ACTUAL DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.....	37
1.13.- SU COMPETENCIA.....	39

## CAPITULO II

### EXEGESIS DEL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL

2.1.- LA GARANTIA DE LEGALIDAD.....	45
2.2.- EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURIDICA.....	49
2.3.- OPINIONES DE DIVERSOS TRATADISTAS AL RESPECTO .....	55
2.4.- CONSIDERACIONES DEL SUSTENTANTE SOBRE EL PARTICULAR .....	59

## CAPITULO III

### INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 46 FRACCION I DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, A LA LUZ DEL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL.

3.1.- ESTUDIO CONCORDADO DE LOS ARTICULOS 46 FRACCION I DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y EL 16 CONSTITUCIONAL, EN RELACION CON EL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.....	62
3.2.- OPINION DEL SUSTENTANTE FUNDADA Y RAZONADA RESPECTO AL PORQUE EL ARTICULO 46 FRACCION I DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION EN VIGOR ES INCONSTITUCIONAL .....	77
CONCLUSIONES.....	83
BIBLIOGRAFIA.....	87
LEGISLACION .....	90
DICCIONARIOS Y ENCICLOPEDIAS.....	91
REVISTAS CONSULTADAS.....	92
VARIOS.....	93

## INTRODUCCION

Un día, en una aula de la Facultad de Derecho de nuestra alma mater, nació la inquietud de realizar la presente investigación tomando como punto toral a despejar, a la luz de las reformas, modificaciones y adiciones practicadas al Código Fiscal de la Federación en el mes de diciembre de 1989, si el contenido de la fracción I del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación es Constitucional o no.

Así las cosas, adentrándonos en el estudio de la implantación de Tribunales Administrativos en México nos fué necesario traer a cuento, desde la estructuración, y funcionamiento del Consejo de Estado Francés, hasta la creación en nuestro país del Tribunal Fiscal de la Federación, a través de la Ley de Justicia Fiscal de 27 de agosto de 1936, para de esa manera estar en condiciones de resaltar la naturaleza jurídica, estructura actual y la competencia del referido Organo Colegiado.

Aunado a lo anterior, desentrañamos en su parte conducente el artículo 16 Constitucional para soportar nuestra posición en cuanto a sostener como tema central de nuestro trabajo, que a la luz del numeral Constitucional invocado, la fracción I del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, es inconstitucional por facultar a los auditores para determinar en la propia acta final de visita domiciliaria las consecuencias legales del sujeto pasivo visitado sin pasar por alto, desde luego, qué es lo que se debe entender por "determinar consecuencias legales del sujeto auditado", habida cuenta de que como para nosotros dicha expresión no puede tener otro significado que el de emitir la liquidación a un administrado, lo cual sin lugar a dudas va más allá de lo que preconiza el suprainvocado artículo 16 Constitucional, en cuya parte conducente se expresa que los visitadores se limitaran a levantar una acta circunstanciada en la que plasmaran los hechos de los que se hubieren impuesto, a lo que circunscribirá

la diligencia, no autorizando, en forma alguna para que el personal actuante determine su situación fiscal como malamente y en contra de lo previsto por nuestra Ley Suprema en su artículo 16, lo hace el Código Fiscal de la Federación en la fracción I de su ya indicado artículo.

## **CAPITULO I**

### **ANALISIS DE LA IMPLANTACION DE TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS EN MEXICO; ANTECEDENTES HISTORICOS**

1.1. EL CONSEJO DE ESTADO FRANCES.- 1.2. EPOCA PRECOLOMBINA.- 1.3. EPOCA COLONIAL.- 1.4. MEXICO INDEPENDIENTE (1821-1853).- 1.5. CREACION DE LA LEY LARES.- 1.6. CRITICAS A LA LEY LARES A LA LUZ DE LA CONSTITUCION DE 1857.- 1.7. TEORIAS SUSTENTADAS EN TORNO A LA INTERPRETACION DEL ARTICULO 97, FRACCION I DE LA CONSTITUCION DE 1857.- 1.8. CREACION DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION A TRAVES DE LA LEY DE JUSTICIA FISCAL DE 27 DE AGOSTO DE 1936.- 1.9. IDEOLOGIA DE SUS CONCEBIDORES.- 1.10. CRITERIOS SUSTENTADOS SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.- 1.11. NATURALEZA JURIDICA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.- 1.12. ESTRUCTURA ACTUAL DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.- 1.13. SU COMPETENCIA

# ANALISIS DE LA IMPLANTACION DE TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS EN MEXICO

## 1.- ANTECEDENTES HISTORICOS

### 1.1. EL CONSEJO DE ESTADO FRANCES.

El Derecho Francés fué el primero en instaurar Tribunales Administrativos, dando nacimiento al Contencioso-Administrativo\* basándose en el principio de la separación de Poderes, en el que se establecía que los actos del Poder Ejecutivo no debían valorarse por el mismo, sino por organismo diverso; sin embargo, independientemente de dicha interpretación, el Sistema Francés dió vida a dos jurisdicciones diferentes e independientes entre si, a saber:

" La correspondiente al Poder Judicial y la Jurisdicción atribuida al Poder Administrativo, de éste modo el principio divisorio de los Poderes es interpretado en sentido de que la administración pública no puede ser juzgada por Tribunales del Poder Judicial, ya que estos Tribunales no cuentan con la debida

\*René Foignet, estableció que: "Lo contencioso-administrativo en el Derecho Francés, es la Rama del Derecho Administrativo que tiene por objeto la organización de los Tribunales Administrativos, el estudio de su competencia y la determinación de las formas del procedimiento al lado del Derecho determinador que indica las reglas-fórmula de los derechos, él constituye el derecho funcionador que asegura su observancia rigurosa". Martínez, S. "El Contencioso-Administrativo" En: Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y cinco años, México: TFF, 1982, T.II, p. 15

especialización que tienen los tribunales especializados administrativos". (1)

La interpretación de dicho principio divisorio fué el resultado de una evolución histórica francesa, ya que el Poder Judicial debía su nacimiento a la gracia del Poder Ejecutivo, creándose con ello los tribunales del Rey, en los que predominarón los abusos y usurpaciones de las funciones administrativas que consumaron dichos Tribunales, aunado a la manifiesta desconfianza que se iba sembrando en el desempeño de sus funciones, debido a que se imponían numerosas trabas por los jueces hacia la actividad administrativa colocando en un plano de desigualdad la defensa de los administrados frente a la tiranía del Estado, asimismo "Los Parlamentos habían tomado una actitud de oposición sistemática frente a las Reformas administrativas y Financieras que habían sido intentadas, habiendo hecho fracasar todo lo que se había ensayado en ese sentido". (2)

Llegada la Revolución Francesa, en el año de 1789 se dió un cambio en la administración, efectuándose la división del Poder Jurisdiccional, entre el Poder Judicial y el Poder Judicial Administrativo, para que los nuevos Tribunales Administrativos

(1) Arreola, L. "Naturaleza Jurídica del Tribunal Fiscal de la Federación" En: Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y cinco años. México: TFF, 1982, T.II, pp. 167,168.

Hay autores como Nava Negrete que establecen, que no es suficiente el argumento de que el Juez Ordinario no tiene la preparación técnica-administrativa que le habilite para juzgar los actos administrativos, ya que los medios de divulgación de las normas administrativas recogen, por igual, la experiencia del Funcionario Administrativo, así como las deficiencias que pueda tener el Juez Ordinario se salvan con el trato diario que tenga con los problemas contenciosos sometidos a su jurisdicción, al mismo tiempo que la adopción de un determinado sistema administrativo, debe de obedecer a la realidad legislativa y administrativa de cada país.

(2) Fraga, G. Derecho administrativo. México: Porrúa, Vigésimanovena Edición, 1990, pp. 446,447.

impartieran justicia en controversias con su competencia, confiándole el control de la legalidad y así, la Asamblea Nacional Revolucionaria de 1790 dió nacimiento al Consejo de Estado Francés, declarando de manera contundente que los Tribunales Judiciales del Orden Común no podían resolver los conflictos administrativos, ya que ello equivaldría a administrar. Asimismo, se estableció que el Consejo de Estado sería el juzgador del Derecho en el ámbito administrativo, creándose con ello el Contencioso-Administrativo francés desapareciendo el antiguo Consejo del Rey.

El Consejo de Estado fué creado como un Tribunal con jurisdicción retenida, en el que el juzgador sólo emitía su opinión para que su superior jerárquico decidiera en definitiva, lo que indica que el principio de separación de poderes no se realizó en forma completa, ya que el Jefe de Estado era quién decidía en última instancia lo Contencioso-Administrativo poseyendo propiamente la justicia administrativa.

Posteriormente, derivado del buen funcionamiento del Consejo de Estado, se le otorgó al mismo la jurisdicción delegada a través de la Ley del 24 de Mayo de 1872, rescatando del Jefe de Estado la plena jurisdicción para los fallos del Consejo, pronunciando sus resoluciones de manera autónoma e imperativa, pero haciéndolo formalmente a nombre de la propia administración. Con ello se dió la separación completa entre los dos organismos jurisdiccionales creados; siendo el Consejo de Estado el órgano encargado de conocer de los juicios administrativos. Sin embargo no sería el único órgano de jurisdicción administrativa ya que cobraron existencia:

A) El Consejo de lo Contencioso- Administrativo encargado de los litigios del mismo ámbito en territorios de ultramar.

B) La Corte para el control de la contabilidad pública.

### C) La Corte Disciplinaria Presupuestal; y

D) Los Tribunales Administrativos, cuya competencia en materia de impuestos directos y del Impuesto al Valor Agregado, representaban más del 80% de los ingresos fiscales del Estado.

Otros impuestos, tales como gravámenes sobre productos petroleros derechos de registro, derechos de tinte, contribuciones indirectas sobre alcohol, tabaco y cerillos, así como derechos aduanales, estaban reservados al resorte de los Tribunales Judiciales.

Como resultado de la dualidad apuntada de competencias, se creó, el 26 de octubre de 1849, el Tribunal de Conflictos, el cual era un órgano especial, constituido por miembros del Consejo de Estado y miembros de la Corte de Casación, con la finalidad de establecer qué órgano sería el competente para dar resolución a la controversia presentada.

Debido a que los juicios que se ventilaban ante el Consejo de Estado eran uniinstanciales, se reformó dicho consejo el 30 de septiembre de 1953\* ya que el rezago en cuanto a la resolución de los asuntos se traducía en una denegación de justicia, siendo de destacarse de dichas reformas:

A).- Se transformaron los antiguos Consejos de Prefectura en Tribunales Administrativos, creándose 28 Tribunales-Administrativos, con competencia para resolver los juicios en Primera Instancia.

\*Anterior a la Reforma de 1953, el Consejo de Estado contaba con una serie de Tribunales que le estaban jerárquicamente subordinados. Véase Nava, A. Derecho Procesal Administrativo. México: Porrúa, 1959, pp. 191-206

B).- Transformó al Consejo de Estado en un Tribunal de Segunda Instancia, para resolver en apelación, sobre sentencias de los nuevos Tribunales Administrativos, antiguos Consejos de Prefectura.

C).- Con dicha reforma se despojó al Consejo de Estado Francés de su investidura de Juez de Derecho Común, para entregarla a los antiguos Consejos de Prefectura, hoy Tribunales Administrativos.

"Los Tribunales Franceses desempeñaban otras funciones entre las que destacan su intervención en las Comisiones Departamentales de Impuestos."

"También interviene uno de sus Magistrados como miembro de la Comisión de Elecciones y Control de las Universidades, como experto jurista."

"Igualmente participan en la Comisión de Expulsión de Extranjeros y en la Conciliación de Conflictos de Seguridad Social."

"Finalmente, mencionaremos la facultad y deber que tienen de expresar su opinión sobre problemas que le sean planteados por la Administración Pública". (3)

(3) Cuevas, P. "La impartición de justicia fiscal en Francia por los Tribunales Administrativos". En: Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y cinco años. México: TFF, 1982, T.II, p. 90

Actualmente, el Consejo de Estado Francés, es el Tribunal que de manera independiente ejerce la impartición de justicia en el ámbito administrativo de aquél país, mismo que ha influenciado a otros países, como al nuestro. Asimismo, los diversos autores coinciden en que a través del desarrollo de la jurisprudencia creada por el mismo Consejo de Estado, se ha ido enriqueciendo y concretizando el Derecho Administrativo Francés.

## 1.2 EPOCA PRECOLOMBINA.

Los pueblos del Anáhuac, al establecer una triple alianza entre los reinos de México, Texcoco y Tlacopan ( tacuba ), organizaron una estructura política con un claro Sistema Fiscal, en donde todos los demás Señores inferiores servían a los tres en mención, los cuales contaban con autoridades hacendarias llamadas "Calpixques", que se encargaban de cobrar los tributos a las regiones sometidas por el dominio bélico de la Alianza; los vencidos en lucha, aportaban su tributo al monarca triunfante "en el que los beneficiarios inmediatos resultaban ser los propietarios nobles y guerreros distinguidos, los jefes de los barrios, dueños de cementeras y en general, quienes integraban una especie de estrato social sobresaliente". (4)

Los tributos que recolectaban los Calpixques se dividían en cinco partes: "Dos quintas partes se destinaban a los tenochcas, dos a los tezcocanos y sólo una quinta parte a los Tecpanecas

(4) Burgoa Llano, I. "Principios Constitucionales en Materia de Contribuciones". En: Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y cinco años, México: TFF, 1982, T.I, P. 406.

La Administración de Justicia en Tenochtitlán, así como en sus provincias radicaba en el Estado y era integrada por: a) El Jefe de Estado o Colhuatecuhtli, como Jefe de toda la Organización Judicial; b) El Tlatocan, que conocía en segunda instancia de los asuntos civiles; c) El Cihuacoatl, conocía en revisión de las Causas Penales; d) El Tlacatecatl, era un cuerpo colegiado para la resolución de asuntos civiles y criminales; y e) Jueces representantes de las provincias que residían en Tenochtitlán, así como Jueces diseminados en las provincias. Véase Gonzalo, A. El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano. México: Tipografía "Azteca", 1977, pp. 25,26.

aliados". (5) Mismos que eran resultado de la recaudación sobre impuestos de frutos naturales e industriales, aportación de guerreros y armas, así como de servicios personales de los pueblos subyugados por la guerra.

El Estado Azteca, con su Triple Alianza, estableció un Sistema Tributario que incluía todas las cosas creadas, las tierras del pueblo subyugado, el cacao, la almendra, las joyas, las plumas y piedras preciosas, como único medio de intercambio derivado de la falta de moneda.

Por otra parte, al frente de la Hacienda Pública estaba el Cihuacoatl, quién llevaba a cabo la redistribución de ingresos a beneficio del ejército, del sacerdocio, de la burocracia, de los comerciantes y del pueblo, con el fin de sufragar los gastos públicos, sueldos, contribuciones y reparaciones de edificios, así como obras de beneficencia, y que bajo sus órdenes se encontraban los calpixques.

El petlacácatl almacenaba, todo lo recaudado llevando libros de contabilidad, ya que se realizaba un estricto control, resultado del sentido de finalidad social del tributo que ya conocían los aztecas. Aún en casos de desastre, lo recaudado se distribuía entre el pueblo con el fin de satisfacer sus más apremiantes necesidades.

La forma de defensa en materia tributaria, según Gonzálo Armienta fue autodefensiva: " Por parte del estado como sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, mediante el ejercicio de la facultad económica-coactiva, ya que si el sujeto pasivo no tenía para pagar o si vencía su prórroga sin que cubriera el impuesto, era vendido como esclavo, o bien a través de fórmulas represivas

(5) Armienta, G. Ob. cit., p. 20

que el propio Estado aplicaba a sus funcionarios cuando éstos rebasaban los límites de sus atribuciones: y por parte del sujeto pasivo de la misma relación, mediante la rebelión de los pueblos vasallos que se negaban a seguir cubriendo las prestaciones impuestas por los funcionarios del Gobierno de la Triple Alianza." (6)

La severa Organización Fiscal Azteca, con sus desmedidas sanciones y la distribución de la carga fiscal ya asentada eran notorias manifestaciones de dicho pueblo. Sin embargo, con los aztecas ya imperaba el principio de legalidad de las contribuciones el cual se empezaba a gestar de manera rudimentaria al igual que el principio de equidad y proporcionalidad.

### 1.3 EPOCA COLONIAL

Si bien es cierto que nuestro Tribunal Fiscal de la Federación, ha acogido los principios doctrinarios del Consejo de Estado Francés, también es cierto que durante la Colonia se fincaron las raíces más profundas del mismo.

Desde el momento en que se afianzó la primera autoridad española en la Nueva España, se estableció el pago de tributos a cargo de los pueblos de Anáhuac, cambiándose el Sistema Administrativo de la Triple Alianza por el de la Corona, erigiéndose Hernán Cortés como el Supremo Jefe de los Tribunales, nombrando Alcaldes los cuales eran autoridades judiciales, Regidores y Alguaciles.

(6) Armienta, G. Ob. cit., p. 36

Las tierras conquistadas, rápidamente se convirtieron en fuente de ingresos para la Corona, implantándose una tributación desmedida que se fundaba en el temor que se tenía a los peninsulares, al grado de que "vendían las tierras que tenían, a menos precio, y los hijos por esclavos; y faltando de qué cumplir el tributo, muchos murieron por ello en prisión". (7).

Derivado de lo anterior, la Corona ordenó que se estableciera un procedimiento de impugnación del tributo plasmado en la recopilación de Indias, Ley XXXVI, Título V, Libro VI que a la letra dice:

"En las comisiones que se dieren á los que fueren á tasar tributos, mándese notificar á las partes, así encomenderos, como indios, que en el término asignado hagan sus probanzas de los que les conviene, con apercibimiento, que si se apelare de los tasadores, se ha de determinar por ellas, sin hacer más probanzas ninguna de las partes, y así se guarde y cumpla." (8)

Dicho ordenamiento constituye el antecedente más remoto para el establecimiento de lo Contencioso-Administrativo de nuestro país.

El 13 de diciembre de 1527 se dió nacimiento a la "Real Audiencia y Chancillería Real de la Nueva España", la cual fué el órgano supremo en el ámbito legislativo, administrativo y jurisdiccional, conociendo éste último de controversias mercantiles y civiles el cual al tener la facultad de dirimir litigios civiles conocía de las controversias administrativas, habida cuenta

(7) Armienta, G. Ob. cit., pp. 39,40. El mismo Gonzalo Armienta menciona que los ingresos que se recaudaban consistían en que: "la masa común de Real Hacienda incluía alcabálas, almojarifazgo, derechos del quinto, juegos de gallos, media anata, oficios vendibles y renunciables, papel sellado; en suma: treinta y cinco clases distintas de impuestos, derechos y aprovechamientos".

(8) Gonzalo, A. Ob. cit., pp. 40,41

de que en aquél entonces ambas ramas no estaban diferenciadas por lo que conocían de las impugnaciones en contra de las resoluciones emitidas por los Gobernadores, Corregidores y Alcaldes.

Llegado el Virreynato, la real Audiencia, cedió atribuciones administrativas al Virrey, ya que en lo sucesivo él sería el órgano supremo junto con el Consejo de Indias siendo el Virrey quién dirijía los debates y autorizaba las sentencias.\*

Así "La Chancillería y el Consejo resolvían en forma gubernativa cuestiones que competen a la administración activa y fallaban después enmendando, revocando o confirmando sus primeras providencias". (9). Ello nos muestra que las funciones jurisdiccionales no estaban diferenciadas, ya que se daba una combinación de funciones administrativas y jurisdiccionales con órganos unipersonales o colegiados que hacían las veces de autoridades administrativas y jurisdiccionales, aunque era ya evidente la existencia del Contencioso Tributario.

El Consejo de Indias, era el Supremo Tribunal de apelación en donde culminaban todos los pleitos. Tenía como principal función la de proveer y vigilar el buen trato de los indios, y era él, el que nombraba a los Ministros oficiales encargados de la Real Hacienda.

Para la última etapa de la colonia, el 4 de diciembre de 1786, se promulga la Real Ordenanza para el establecimiento e instrucción de Intendentes de Ejército y provincia de la Nueva España, dando nacimiento así a doce Intendencias en la que los

\*La Real Hacienda antes de llegar al Virreynato funcionaba en forma colegiada, contando con cuatro Oidores y un Presidente, ya en el Virreynato se convierte en unipersonal.

(9) Carrillo, A. La Defensa Jurídica de los Particulares frente a la Administración en México. México: Porrúa, 1939, p. 191

Intendentes conocían de cuestiones hacendarias, teniendo la jurisdicción contenciosa en primera instancia en cuanto a litigios que versaran sobre rentas de tabaco, alcabálas, pulques, pólvora y naipes.

En las mismas ordenanzas se atribuía competencia en primera instancia a las Audiencias y se creó el Subdelegado de la Real Hacienda, el cual era el Presidente de la Junta Superior de la Real Hacienda que se constituyó como Tribunal Superior de Apelación en defensa de los particulares en materia tributaria. Las resoluciones que emitía este Tribunal eran apelables ante el Rey, por depender directamente del mismo; "Dicho tribunal es el antecedente del Tribunal Fiscal de la Federación, por ser creado para impartir justicia en lo Contencioso Tributario, separado de los Tribunales del Orden Común, tal como se encontraba la Real Audiencia". (10)

#### 1.4 MEXICO INDEPENDIENTE ( 1821 - 1853 )

Una vez, dado "el grito de Dolores" por Miguel Hidalgo, de manera inmediata, se empezó a cambiar el Sistema Tributario, y así, el 6 de diciembre de 1810 se publicó un Plan en el que se liberaron los pagos de tributos.

Los insurgentes que llevaban a cabo la emancipación, en su proyecto de Constitución, "elementos constitucionales de Ignacio López Rayón", ya se hablaba de los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, haciendolo del conocimiento de Don José María Morelos y Pavón.\*

(10) Hermosillo, O. "El Tribunal Fiscal de la Federación antecedentes en la Colonia". En: Tribunal Fiscal de la Federación Cuarenta y cinco años. México: TFF, 1982, T.II, p. 110.

\* En México el primer cuerpo legal que señaló la existencia de lo contencioso-administrativo fué la Constitución de Bayona, importada de Francia, la cual establecía la existencia de un Consejo de Estado, pero dicho ordenamiento no llegó a tener vigencia en nuestro país.

En la Constitución de Apatzingán, en su Artículo 12, se estableció "Que estos tres Poderes, Ejecutivo, Legislativo y Judicial, no deben de ejercerse ni por una sola persona, ni por una sola corporación, preceptos que hacían imposible la existencia de un Tribunal radicado en el Poder Ejecutivo". (11) Se establece la administración de la Hacienda Pública en una Intendencia General, creándose Intendentes en las provincias subordinadas a la general, a las que se les encomiendan a los litigios, quienes para lo mismo aplicaban las antiguas ordenanzas de intendentes que se establecieron durante la Colonia.

Por su parte, la Constitución de Cádiz, admitía la división de poderes, en la misma se trataba de evitar interferencia del poder judicial en los actos realizados por la administración, aunque el Contencioso-Administrativo se asimilaba al Sistema Judicial Anglo-Sajón.\*

Consumada la Independencia, el Imperio de Iturbide en su Reglamento Político provisional del Imperio, estableció que los Juzgados de Hacienda Pública seguirían procediendo de la misma manera en que venían trabajando. Con ello se repetía el Artículo 12 de la Constitución de Apatzingán en el Artículo 23 de éste Reglamento, por lo que quedó igualmente desterrada toda posibilidad de un Tribunal ubicado dentro del marco del Poder Ejecutivo. Asimismo, se prohibió que los Tribunales del Poder Judicial enjuiciaran los actos del Poder Ejecutivo, ya que se decía que "El Poder Ejecutivo reside exclusivamente en el Emperador, su persona es sagrada e inviolable y solo los Ministros son responsables de los actos de su Gobierno, de acuerdo al Artículo 29 Sección IV del Poder Ejecutivo". (12).

(11) Nava, A. Ob. cit., p. 254.

\*Véase Gonzalo, A. al citar las disposiciones secundarias que se dieron durante la Guerra de Independencia relativo a lo Contencioso-Administrativo.

(12) Nava, A. Ob. cit., p. 226.

Por su parte, la Constitución de 1824, recibió la influencia norteamericana, continuando con la división de poderes, estableciéndose en su Sección III del Título V, que la Suprema Corte de Justicia estaba facultada para dilucidar las disputas que surgieran por contratos o negocios celebrados por el Gobierno Supremo o sus Agentes. Con esto se daba el conocimiento de lo Contencioso Administrativo del Poder Judicial, estableciéndose también la posibilidad de impugnar las resoluciones de los Agentes de Estado. En esta Constitución desaparecen los Juzgados de Hacienda Pública, siendo hasta las bases constitucionales del 23 de octubre de 1835, cuando volvieron a existir órganos y procedimientos para lo Contencioso-Administrativo al ordenar "La expedición de una ley cuyo objetivo será organizar el Tribunal de Cuentas y arreglar la jurisdicción económica y contenciosa en este ramo, asimismo se prevé la instauración de Tribunales de Hacienda que establecerá la Ley de la Materia, dentro de la órbita del Poder Judicial". (13) Siendo los Tribunales Superiores de los Departamentos concedores en segunda instancia, y en última instancia la Suprema Corte de Justicia (Artículo 12, Fracción XI del mismo Ordenamiento). Igualmente se continúa con la división de poderes, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial, los cuales no podrían reunirse en ningún caso y por ningún pretexto.

Por su parte la Constitución centralista de las siete leyes de 1836, incluyó Tribunales de Hacienda reminiscentes de las formas coloniales de la dominación española como órganos del Poder Judicial, y enunciaba la expedición de una Ley que preevería una jurisdicción contenciosa en la Ley de 20 de enero de 1837, reiterando al poder judicial el conocimiento del contencioso hacendario.\*

(13) Armienta, G. Ob. cit., pp. 61,62

\*Con la ley de 1837, se regula la facultad económica coactiva, estableciéndose que las controversias fiscales debían ser resueltas por el Poder Judicial, prohibiéndose a cualquier empleado encargado de la cobranza, tener ingerencia en la jurisdicción contenciosa, por lo que esta ley procuró la debida separación entre lo judicial y lo administrativo

Por otra parte, el Artículo 12 de la Constitución de las Siete Leyes, creó un cuarto poder, a cargo del Supremo Poder Conservador el cual tenía "facultades de control constitucional sobre los actos de los tres poderes". (14)

En la Constitución de 1836 tampoco se estableció que algún Tribunal pudiera radicar en el seno del Poder Ejecutivo, ya que como antes se estableció, el procedimiento se llevaba a cabo ante el Poder Judicial.

Derivado de la inconformidad de los federalistas en relación a la Constitución de 1836, los centralistas dividieron el ejercicio del Poder supremo de la Nación, regresando al Ejecutivo, Legislativo y Judicial sin que se pudieran juntar dos o más poderes en uno, estableciéndose que:

"Una ley organizará la manera y forma en que la Suprema Corte debe desempeñar sus atribuciones, y la misma podrá para las primeras instancias de los negocios de que hablan las fracciones II, V, VI, y VII, de la 4a. atribución, elegir Tribunales Especiales o facultar a los de los estados." (15) Con ello se abrió la posibilidad de crear Tribunales Fiscales Especiales encargados de resolver lo contencioso hacendario cuyas resoluciones estarían sujetas a la revisión de la Suprema Corte de Justicia.

Más tarde, en las bases orgánicas de Tacubaya de 28 de septiembre de 1841, se puso fin a la vigencia de la Constitución de 1836, declarándose la subsistencia de los Juzgados de Hacienda dentro del Poder Judicial creados por la Constitución de las siete Leyes. Estas bases orgánicas nada nuevo trajeron.

(14) Nava, A. Ob. cit., p. 269.

(15) Nava, A. Ob. cit., p. 274

Por lo anteriormente expuesto, en este apartado podemos señalar, que durante la época independiente de 1821 - 1853, no encontramos una posibilidad franca de ubicar a un órgano jurisdiccional administrativo fuera del marco del Poder Judicial, salvo lo expresado en el primer proyecto de reforma centralista que se manifestó en el voto particular hecho por Juan José Espinosa de los Monteros, Mariano Otero y Octaviano Muñoz Ledo, mismo que no llegó a tener resonancia en las bases orgánicas de Tacubaya predominando en esta etapa el sistema Judicialista de influencia norteamericana.

### 1.5. CREACION DE LA LEY LARES.

Una vez vuelto al poder Santa Anna, se dieron las bases para la administración de la República, en la que se creó, el Primer Tribunal de lo Contencioso-Administrativo dentro del campo competencial del Poder Ejecutivo, habiéndose expedido, junto con sus reglamentos, el 25 de mayo de 1853, teniendo como autor a Teodosio Lares.

Gonzalo Armienta al citar a Lares, establece el antecedente doctrinario de la Ley del mismo autor argumentando que:

"El poder administrativo no puede juzgar á los funcionarios del Orden Judicial, ni el Poder Judicial á los Agentes de la Administración, sin expresa autorización de la misma. Y esto lo exponemos bajo el nombre de Previo Administrativo, indispensable en algunas acciones que quieran intentarse contra el Estado.- Algunas veces, sin atribuir jurisdicción á la autoridad administrativa, la división de poderes ecsige que cierto negocio se ha sometido á su exámen, ó que se le pida una autorización antes de entablar la demanda ante Tribunales." (16)

(16) Armienta, G. Ob. cit., p. 66

Esta Ley Lares, en un principio dió vida al Consejo de Estado dándole sólo funciones de consulta, asesoría y dictámen como acontecía en 1824. También se estableció la creación de un Procurador General de la Nación para promover cuanto conviniera a la Hacienda Pública. Con posterioridad se convirtió en un Consejo de Estado similar al Consejo de Estado Francés, ya que en lo sucesivo se le dieron facultades para resolver lo contencioso administrativo, atribuyendole la Ley Lares a dicho consejo una justicia retenida en el que:

"Es la misma administración activa la que decide sobre el asunto contencioso y no órgano independiente con jurisdicción propia. Don Teodosio Lares no pensó en una organización de jueces que aunque incorporados al Poder Ejecutivo, sólo se ocuparan de decidir los negocios contenciosos, sino que él entregó la decisión de los asuntos en primera instancia a una sección del Consejo de Estado y en segunda, al Consejo de Ministros." (17)

Ai tiempo en que se creó la Ley Lares, ya existían jueces y tribunales de Hacienda dentro del Poder Judicial que sustituyeron a los jueces de distrito y a los Tribunales de Circuito, suprimidos por la Ley Orgánica de 20 de septiembre de 1853, por lo que existía una dualidad jurisdiccional. A tal respecto Lares estableció que: "Las cuestiones sobre contribuciones, pertenecen por regla general a la competencia administrativa, á ménos que no pueda resolverse sino por los medios de derecho común". (18)

Los problemas entre las dos jurisdicciones en relación a cual era el órgano competente eran resueltos por la primera sala de la Suprema Corte de Justicia.

(17) Carrillo, A. Ob. cit., p. 199

(18) Lares, T., Lecciones de Derecho Administrativo, México: Imprenta de Ignacio Cumplido, 1952, pp. 317, 318.

La vigencia de la Ley Lares de 1853 fué muy efímera ya que se derogó con la Ley Juárez de 23 de noviembre de 1855, la cual suprimió los Tribunales de Hacienda, pasando su materia a los jueces ordinarios.

Para Fix Zamudio, "dicha ley fue un intento incipiente y sin aplicación efectiva". (19)

Por nuestra parte argumentamos que si bien es cierto que el contencioso administrativo ideado por Lares rompía con la división de Poderes desde el momento en que la administración activa se constituía en Juez y parte a la vez, también es cierto que representa un valioso precedente de nuestro Tribunal Fiscal de la Federación, ya que dicha Ley Lares establecía el Tribunal Administrativo fuera del Poder Judicial con todo un proceso Contencioso Tributario de justicia retenida.

Un segundo Consejo de Estado se intentó durante el Imperio de Maximiliano, cuyas bases fueron tomadas del establecido por Lares, el cual fué un intento minúsculo y sin una efectiva aplicación.

## **1.6 CRITICAS A LA LEY LARES A LA LUZ DE LA CONSTITUCION DE 1857.**

La Constitución de 1857, siguió con la división de poderes en Legislativo, Ejecutivo y Judicial sin la posibilidad de reunirse dos o más en una misma persona o corporación. En su Artículo 97 se estableció que "corresponde a los Tribunales de la Federación conocer:

(19) Fix, H. "Aspectos Comparativos de la Justicia Administrativa". En: Tribunal Fiscal de la Federación Cuarenta y cinco años. México: TFF, 1982, T.V, p. 116.

- I. De todas las controversias que se susciten sobre el cumplimiento y aplicación de las Leyes Federales, excepto en el caso de que la aplicación solo afecte intereses de particulares, pues entonces son competentes para conocer los Jueces y Tribunales Locales del Orden Común de los Estados, del Distrito Federal y Territorio de Baja California.
- II. De las que versen sobre Derecho Marítimo.
- III. De aquellas en que la Federación fuese parte.

Con lo que volvió al Poder Judicial la competencia para resolver lo Contencioso-Administrativo misma que no perdería sino hasta la promulgación de la Ley de Justicia Fiscal de 1936." (20)

Al respecto Cruzado citado por Nava Negrete, al criticar la Ley Lares señaló:

"La errónea creencia en que estaba el Legislador, al establecer que la administración activa debía retener una jurisdicción propia, siendo así que este propio afecta directamente el de la división e independencia de los poderes públicos" (21)

Asimismo, Vallarta, sostuvo que: "Pretender establecer en México un Contencioso de tipo europeo quebrantaba la Constitución". (22)

Por su parte Carrillo Flores, indicó que:

(20) Nava, A. Ob. cit., pp. 283,284.

(21) Nava, A. Ob. cit., p. 262.

(22) Carrillo, A. Ob. cit., p. 199.

"Más de un siglo de experiencia y de afianzamiento de un Sistema en que el control y la decisión final de las contiendas derivadas de lograr de la administración pública corresponde a los jueces, es suficiente para eliminar toda posibilidad de pensar en México en un Sistema de Organización de lo Contencioso-Administrativo en el que no intervengan jueces del Poder Judicial" - pero reconocía que - "El que corresponda a un Poder o a otro, es una cuestión sin significación alguna tan pronto como el Juez es autónomo para decidir e independientemente de los órganos de la administración pública". (23)

La Suprema Corte de Justicia en el Siglo pasado a propuesta de Vallarta señaló "que la justicia administrativa no podía establecerse en México por ser contraria al Artículo 50 de la Constitución de 1857, según el cual no podrán reunirse dos o más de estos poderes - el Legislativo y el Ejecutivo y el Judicial en una sola persona o corporación". (24)

Ni la doctrina ni la Legislación externa pudo resolver el problema de la Constitucionalidad que en estos tiempos menguaba en nuestro país. Los diversos autores de la época, del mismo modo, coincidieron en manifestar la imposibilidad del establecimiento de un Consejo de Estado, debido a que rompía con el principio filosófico de la división de poderes que se había manifestado en México desde la Constitución de Apatzingán.

(23) Carrillo, A. Ob. cit., p. 200

(24) Carrillo, A. El Tribunal Fiscal de la Federación, un testimonio, México: Manuel Casa Impresor, 1966, p. 11

## 1.7 TEORIAS SUSTENTADAS EN TORNO A LA INTERPRETACION DEL ARTICULO 97, FRACCION I DE LA CONSTITUCION DE 1857.

En aquellos tiempos debido a los criterios sostenidos por Vallarta sobre la constitucionalidad de los Tribunales Administrativos, se produjo una polémica en relación al Artículo 97 Fracción I de la Constitución de 1857, misma que repercutió en la posibilidad constitucional de la existencia de Tribunales administrativos en la Constitución vigente de 1917. En estos debates se discutía si quedaban fuera de la competencia de los Tribunales Federales las controversias administrativas, así, como saber, si para resolver las controversias a que aludía el mencionado Artículo 97 Fracción I de la Constitución de 1857, era necesario o forzoso promover el juicio de amparo, o bien, si dicha norma contemplaba la existencia de un juicio distinto al del Juicio de Amparo. Para ello se dieron tres teorías principales:

- 1.- LA TESIS VALLARTA, "Que si bien reconoce la conveniencia de una reglamentación de tal precepto, sostiene que sin reglamentación alguna es posible tramitar un juicio ordinario, una controversia encaminada a impugnar un acto de la administración, contrario a la legislación federal". (25)
- 2.- LA TESIS MARISCAL, autor que no estaba de acuerdo con Vallarta al considerar que: "El Poder Judicial no podía

(25) Noriega, A. "Los Tribunales Administrativos en el Poder Judicial Federal". En: El Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y cinco años, México: TFF, 1982. T.V. pp.235, 236 Vallarta y Jacinto Pallares, pensaban que el Poder Judicial al conocer de controversias civiles y mercantiles derivadas de la aplicación de leyes federales, se daba una vía Judicial, distinta del Amparo, para el examen de la legalidad de la acción administrativa que al congreso le tocaba regular, pero que a falta de regularización, podía tramitarse en juicio ordinario.

actuar sin una legislación del Congreso que regulase y definiese su intervención." (26)

- 3.- **LA TESIS SOSTENIDA POR RAFAEL ORTEGA, EMILIO RABASA Y GABINO FRAGA**, los cuales sostenían "que el texto que se analiza rige solamente en contiendas entre particulares o en aquellas que sostiene el Estado derivadas de resoluciones jurídicas de carácter civil o mercantil, pero no en litigios de particular contra la autoridad." (27)

Dichos autores hacen una interpretación del Artículo 97 en su Fracción I apegándose rigurosamente a su literalidad negando consecuentemente las controversias administrativas, ya que el mismo artículo hablaba de contiendas civiles y mercantiles más no administrativas.

De estas tres tesis, se destaca la de Mariscal, ya que de acuerdo a su pensamiento una vez que se diera la reglamentación del Artículo que nos ocupa, no habría la tendencia que campeaba en esos tiempos de convertir al juicio de amparo en un remedio para todos los casos en que se creyera violada la Constitución, siendo la Tesis Mariscal la que más adelante acogiera la Ley de Justicia Fiscal de 1936.

A pesar de las polémicas antes citadas, fué a través del Juicio de Garantías, como se llevó a cabo el Control Judicial de la Administración\*, por lo que todo pensamiento creyente en que a

(26) Noriega, A. Idem, p. 14

(27) Noriega, A. Ob. cit., pp. 235,236.

\* En los orígenes del Amparo, \* No se pensó que este Juicio sustituyera en México al Contencioso-Administrativo, como lo demuestra el proyecto de la ley reglamentaria que elaboró Don Urbano Fonseca. Carrillo, A. Ob. cit., p. 17

través del Artículo 97 Fracción I podrían darse otros caminos, nunca llegaron a establecerse, ya que el Juicio de Amparo vino a ser la vía jurisdiccional más socorrida de los litigios administrativos; aun cuando, si bien es cierto que en esos momentos no existía una ley general que estableciera la solución entre las controversias del particular y la administración pública, ya se contaba con leyes concretas que regulaban el procedimiento administrativo como la de aguas, petróleo, minas, entre otras.

Por lo antes señalado, el Contencioso tributario se convierte nuevamente judicialista, y apesar de que el Artículo 97 Fracción I de la Constitución de 1857, contenía de una manera implícita las contiendas administrativas; como ya se estableció el juicio de Amparo predominó en aquellos tiempos.

La doctrina, la legislación y la jurisprudencia han estimado que se encuentra implícita la materia administrativa, ya que al mencionar "controversias civiles" , éstas se deben entender en sentido amplio y con el fundamento de que:

"Tanto las leyes orgánicas del Poder Judicial Federal de 1934, como la de 1936, otorgaron a los jueces federales de Distrito, la facultad de conocer en primer grado: De las controversias que se susciten con motivo de la aplicación de las Leyes Federales, cuando deba decidirse sobre la legalidad o subsistencia de un acto de autoridad o de un procedimiento seguido por autoridades administrativas (Artículo 42, Fracción I de la Ley Orgánica de 1936)". (28) Con ésta Ley Orgánica se dió vida a los Procesos ordinarios federales en materia administrativa que eran regulados por las leyes administrativas especiales antes citadas.

(28) Fix, H. Ob. cit., p. 117

## 1.8 CREACION DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION A TRAVES DE LA LEY DE JUSTICIA FISCAL DE 27 DE AGOSTO DE 1936.

Aún pese a la opinión dominante tendiente a la imposibilidad de la creación de un procedimiento contencioso-administrativo a cargo de Tribunales diversos a los mencionados por nuestra Constitución, el Congreso dió facultades al General Lázaro Cárdenas el 30 de diciembre de 1936\*, para que organizara los Servicios Públicos Hacendarios, derivado de la clara necesidad de creación de un cuerpo de leyes que contuviera disposiciones generales en Materia Fiscal\*\*, emitiéndose el 27 de agosto de 1936 la Ley de Justicia Fiscal, misma que marcaba una nueva etapa en el Derecho Administrativo Mexicano, entrando en vigor el 1o. de enero de 1937. Su finalidad:

La creación de un Organismo Jurisdiccional especializado, independiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como de cualquier otra autoridad administrativa, enmarcado fuera del Poder Judicial, para que atendiera las resoluciones emitidas por autoridades dependientes del Poder Ejecutivo en el

\* Tiempo anterior a 1936, ya se habla formulado un anteproyecto de Código Fiscal de la Federación en el año de 1929, mismo que no cristalizó. Sin embargo, dejó definida y precisada la posibilidad de codificar en un sólo cuerpo legal, la Legislación Fiscal Mexicana.

\*\*Con anterioridad a 1925, la Legislación Fiscal ofrecía a veces una falta de elaboración o una diversidad absoluta en criterios jurídicos impositivos elementales. Esto no sólo redundaba en detrimento de una adecuada, precisa, satisfactoria y justa recaudación de los diferentes conceptos impositivos, sino que esta diversidad se traducía en una dificultad de conocimientos de las normas impositivas y, en ocasiones, hacía imposible el control de la legalidad de los actos impugnables ante las autoridades competentes motivando todo ello la posibilidad de realización de verdaderas injusticias dentro del campo impositivo\*. López Velarde, G. "antecedentes de la creación del Tribunal Fiscal de la Federación, su significación en lo Contencioso Administrativo Fiscal". En: Revista Fiscal de la Federación. Mex: TFF, ENE-MAR, p. 195

ámbito fiscal que fueran impugnadas por los administrados dando nacimiento al Tribunal Fiscal de la Federación.\*

Lo anterior, se desprende de la exposición de motivos de la Ley de 1936 en cita, la cual establece que:

"El Tribunal Fiscal de la Federación estará colocado dentro del Marco del Poder Ejecutivo; pero no estará sujeto a la dependencia de ninguna autoridad de las que integran ese poder, sino que fallará, en representación del Poder Ejecutivo por delegación de facultades que la Ley le hace. En otras palabras: será un Tribunal Administrativo de Justicia Delegada, no de Justicia Retenida". (29)

Por otra parte, la misma exposición de motivos también, "dá un camino diverso del Juicio de Garantías que exige la existencia de una Ley Reglamentaria para que lo que se considera como una simple posibilidad constitucional, se traduzca en un procedimiento que efectivamente pueda abrirse ante los Tribunales Federales". (30) (Tesis Mariscal). Con lo que se deja marginada la intervención de la autoridad judicial, misma que había monopolizado la Justicia Administrativa Federal a través del Juicio de Amparo durante el Siglo XIX y principios del Siglo XX.

\* Esta Ley de Justicia Fiscal creó al Tribunal Fiscal con cinco Salas, de tres magistrados cada una, con jurisdicción en toda la República en cuanto a lo Fiscal Federal; un Presidente del Tribunal Fiscal, el cual era designado por el propio pleno del Tribunal y dicho pleno se constituía con la totalidad de los magistrados que integraban las Salas.

(29) Arreola, L. Ob. cit., p. 172. El mismo Leopoldo Arreola, establece que la Justicia retenida debe entenderse como "lo que se ejerce por competencia propia, esto es, cuando se actúa por mandato y bajo los lineamientos establecidos por el superior jerárquico, al que se representa, en tanto que, la justicia delegada implica la inexistencia del vínculo de jerarquía y una independencia administrativa en la activación".

(30) López Velarde, G. Ob. cit., p. 173.

Con lo antes Expuesto, podemos establecer, que la Ley de Justicia Fiscal de 1936 dió vida al Tribunal Fiscal de la Federación con las siguientes características.

A) Ser un organismo de manera formal perteneciente al Poder Ejecutivo, mientras que en lo material desempeña funciones jurisdiccionales.

B) Organismo independiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como de cualquier autoridad administrativa.

C) Se crea como un Organismo de Justicia Delegada, por emitir fallos en representación del Ejecutivo Federal, estableciéndose con ello la intención de la Ley de 1936, de no crear un Tribunal de plena jurisdicción, por lo menos en su inicio.

D) Ser un Organismo Colegiado.

E) Ser un Tribunal con competencia únicamente en lo fiscal.

F) Ser un Tribunal carente de facultades para hacer cumplir sus resoluciones, por ser un Tribunal sólo de anulación.

G) Es erigido como medio de control de la legalidad de las actuaciones de las autoridades fiscales, ya sea para vigilar la competencia de los funcionarios encargados de esta actividad, o bien, velador de la aplicación estricta de los Artículos 14 y 16 Constitucional, es tanto en resoluciones determinatorias de créditos fiscales, así como en lo tocante a la imposición de sanciones.

Con la promulgación de la Ley de Justicia Fiscal, se atribuyeron al Tribunal Fiscal de la Federación, la competencia de: El Jurado de Infracciones Fiscales, la junta revisora del impuesto sobre la renta\*, se derogaron tanto el Código de Procedimientos Civiles de Corte Federal, como la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación, las cuales, versaban sobre Juicio Sumario en Materia Fiscal ante Tribunales Federales. (Artículo 5 transitorio de la Ley de Justicia Fiscal).

Más tarde, como se verá, el Tribunal Fiscal ampliaría su competencia derivado de "La eficiencia, honorabilidad y rapidez con que los fallos se dictaban, fueron los necesarios cimientos para la aceptación y la confianza del nuevo organismo jurisdiccional administrativo, opinión que no sólo recogió el Sector Privado". (31)

Con el primer Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1938, que entraría en vigor el 1o. de enero del siguiente año, se derogó la Ley de Justicia Fiscal, reglamentando la fase fiscal llevada a cabo por la Administración Pública y la fase Contenciosa-Administrativa que había establecido la Ley de 1936, dicho Código de 1938 conservó al Tribunal Fiscal con la misma naturaleza citada por la Ley de Justicia Fiscal de 1936.

\* El jurado de revisión fue creado por la Ley de organización del Servicio de Justicia en Materia Fiscal para el Departamento del Distrito Federal, como órgano supremo en lo administrativo-fiscal, para conocer del recurso de revisión.

En aquellos tiempos se llegó a considerar al Jurado de Infracciones Fiscales, a la Junta Revisora del Impuesto Sobre la Renta y al Jurado de Revisión, que cumplían con funciones jurisdiccionales lo cual era erróneo tal como lo establece Nava Negrete ya que sería tanto como aceptar que las controversias que se promovían ante ellos, eran recursos jurisdiccionales, que sus decisiones eran sentencias y no actos administrativos y concluir que se trataba de verdaderos tribunales. Véase Nava, A. Ob. cit., p. 307

(31) López-Velarde, G. Ob. cit., p. 176

Para enero de 1947, se creó el recurso de revisión fiscal mismo que sólo podría interponerse por la autoridad administrativa, estableciéndose que las sentencias de las Salas y los Fallos Plenarios podrían ser, revisados a petición de parte por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia.

Posteriormente, el 1° de abril de 1967, entraron en vigor dos ordenamientos de suma importancia:

a) El nuevo Código Fiscal Federal, el cual conservó el procedimiento administrativo; y

b) La Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, misma que estableció en su artículo primero que "el Tribunal Fiscal de la Federación es un Tribunal administrativo, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos con la organización y atribuciones que la Ley establece." (32) Por lo que en adelante, el Tribunal Fiscal dejó de ser un Órgano de Jurisdicción delegada, para pasar a ser un órgano con jurisdicción retenida.

El 2 de febrero de 1978, se publicó una nueva Ley Orgánica, la cual entró en vigor en agosto del mismo año, conservando la autonomía y estructura del Tribunal Fiscal de la Federación.

(32) *Fit. H. Ob. cit.*, p. 118

## 1.9 IDEOLOGIA DE SUS CONCEBIDORES

El pensamiento que dió vida a la Ley de Justicia Fiscal de 1936, quedó plasmado en su exposición de motivos, en el que se notan argumentos débiles por parte de sus concebidores los Licenciados Antonio Carrillo Flores, Alfonso Cortina Gutiérrez y Manuel Sánchez Cuén, fundado en el temor de que la Ley fuese avasallada por el pensamiento de quebrantar el principio divisorio de poderes consagrado en nuestra Ley de Leyes, derivado, ello, de su mayor obstáculo: La falta de apoyo constitucional.

"Los mismos autores de la Ley de Justicia Fiscal en la Exposición de ésta, para fundar en el pasado la crección del Tribunal Fiscal, se vieron obligados a calificar de procedimientos jurisdiccionales los ventilados ante aquellos organismos (Jurado de Infracciones Fiscales y la Junta Revisora del Impuesto sobre la Renta) pues no lo hacían con toda seguridad al reconocer en párrafo posterior que eran organismos y procedimientos que no presentaban todos los caracteres de organismos y procedimientos jurisdiccionales particularmente en lo que toca a su independencia frente a la administración activa". (33)

En cuanto a cuál era el precepto constitucional que amparaba la validéz de la creación del Tribunal Fiscal de la Federación; ninguno se mencionó, debido a que en nuestra Constitución no lo había y en cambio se dijo "Nada se impone... a la creación de Tribunales Administrativos que, aunque independientes de la administración activa no lo sean del Poder Judicial". (34)

(33) Nava, A. Ob. cit., pp. 307,308

(34) Nava, A. Ob. cit., p. 313

Frase que no significa sino: "Basta con que el Tribunal Administrativo en sus fallos esté sujeto a la revisión de la autoridad judicial mediante el amparo, para juzgar y tener por constitucional la creación de organismos constitucionales que forman parte del Poder Ejecutivo". (35)

Por su parte la Suprema Corte de Justicia no objetó la constitucionalidad del naciente Tribunal Fiscal.

Por otro lado, sus concebidores al interpretar el Artículo 14 constitucional en lo relativo a: "Mediante juicio seguido ante los Tribunales", dijeron que "Implícitamente se ha reconocido la legalidad de procedimientos contenciosos de carácter jurisdiccional tramitados ante autoridades administrativas." (36)

Mismo criterio que era inexacto ya que el Artículo 14 en mención supone los Tribunales, más no los crea.

Por lo anteriormente expuesto al Tribunal Fiscal de la Federación se le dió vida al margen de nuestra Carta Magna de 1917.

#### **1.10 CRITERIOS SUSTENTADOS SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION**

La tradición judicialista de lo Contencioso-Administrativo llevada a cabo a través de la historia de nuestro país misma que sólo fuera interrumpida por la Ley Lares y por el Consejo de Estado implantado por Maximiliano; así como la falta de un precepto constitucional que previera la existencia de un Tribunal Fiscal de la Federación impuso la necesidad de probar ampliamente su creación.

(35) Nava, A. *Idem*, p. 313

(36) Nava, A. *Ibidem*, p. 313

El criterio sustentado por Vallarta, acerca de la constitucionalidad del Tribunal Fiscal, durante la vigencia de la Constitución de 1857, hizo que el mismo fuera el predominante durante mucho tiempo, en el que los partidarios a dicho pensamiento sostuvieron que los Tribunales Hacendarios, carecían por su propia naturaleza de competencia constitucional para el ejercicio de funciones jurisdiccionales, y que en todo caso, su existencia se encuadraba dentro de los Tribunales especiales prohibidos por el Artículo 13 Constitucional. Asimismo, Vallarta estableció:

"No puede el Poder Administrativo de la República, juzgar, fallar litigios aún que sea entre él y los particulares porque el Artículo 50 de esta Ley (El Artículo que consagra la teoría de división de poderes), prohíbe que ese poder y el judicial se reúnan en una persona o corporación, y los Artículos 97 y 98, lejos de permitir que el Poder Ejecutivo juzgue aún sobre sus propios contratos, encomienda expresamente al judicial la facultad de conocer de las controversias sobre cumplimiento y aplicación de las leyes federales y aquellas en que la federación fuere parte."  
(37)

Por otro lado, los partidarios del Sistema Sajón Judicialista sostuvieron que el principio divisorio de poderes debía interpretarse como una Unidad equivalente a cada uno de los poderes a saber:

El Ejecutivo, el Legislativo y el Judicial; y que por ello cuando se pretendiera agregar Tribunales independientes del Poder Judicial, se rompería la Unidad de éste invadiéndose su ámbito competencial.

(37) Noriega, A. Ob. cit., p. 235.

Posterior a la publicación de la Ley de Justicia Fiscal de 1936, diversos autores sostuvieron que los Tribunales Administrativos, podrían ser incorporados al Poder Judicial, derivado de que los mismos quebrantaban el sistema divisorio de poderes que nuestro código político fundamental consagra, ya que para organizar la estructura gubernamental, se debe atender a la competencia asignada, de manera que sea uno el que legisle, otro el que administre y otro el que juzgue, sin que se pudieran dar mayores excepciones.

Por su parte la doctrina mexicana estableció que no podrían crearse tribunales independientes en absoluto, pero que nada se oponía en cambio a la creación de Tribunales Administrativos que aunque independientes de la administración activa, no lo serían del Poder Judicial y lo fundaba en que:

"El Tribunal Fiscal de la Federación estará colocado dentro del marco del Poder Ejecutivo (lo que no implica ataque al principio constitucional de la separación de poderes, supuesto que, precisamente para salvarlo, surgieron en Francia, los Tribunales Administrativos); pero no estará sujeto a la independencia de ninguna autoridad de las que integran este poder, sino que fallará en representación del Poder Ejecutivo por delegación de facultades que la ley hace". (38) Pensamiento que fuera recogido en la Ley de 1936.

Cualquier duda sobre la constitucionalidad del Tribunal Fiscal de la Federación, se dispuso diez años después de su creación ya que el 30 de diciembre de 1946, se publicó en el Diario Oficial la reforma al Artículo 104 fracción I Constitucional en la que se reconoció:

(38) Armienta, G. Ob. cit., p. 122.

"La existencia de Tribunales Administrativos, por cuanto se facultó a la Suprema Corte de Justicia de la nación para conocer, a través de los recursos ordinarios, que establecieran las leyes, de las sentencias dictadas de los Tribunales Administrativos creados por la Ley, siempre que dichos Tribunales estuvieran dotados de plena autonomía para dictar sus fallos.- Más aún ya no implícitamente sino de manera expresa al entrar en vigor, el 28 de octubre de 1968, una nueva reforma a la fracción I del Artículo 104 Constitucional, se faculta al legislador federal para instituir Tribunales de lo Contencioso-Administrativo dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la Administración Pública Federal o del Distrito o Territorios Federales, y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones." (39)

Con dicha reforma constitucional, se hizo la paz entre seguidores de la corriente de Vallarta, defensores de la teoría Clásica de Montesquieu, y los partidarios que se inclinaban por el respeto estricto a la división de poderes del Estado\*.

## 1.11 NATURALEZA JURIDICA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION

Para Alfonso Noriega la naturaleza de dichos Tribunales es que:

(39) Armienta, G. Ob. cit., pp. 122, 123.

\* Hay autores como Leopoldo Arreola que establecen que la Ley de 1936, al adoptar el sistema Francés, no observó, la tradición constitucionalista de la división de poderes reguladora de la estructura política del Estado Mexicano, imitando un sistema producto de la historia francesa, mismo que no corresponde a nuestra realidad, por lo que sería más conveniente la ampliación de la jurisdicción del poder judicial. Véase Arreola, L. Ob. cit., pp. 170,171.

"El Tribunal Administrativo es un organismo autónomo creado por la Ley Federal, sobre la base de lo dispuesto en la Fracción I del Artículo 104 constitucional, con facultades expresas para ejercer funciones jurisdiccionales, en los casos contenciosos en que una de las partes es la administración pública y la otra uno o varios particulares." (40)

Por su parte Leopoldo Arreola establece que el Artículo que sustenta la naturaleza del Tribunal Fiscal que nos ocupa es el Artículo 104 Fracción I de nuestra Constitución, así como la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación misma que establece la autonomía de éste órgano al emitir el dictámen de sus fallos, convirtiéndose en un órgano de jurisdicción retenida; acabándose con ello el pensamiento de que es el Poder Ejecutivo el receptor de dicha función jurisdiccional, sino que es el Poder Legislativo el que a través de la Ley le otorga esa atribución, acreditándose aún más la dependencia formal y material del Tribunal en cita.

Por nuestra parte al respecto mencionaremos que también es necesario establecer si el Tribunal Fiscal realiza auténticamente funciones jurisdiccionales.

Al respecto, el procedimiento establecido ante dicho Tribunal si reúne los requisitos de todo procedimiento, a saber: igualdad de oportunidades procesales con el fin de que las partes justifiquen sus pretensiones ante un juzgador imparcial, el cual tendrá la obligación de resolver las controversias que se le sometan. Asimismo, como ya se ha establecido en apartados anteriores de este trabajo, la Ley de Justicia Fiscal de 1936, señaló que dicho Tribunal fué creado para resolver los litigios producto de la ampliación de Leyes Fiscales Administrativas.

(40) Noriega, A. Ob. cit. p. 238. Por su parte Dolores Hedúan, indica la conveniencia en que los Tribunales Fiscales se establezcan dentro del poder judicial, señalando entre otros, el respeto genuino al principio divisorio de poderes del Estado, el poder hacer ejecutar las resoluciones, calificar tal vez la constitucionalidad de leyes reservado al poder judicial, etc.

Misma competencia que con el devenir de los años se ampliaría a cuestiones administrativas.

Por lo expuesto, estamos en posibilidad de establecer que el Tribunal Fiscal de la Federación:

A) Encuentra su justificación en el Artículo 73 Fracción XXIX-H de la Constitución, en el cual se establece como facultad del Congreso "El expedir leyes que instituyan Tribunales de lo Contencioso-Administrativo dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la Administración Pública Federal y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones".\*

B) Que realiza funciones jurisdiccionales de manera independiente del Poder Ejecutivo con plena autonomía, en lo jurídico, realizando una función igual de la que llevan a cabo los Tribunales del Poder Judicial, de acuerdo a la Ley Orgánica que lo concibe como un Tribunal de jurisdicción retenida, por lo que estamos sin duda en presencia de un organismo diferente al mismo Poder Administrativo, y que al mismo tiempo está encuadrado fuera del Poder Judicial.

\*El artículo 73 Constitucional fue adicionado por el artículo único del Decreto del 29 de julio de 1987, que a la letra dice: "El presente Decreto entrará en vigor el día 15 de enero de 1988, previa su publicación en el Diario Oficial de la Federación."

C) Es un Tribunal de anulación, cuyas resoluciones son sólo declarativas, por carecer de facultades para hacer cumplir sus determinaciones. Es menester señalar que al reformarse el Código Fiscal de la Federación en el año de 1988, en lo relativo a la queja se permitió que el Tribunal Fiscal pueda indicar los términos en que habrá de emitirse un nuevo acto, quedando en duda, el apremio o conminación para lograr el cumplimiento de sus sentencias, medios que no están al alcance del Tribunal que nos ocupa.

D) Por la competencia que le han atribuido diversos ordenamientos legales, el Tribunal Fiscal, dejó de tener competencia meramente fiscal ya que en la actualidad resuelve controversias de índole administrativo\*.

#### **1.12 ESTRUCTURA ACTUAL DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.**

De acuerdo a la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación el Organo en cita se integra por:

A) Un Presidente del Tribunal Fiscal de la Federación designado por la Sala Superior, mismo que durará en su encargo un año, pudiendo ser reelecto.

B) Una Sala Superior, compuesta de nueve Magistrados, la cual podrá sesionar con la asistencia de seis de ellos, adoptándose resoluciones por mayoría de votos de los Magistrados presentes.

\* Alfonso Nava Negrete, estima que los trabajos que realiza, el tribunal Fiscal de la Federación pueden considerarse de Justicia administrativa, aunque sus fallos se someten a la acción revisora de los Tribunales del Poder Judicial Federal, a través del Juicio de Amparo y del Recurso de revisión ante la Suprema Corte de Justicia.

C) Salas Regionales; cada una de éstas se integrará de tres Magistrados y sesionará en presencia de la totalidad de los mismos, bastando con la mayoría de votos, para que se adopte resolución.

El Artículo 21 de la Ley Orgánica en cuestión establece: "El territorio Nacional, para los efectos del Artículo anterior, se divide en las siguientes regiones:\*

I.- Del Noroeste con jurisdicción en los Estados de Baja California, Baja California Sur, Sinaloa y Sonora.

II.- Del Norte-Centro, con jurisdicción en los Estados de Coahuila, Chihuahua, Durango y Zacatecas.

III.- Del Noreste, con jurisdicción en los Estados de Nuevo León y Tamaulipas.

IV.- De Occidente, con jurisdicción en los Estados de Aguascalientes, Colima, Jalisco y Nayarit.

V.- Del Centro, con jurisdicción en los Estados de Guanajuato, Michoacan, Querétaro y San Luis Potosí.

VI.- De Hidalgo-México, con jurisdicción en los Estados de Hidalgo y México.

VII.- Del Golfo-Centro, con jurisdicción en los Estados de Tlaxcala, Puebla y Veracruz.

\* En las décadas de los 60 y 70, la Administración Pública Federal tuvo un gran crecimiento al multiplicarse Organismos y Empresas Públicas, en el que desde 1947, ya se veía venir dicho crecimiento. Derivado de lo anterior, se dió la descentralización de los Organismos Administrativos para cubrir el Territorio Nacional, a todo ello Nava Negrete señala que "La Justicia Administrativa no cuenta con el Tribunal de lo Contencioso Administrativo que la haga completa". Nava, A. "El Artículo 116 Constitucional y la Justicia Administrativa Local". En: Reformas Constitucionales de la Renovación Nacional. México: Porrúa, 1987, p. 588.

VIII.- Del Pacífico-Centro, con jurisdicción en los Estados de Guerrero y Morelos.

IX.- Del Sureste, con jurisdicción en los Estados de Chiapas y Oaxaca.

X.- Peninsular, con jurisdicción en los Estados de Campeche, Tabasco, Quintana Roo y Yucatán.

XI.- Metropolitana, con jurisdicción en el Distrito Federal."

Las Regiones contarán con una Sala Regional, a excepción de la Hidalgo-México, que contará con dos Salas Regionales, y la Sala Metropolitana que contará con seis Salas Regionales.

D) Un Secretario General de Acuerdos, quién será también Secretario de Acuerdos de la Sala Superior.

E) Un Oficial Mayor

F) Secretarios, Actuarios, Peritos y demás personal administrativo que sea necesario para la pronta impartición de justicia de este Tribunal de conformidad con el presupuesto anual del Tribunal Fiscal de la Federación.

### 1.13 SU COMPETENCIA.

Una vez que la Ley de Justicia Fiscal de 1936, le dió vida al Tribunal Fiscal de la Federación, éste ha sufrido diversas modificaciones en cuanto a su competencia, derivado del buen funcionamiento que el mismo ha tenido en su historia.

De acuerdo al Artículo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, el Tribunal en cuestión es competente para conocer de los juicios que se inicien contra las resoluciones definitivas que se indican:

I.- Las dictadas por autoridades federales fiscales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.

II.- Las que nieguen la devolución de un ingreso de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el estado.

III.- Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales.

IV.- Las que causen un agravio en Materia Fiscal, distinto al que se refieren las fracciones anteriores.

V.- Las que nieguen o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales que concedan las leyes a favor del los miembros del ejército, de la fuerza aérea y de la armada nacional, las de sus familiares y derechohabientes con cargo a la dirección de pensiones militares o al erario federal, así como las que establezcan obligaciones a cargo de las mismas personas, de acuerdo con las leyes que otorgan dichas prestaciones.

Cuando el interesado afirme, para fundar su demanda, que le corresponde un mayor número de años de servicio que los reconocidos por la autoridad respectiva, que debió ser retirado con grado superior al que consigne la resolución impugnada, o que su situación militar sea diversa de la que le fue reconocida por la Secretaría de la Defensa Nacional o de Marina, según el caso, o cuando se versen cuestiones de jerarquía, antigüedad en el grado o tiempo de servicios militares, las sentencias del Tribunal Fiscal sólo tendrán efectos en cuanto a la determinación de la cuantía de la prestación pecuniaria que a los propios militares corresponda, o sea, las bases para su depuración.

VI.- Las que se dicten en materia de pensiones civiles, sea con cargo al Erario Federal o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.

VII.- Las que se dicten sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebrados por las dependencias de la administración pública federal centralizada.

VIII.- Las que constituyan créditos por responsabilidades contra servidores públicos de la Federación, del Departamento del Distrito Federal o de los organismos públicos descentralizados federales o del propio Departamento del Distrito Federal, así como en contra de los particulares involucrados en dichas responsabilidades.

IX.- Las que requieran el pago de garantías de obligaciones fiscales a cargo de terceros, y

X.- Las señaladas en las demás leyes como competencia del tribunal.

Para los efectos del primer párrafo de este artículo, las resoluciones se conciderarán definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interpretación de éste sea optativa para el afectado."

Por otra parte, existen difentes leyes especiales que ampliaron la competencia originaria del Tribunal Fiscal, otorgándole facultades en el ámbito administrativo y así después de cinco años de haberse creado, la Ley de Depuración de Crédito a cargo del Gobierno Federal de 1942 en su artículo 1 estableció:

"Se autoriza al Ejecutivo de la Unión para que, por conducto del Tribunal Fiscal de la Federación, depurara y reconociera las obligaciones no prescritas a cargo del Gobierno Federal, nacidas o derivadas de hechos jurídicos acontecidos durante el período que comenzó el 1 de enero de 1928 al 31 de diciembre de 1941 y que se hallaren pendientes de pago." (41) Por lo que se hace reclamable todo crédito ante el Tribunal Fiscal.

En el año de 1943, la Ley del Seguro Social en su artículo 135, estableció que el Instituto del Seguro Social es un Organismo Fiscal, autónomo, dándose competencia al Tribunal Fiscal para conocer de las resoluciones y liquidaciones que emita dicho Instituto.

Por su parte, la Ley Federal de Instituciones de Fianzas de 1953, le dió competencia, para conocer de juicios iniciados en contra de requerimiento de pago, ordenando hacer efectivas las fianzas otorgadas a favor de la Federación, Distrito y Territorios Federales de los Estados o Municipios.

En 1958, se confirma el carácter de créditos Fiscales a las aportaciones que den los patrones para el sostén y establecimiento de escuelas, de acuerdo al artículo 123 del Reglamento del Capítulo XIX, de la Ley Orgánica de la Educación Pública, dando con ello facultades al Tribunal Fiscal de la Federación.

A la entrada en vigor de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación de 1 de abril de 1967, la competencia de dicho tribunal dejó de establecerse en el Código Fiscal de la Federación, para establecerse en este nuevo ordenamiento.

(41) Ponce, F. "Ampliación de la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación". En: Consultorio Fiscal. México: UNAM, Facultad de Contaduría y Administración, Núm. 50, Febrero, 1991, p. 13.

Todo lo anterior nos indica la necesaria transformación del Tribunal Fiscal de la Federación, en un Tribunal de lo Contencioso Administrativo Federal, ya que como se estableció, desde el año de 1942, con la Ley de Depuración de Crédito a cargo del Gobierno Federal, se le atribuye por vez primera competencia en el ámbito administrativo, quedando desde entonces rezagada la denominación de Tribunal Fiscal de la Federación.

## **CAPITULO II**

### **EXEGESIS DEL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL**

2.1. GARANTIA DE LEGALIDAD.- 2.2. EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURIDICA.- 2.3. OPINIONES DE DIVERSOS TRATADISTAS AL RESPECTO.- 2.4. CONSIDERACIONES DEL SUSTENTANTE SOBRE EL PARTICULAR.

## CAPITULO II

### EXEGESIS DEL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL

#### 2.1. LA GARANTIA DE LEGALIDAD

La identificación del Estado Constitucional con el principio de legalidad, es incuestionable, ya que la voluntad del Estado es ante todo legal, así el Estado se constituye con un estatuto legal excluyendo todo derecho que no provenga de dicho ordenamiento, ya que ninguna manifestación de voluntad es idónea para la creación del derecho salvo la plasmada en la Constitución a través de la voluntad constituyente\*.

La garantía de legalidad\*\* que protege a los individuos de los procedimientos de las autoridades establecido en el artículo 14 constitucional, se complementa con el primer párrafo del Artículo 16 del mismo ordenamiento que a la letra dispone:

\*Antes del advenimiento del Estado moderno Constitucional que se caracteriza en esencia por la división de poderes y la garantía de los derechos fundamentales, privaba la inseguridad de las personas y sus posesiones derivado de la acción arbitraria ejercida por la autoridad y sus agentes.

\*\*Juventido V. Castro al hablar del devenir histórico de la garantía de legalidad indica que inicialmente se creía que dicha garantía era solo protectora de la materia penal, lo cual con posterioridad derivado de criterios jurisprudenciales se amplió, basado en que el Artículo 16 Constitucional, está redactado en forma general y así la Constitución de Cádiz de 1812 ordenaba que "ningún español podrá ser preso sin que proceda información sumaria del hecho, por el que merezca según la ley ser castigado con pena corporal, y asimismo un mandamiento del Juez por escrito, que se le notificará en el acto mismo de la prisión." Posteriormente en la Quinta de las Leyes Constitucionales se estableció como derecho de los mexicanos el que, "no podrá ser preso sino por mandamiento de Juez competente dado por escrito y firmado, ni aprehendido sino por disposición de las autoridades a quienes corresponda según la ley." La Constitución de 1857 en su artículo 16 estableció por su parte lo que hoy en día consigna la Constitución vigente de 1917". Castro, J. Lecciones de Garantías y Amparo, México: Porrúa, tercera de edición, 1981, p. 217

"Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles y posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento".

Así los artículos 14 y 16 de la ley en cita, proporcionan la protección del orden jurídico total del Estado Mexicano. Por su parte el artículo 16 en mención va más lejos que el artículo 14, ya que este último habla de "actos de privación", mientras que el artículo 16 habla de "actos de molestia"\*, por lo que cualquier acto de mera afectación desplegado por la autoridad deberá regirse por la garantía de legalidad, misma que se configura con todos y cada uno de los requisitos señalados en el primer párrafo del artículo 16 Constitucional; por lo que todo acto autoritario que no esté basado en norma legal alguna independientemente de la jerarquía o naturaleza del ordenamiento, o cualquier acto arbitrario desplegado por la autoridad será violatorio de la garantía que nos ocupa. Por lo que dicho párrafo concurre a asegurar la actuación jurídica de la actividad administrativa.

Por otra parte a través de la garantía de competencia se da la garantía de legalidad, ya que por medio de ella se protege todo el sistema jurídico mexicano. La autoridad, como toda la administración, no realiza su actividad con libertad sino con sujeción al ordenamiento jurídico y por ello su actividad se limita en forma insuperable por la ley, cada acción administrativa está condicionada por la existencia de un precepto jurídico que faculte y admita tal actitud, en tales condiciones sólo será considerada como legal toda acción de autoridad que esté íntimamente relacionada a un precepto jurídico, ya que la competencia de la

\*Para Ignacio Burgoa, los actos de molestia son aquellos que "causen al gobernado una simple afectación o perturbación a cualquiera de sus bienes jurídicos, sin importar un menoscabo, merma o disminución de su esfera subjetiva de derecho ni una impedición para el ejercicio de un derecho". Burgoa, I. Las Garantías Individuales. México: Porrúa, Veintitercera edición, 1991, p. 586.

autoridad no constituye una simple formalidad exigida por el derecho sino, por lo contrario, condiciona la legitimidad de su actuación concreta; de otro modo, sería violatorio de los artículos 14 y 16 de nuestra carta magna\*.

Asimismo la garantía de competencia se contiene en la expresión: "que funde y motive la causa legal del procedimiento", por lo que necesariamente deben concurrir tanto la motivación como la fundamentación, mismas que obligan a la autoridad a indicar con exactitud las razones que tuvo para emitir su acto, las

\*La competencia constitucional "conciene al conjunto de facultades con que la propia ley suprema inviste a determinado órgano del Estado, de tal suerte que si el acto de molestia emana de una autoridad que al dictarlo o ejecutarlo se excede de la órbita integrada por tales facultades, viola la expresada garantía, así como en el caso de que, sin estar habilitada constitucionalmente para ello, causa una perturbación al gobernado en cualquiera de los bienes jurídicos señalados en dicho precepto. La garantía de competencia constitucional excluye, pues, la legitimidad o competencia de origen de las autoridades". Burgoa, I. Diccionario de Derecho Constitucional Garantías y Amparo. México: Porrúa, primera edición, 1984, p. 194.

Por su parte Servando Garza establece que "si la función de la autoridad es la realización del Derecho en la medida o parte que éste encarga a aquélla su cumplimiento, al establecer limitativamente el conjunto de sus obligaciones y facultades, que integran su esfera jurídica de acción, la que es, en otros términos, su competencia, entonces, todo acto de autoridad, de contenido diverso al de su esfera jurídica de acción es extraño o ajeno a su competencia, y por lo mismo, ajurídico o simplemente arbitrario, que debe ser corregido por el derecho". Garza, S. Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano. México: Ed. Cultura, 1949, p. 168.

cuales deben de encontrar sustento legal en la hipótesis contenida en la norma legal que cite.\*

Por lo antes expuesto la garantía de legalidad es, en otras palabras, el hecho de que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite, principio que nuestro máximo Tribunal a recogido al indicar que:

"Las autoridades no tienen más facultades que las que la ley les otorga, pues si así no fuera, fácil sería suponer implícitas todas las necesarias para sostener actos que tendrían que ser arbitrarios por carecer de fundamento legal." (43)

\* Juventino V. Castro dice que motivación "es la situación jurídica concreta en que se encuentre la persona o sus extensiones, sea precisamente la que en forma abstracta alude o prevé la ley que funda la actuación de la autoridad". Y agrega que la fundamentación es la causa legal del procedimiento "que debe basarse en una norma general que prevea la situación concreta, para lo cual sea procedente realizar el acto de autoridad". Ob. cit., p. 229. Burgoa dice que motivación "es necesaria adecuación que debe hacer la autoridad entre la norma general fundatoria del acto de molestia y el caso específico en el que éste va a operar o surtir sus efectos", y agrega que "estos motivos deben de manifestarse en los hechos, circunstancias y modalidades objetivas de dicho caso para que éste se encuadre dentro de los supuestos abstractos previstos normativamente haciéndose en el mandamiento escrito con el objeto de que el afectado por el acto de molestia pueda conocerlos y estar en condiciones de producir su defensa. Así lo ha sostenido la Suprema Corte de Justicia". En cuanto a la fundamentación establece que "la exigencia de fundamentar impone a las autoridades: 1. En que el órgano del Estado del que tal acto provenga, esté investido con facultades expresamente consignadas en la norma jurídica para emitirlo; 2. En que el propio acto se prevea en dicha norma; 3. En que el citado acto se contenga o derive de un mandamiento escrito, en cuyo texto se expresen los preceptos específicos que lo apoyen". Burgoa, I. Las Garantías Individuales. México: Porrúa, veintitreceava edición, 1991, p. 596.

(43) Burgoa, I. Idem p. 596.

## 2.2 EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURIDICA

El Estado dentro de un régimen jurídico, debe obedecer necesariamente la norma jurídica, para que válidamente al afectar la esfera jurídica de los administrados pueda desplegar su actividad dentro de los causes del derecho, por lo que resulta evidente que para que exista seguridad jurídica, sea necesaria la presencia de un orden legal que regule las conductas de los individuos en la sociedad y que ese orden se cumpla; es decir, que no sólo sea vigente, sino también positivo\*.

Al consignarse el requisito de "mandamiento escrito", con ello se establece una garantía de seguridad jurídica, cuya finalidad es que el gobernado este en condiciones de conocer el acto que se le imputa a través de la fundamentación y la motivación, así como la autoridad que lo emite; para poder estar en condiciones de poder instruir su defensa por lo que dicho requisito a la vez configura una garantía de forma escrita que todo acto de molestia debe de atender.

En doctrina se ha discutido si la visita domiciliaria constituye un acto de molestia, aspecto este sobre el que autores como Burgoa consideran que la visita domiciliaria "consiste en establecer si se cumplen o no las leyes tributarias, o los reglamentos gubernativos, sin que por ello y por sí mismas causen agravio o perjuicio alguno al gobernado cuyo negocio sea visitado o inspeccionado". (44), por lo que para el citado autor en principio las visitas domiciliarias no constituyen acto de molestia y por ende, no deben revestir la subgarantía de formalidad.

\*La conotación más amplia de seguridad es la situación de estar libre frente a un peligro, en un sentido igualmente amplio pero jurídico, es el establecimiento de normas de vida social, derivado de la necesidad del hombre de ver salvaguardados tanto su persona como sus bienes frente a los demás y, al mismo tiempo, la conducta que él a de adoptar frente a la persona y bienes de sus semejantes.

(44) Burgoa, I. Ob. cit., p 622

Sobre el particular, nosotros no concordamos con el criterio precedente, ya que la molestia en las visitas domiciliarias no se encamina a la perturbación en el disfrute de los bienes que se encuentren dentro de la localidad visitada, sino en el hecho de tener que soportar la entrada de un tercero extraño al domicilio, por lo que en nuestra opinión lo que pretende la Constitución es que la privacidad no sea perturbada.

Por otra parte, el artículo 16 constitucional, establece la inviolabilidad del domicilio al señalar las formalidades esenciales que deben revestir los cateos y las visitas domiciliarias a través del principio de seguridad jurídica cuya finalidad es, evitar los abusos de las autoridades administrativas, estableciéndose con precisión los requisitos que de manera inexcusable debe atender toda autoridad al indicar que:

"En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique

la diligencia.\*\*

En Querétaro, el constituyente de 1917, poco discutió acerca de las prerrogativas que en materia de visitas domiciliarias se atribuyeron a las autoridades administrativas, rodeando a dicha figura, con los requisitos mínimos establecidos para la práctica de los cateos con la finalidad de evitar la violación arbitraria del domicilio, a pesar, de estar frente a dos figuras jurídicas distintas ya que como bien señala Juventino V. Castro los cateos;

\* Burgoa define al cateo como "el registro o inspección de sitios o lugares con el fin de descubrir ciertos objetos para evidenciar determinadas circunstancias de aprehender a algún sujeto o de tomar posesión de un bien". Ob. cit., p. 620.

Para Juventino V. Castro el cateo es "La inspección judicial de un domicilio particular, o de un lugar o edificio que no estén abiertos al acceso público, para llevar a cabo los actos concretos que quedan especificados en la disposición Constitucional". Ob. cit., p. 61.

Por su parte el Diccionario Jurídico Mexicano establece que cateo es el "registro y allanamiento de un domicilio particular por la autoridad con el propósito de buscar personas u objetos que están relacionados con la investigación de un delito." Instituto de Investigaciones Jurídicas. Diccionario Jurídico Mexicano. México: Porrúa, cuarta edición, 1991, p. 433.

Jesús Quintana señala que para cuestiones prácticas en relación a las visitas domiciliarias se atenderá en primer término a lo plasmado en la Constitución, en segundo lugar, a las leyes respectivas que reglamenten las visitas domiciliarias, y sólo en tercer término, a los códigos de procedimientos penales. Quintana, J. "Las bases constitucionales para las visitas domiciliarias." En: Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y cinco años. México: TFF, T. V, 1982, pp. 455-461.

"Se relacionan con responsabilidades penales y pretenden concluir con una aprehensión o el retiro de un objeto que prueba la comisión de un delito, y las visitas domiciliarias se refieren a responsabilidades de orden administrativo, además las visitas domiciliarias no permiten recoger ningún objeto, sino simplemente inspeccionar un lugar, libros o papeles, y en caso de aparecer una violación a los reglamentos aplicables, el acta que debe levantarse hará constar lo descubierto o advertido, para que posteriormente se haga una valoración de todo ello y, en su caso, los funcionarios reglamentariamente autorizados para tal fin apliquen las sanciones administrativas correspondientes". (45)

Así mismo cabe resaltar que el párrafo constitucional antes transcrito, establece una "garantía de exclusividad en el objeto", al señalar que "se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe de limitarse la diligencia". En tales condiciones todo aquel acto de autoridad que no contenga la citada garantía de exclusividad en el objeto, será violatorio de nuestro Código Político Fundamental.

Por otra parte, para establecer el alcance de las visitas domiciliarias, tenemos que relacionar el párrafo concerniente a los cateos, con aquél en que se faculta a la autoridad administrativa a realizar las visitas domiciliarias, en el que también, se establece la garantía de exclusividad en el objeto, siendo en este caso, la constatación del cumplimiento o incumplimiento de los reglamentos de policía y buen gobierno o del acatamiento o inobservancia de las disposiciones fiscales, y nada más; teniendo las autoridades hacendarias federales o locales facultad constitucional para exigir la exhibición de libros y papeles, los

(45) Castro, J. Ob. cit., p. 65

cuales necesariamente deberán estar vinculados con el objeto exclusivo antes citado\*, ya que para este tipo de diligencias es irrelevante lo establecido en cuanto a "la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan", por no ser de la naturaleza de las visitas domiciliarias. Por lo anterior, es fácil establecer al igual como se asentó en lo concerniente a los cateos, que todo acto realizado por la autoridad administrativa, que exceda del marco que establece la garantía de exclusividad en relación a las visitas domiciliarias será violatorio del artículo 16 Constitucional ya que sólo en atención a éste, están constitucionalmente permitidos.

Asímismo es imprescindible por parte del auditor que realiza la visita domiciliaria, darle cabal cumplimiento al principio de legalidad observando tanto lo establecido por nuestra ley de leyes, como lo previsto en las leyes fiscales respectivas, mismas que en atención a nuestro estudio se encuentran en el Código Fiscal de la Federación y en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Dichos ordenamientos legales secundarios por ningún motivo podrán otorgar mayores facultades que las que ha plasmado el constituyente de 1917 en el artículo 16 de nuestra Constitución en favor de los auditores; por lo que la diligencia en cuestión y de acuerdo a lo establecido por nuestro

\* Las visitas domiciliarias encuentran su apoyo constitucional en la parte infine del artículo 16 constitucional que establece que: "La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas por los cateos".

En cuanto a la inviolabilidad del domicilio encontramos antecedentes en la Constitución de Cádiz, en la que no se permitió el allanar el domicilio, sino sólo para los casos de aprehensión de un gran criminal. La primera Constitución mexicana declaró que "ninguna autoridad podía librar orden para el registro de las casas, papeles y otros efectos de los habitantes de la República, sino en los casos expresamente dispuestos por la ley y en la forma que ella determina". Véase Montiel, I. Estudio sobre Garantías Individuales, México: Porrúa, cuarta edición, 1983, pp. 333-338.

Código Político fundamental, no es susceptible de llevarse a cabo mediante el libre arbitrio o consideraciones subjetivas de dicha autoridad para el desahogo de la misma, ya que además dichos visitadores deberán levantar acta circunstanciada la cual contendrá los hechos y circunstancias suscitados durante la diligencia, misma que deberá reunir los requisitos señalados en el párrafo conducente a los cateos\*, para que después de haber hecho una valoración de lo asentado en actas, la autoridad fiscal pueda determinar la situación fiscal del contribuyente; por lo que resulta ser la visita domiciliaria representada o plasmada en las actas levantadas por el auditor, el requisito sine qua non para determinar la situación fiscal de un contribuyente, ya que el artículo 16 Constitucional, ni en su párrafo conducente a los cateos, ni en aquel en el que se faculta a la autoridad administrativa a realizar visitas domiciliarias, da atribuciones al auditor para determinar la situación fiscal del gobernado, lo que por lo demás es lógico y jurídico, dado que de otro modo sería tanto como facultar a la autoridad que realizare los cateos a que determinase la situación penal de la persona cateada, en igual forma que se estaría facultando al auditor a establecer la situación fiscal del administrado, de acuerdo al Código Fiscal de la Federación, lo cual desde luego es erróneo, por exceder de las facultades otorgadas por nuestra Constitución a dichos visitadores, ya que cualquier ley que conceda a la autoridad más facultades que las que la Constitución limitadamente otorga en su artículo 16 será inconstitucional. Mismo criterio sostiene el maestro Ignacio Burgoa al apuntar que:

\* La Suprema Corte de Justicia a sostenido que "por mucho que la ley sobre atribuciones del ejecutivo federal en materia Económica no se mencionen o precisen ningunos requisitos que deben llenar los inspectores relativos en las visitas de inspección que practiquen, ello es completamente irrelevante, ante la circunstancia en que dicha ley, en sus disposiciones debe estar supeditada en todo lo que establezca la Constitución General de la República, la que en su artículo 16 prevé los requisitos que deben llenar las visitas de inspección". Burgoa, I. Ob. cit., p. 624.

"Si la práctica de las diligencias de inspección administrativa arroja como resultado la infracción al reglamento gubernativo o a la ley fiscal de que se trate, la autoridad que corresponda debe hacer cumplir tales ordenamientos mediante las decisiones o resoluciones que procedan (multa, clausura del establecimiento, imposición de obligaciones de hacer o de dar, etc.)" (46)

### 2.3 OPINIONES DE DIVERSOS TRATADISTAS AL RESPECTO

Para complementar las diversas opiniones que se han citado en líneas precedentes de éste trabajo, por parte de diversos tratadistas en relación al tema que nos ocupa, procedemos a plasmar los pensamientos de autores en relación a la Garantía de Legalidad y El Principio de Seguridad Jurídica.

Para Luis Bazdresch la garantía de legalidad la encontramos dentro de la Garantía de Seguridad Jurídica ya que "independientemente de la seguridad jurídica que entraña, en la obligación que tienen todas las autoridades de ajustarse a los preceptos legales que norman sus actividades y las atribuciones que la ley les confiere, al expedir cualquier orden o mandato que afecte a un particular en su persona o en sus derechos, es decir, la garantía de legalidad requiere sustancialmente que las autoridades se atengan precisamente a la ley, en sus procedimientos y en sus decisiones que de cualquier modo se refieran a las personas o a sus derechos." (47)

(46) Burgoa, l. Ob. cit., p. 622.

(47) Bazdresch, L. Garantías Constitucionales, curso introductorio actualizado. México: Trillas, tercera edición, 1987, p. 169

Juventino V. Castro al citar a Noriega establece que la garantía de legalidad se traduce en "una obligación de las autoridades, a la utilización de procedimientos forzosos para actuar Constitucionalmente, así como de procedimientos para aplicar la ley - expedida previamente - al caso concreto. que debe ser posterior al nacimiento de aquélla. (48)

Por su parte, Burgoa Llano sostiene que "La fijación de cualquier tributo y la posibilidad de hacerlo efectivo son verdaderos actos de autoridad y que conforme a la garantía de legalidad contenida en el artículo 16 primera parte. cualquier autoridad mexicana está obligada a fundar sus actos en una norma jurídica, por lo que en el supuesto en que llegara a emitirse alguna medida tributaria sin que ésta tuviera base en una ley, tal medida resultaría a todas luces, violatoria a la citada garantía constitucional o si a ninguna autoridad en el Estado Mexicano le es dable actuar fuera de los causes que la ley marca, los tributos de cualquier especie que fije la autoridad de la materia, careciendo de base legal. serían violatorios de la garantía que se comenta, afirmándose por ende que previa la fijación de cualquier contribución debe ser emitida la correspondiente ley o, lo que es lo mismo no puede haber contribuciones que no sean fijadas por una ley." (49)

(48) Castro, J. Ob. cit., p. 221

(49) Burgoa Llano. I: Ob. cit., p. 412

Para Sieyes "El gobierno no ejerce un poder real sino en tanto que es Constitucional, no es legal sino en tanto que es fiel a las leyes que le han sido impuestas. La voluntad nacional por el contrario, no tiene necesidad sino de su realidad para ser siempre legal; ella es el origen de toda legalidad". (50)

La Enciclopedia Jurídica "Omeba" al referirse a la garantía de legalidad dice que "toda la actividad jurídica desplegada en la órbita de la comunidad que provenga del Estado o de los particulares, solamente adquiere validéz de tal, en cuanto de modo directo o indirecto, se encuentra habilitada por la Constitución que, lógicamente, ha de ser fruto del querer mayoritario formalmente expresado y dirigido a la garantía y auspicio de los derechos humanos". (51)

Duguit dice que el principio de legalidad estriba en que "ningun órgano del Estado puede adoptar una decisión individual que no sea conforme a una disposición por vía general anteriormente dictada. Una decisión individual no puede jamás ser adoptada sino dentro de los límites determinados por una ley material anterior. Es éste el principio esencialmente protector del individuo, y puede decirse que no tiene, que no puede tener, que no debe tener excepción. Una sociedad que no lo reconoce, o que, reconociéndola, le introduce reservas o excepciones, no vive verdaderamente bajo un régimen de Estado de derecho." (52)

(50) Enciclopedia Jurídica Omeba. Buenos Aires, Argentina, ed. Driskill, T. XVIII. (Legamand), 1979, pp. 13,14.

(51) Enciclopedia Jurídica Omeba. Idem p. 14

(52) Enciclopedia Jurídica Omeba. Ob. cit., p. 18

En cuanto al principio de Seguridad Jurídica, Ignacio Burgoa sostiene que "dentro de un régimen jurídico esto es, dentro de un sistema en que impere el derecho, bien bajo un carácter normativo legal o bajo un aspecto consuetudinario, esa afectación de diferente índole y de múltiples y variadas consecuencias que opera en el status de cada gobernado, debe obedecer a determinados principios previos, llenar ciertos requisitos, en síntesis, debe estar sometida a un conjunto de modalidades jurídicas, sin cuya observancia no sería válida desde el punto de vista del derecho." Y agrega que, "ese conjunto de modalidades jurídicas a que tiene que sujetarse un acto de cualquier autoridad, se traduce en una serie de requisitos, condiciones, elementos, etc., que es lo que constituye las garantías de Seguridad Jurídica". (53)

Por su parte el Diccionario Jurídico Mexicano al citar a Daniel Kuri Breña señala, que la seguridad jurídica "es la garantía dada al individuo de que su persona, sus bienes y sus derechos no serán objeto de ataques violentos o que, si éstos llegan a producirse, le serán aseguradas por la sociedad, protección y reparación". (54)

Para autores que están de acuerdo con la Teoría Kantiana entre los que se incluye a Kelsen "La Seguridad Jurídica viene a ser la característica esencial de lo jurídico. Donde existe una conducta cuyo cumplimiento ha sido asegurado por una sanción que impone el Estado, dicen, existe un deber jurídico independiente de cuál sea su contenido". (55)

(53) Burgoa, I. Diccionario de Derecho Constitucional Garantías y Amparo. México: Porrúa, primera edición, 1984, p. 199.

(54) Instituto de Investigaciones Jurídicas, T.P-Z, p. 2885

(55) Instituto de Investigaciones Jurídicas, Idem, p. 2885

Luis Bazdresch dice que la Seguridad Jurídica "protege esencialmente la dignidad humana y el respeto de los derechos personales, patrimoniales y cívicos de los particulares en sus relaciones con la autoridad, e incluye un conjunto bastante extenso de prevenciones constitucionales que tienden a producir en los individuos la confianza de que en sus relaciones con los órganos gubernativos, éstos no procederán arbitraria ni caprichosamente, sino de acuerdo con las reglas establecidas en la Ley como normas del ejercicio de las facultades de los propios órganos, los cuales necesitan estar creados en una disposición legislativa y sus atribuciones necesitan a su vez estar definidas en textos legales o reglamentarios expresos". (56)

#### 2.4. CONSIDERACIONES DEL SUSTENTANTE SOBRE EL PARTICULAR

El hombre alcanza el pleno respeto a su persona, al consagrar la Constitución el respeto a su privacidad donde se inicia la vida de todo núcleo social, así las Constituciones modernas establecen garantías que tienden a asegurar la libertad domiciliaria, así como la forma en que los administrados pueden ser queridos en su domicilio.

Es evidente la necesaria presencia de un orden jurídico que regule las conductas de los hombres en la sociedad, y que dicho ordenamiento no sólo sea vigente sino también positivo. Así el artículo 16 Constitucional comprende a la Seguridad Jurídica en forma genérica al indicar que cualquier acto de molestia debe provenir de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, por lo que de otra forma, el acto de molestia no será legal a la luz del artículo 16 de nuestro Código Político Fundamental; dicho en otras palabras,

(56) Bazdresch, L. Ob. cit., p. 162.

la Seguridad Jurídica se traduce en los derechos subjetivos públicos que gozan los administrados, los cuales están frente al Estado. mismo que debe no sólo de respetar, sino que debe además, dar cumplimiento a todos los requisitos establecidos en la ley, para que así. un acto de autoridad produzca válidamente la molestia.

De lo anterior podemos distinguir los derechos fundamentales a la Seguridad Jurídica de acuerdo al principio de legalidad. mismo que al convertirse en positivo y vigente, se da cumplimiento con la primordial exigencia de todo Estado de derecho:

a) Todo acto de molestia debe emanar de un órgano estatal con facultades expresamente consignadas en una norma legal; por lo que si un acto de molestia emana de una autoridad que al dictarlo o ejecutarlo se excede de su ámbito de facultades, estaríamos en presencia de una violación a la garantía de competencia. por lo que dicha garantía constituye un freno a la autoridad administrativa, ya que ésta no es libre de actuar al investigar la situación fiscal de determinada persona ya que nuestro régimen jurídico, es de facultades limitadas y expresas.

b) El acto de molestia, debe preverse en su sentido y alcance en una norma jurídica, de ahí que el principio de legalidad demanda la sujeción de todos los órganos estatales al derecho.

c) El acto de molestia debe conformarse de acuerdo a las disposiciones de fondo y forma.

d) Para poder hablar de una debida positividad y vigencia de la garantía de legalidad, éste se debe dar al sujetarse el Estado a la ley, en todos los niveles del orden jurídico mexicano, encontrando su apoyo o sustento en el pacto federal; por lo que debe operar en todos los niveles o grados de nuestra estructura jerárquica jurídica, de éste modo también se debe de respetar la legalidad en las relaciones entre el reglamento y la ley, así como entre la ley y la Constitución.

Por otra parte los párrafos concernientes a los cateos y las visitas domiciliarias al hacer una interpretación elíptica de los mismos, descubrimos el alcance de las visitas domiciliarias, en la cual, como ya se estableció en el cuerpo de éste capítulo, las autoridades visitadoras no podrán determinar "las consecuencias legales", de los hechos u omisiones que se hayan observado durante la visita, pudiendo únicamente los auditores establecer en actas los hechos o circunstancias observadas para que con posterioridad, la autoridad competente expida la liquidación.

Asimismo, se protege la intimidad de la vida privada de los gobernados, la cual sólo podrá ser interrumpida ante la presencia de un interés general más importante, que es, el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, en la que está interesada la colectividad, ya que el incumplimiento afectaría su existencia misma por la imposible capacidad de sostener los servicios públicos e instituciones, derivado ello, de lo ordenado por el artículo 31 fracción IV de nuestra ley de leyes, que establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público.

## **CAPITULO III**

### **INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 46 FRACCION I DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION A LA LUZ DEL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL**

3.1. ESTUDIO CONCORDADO DE LOS ARTICULOS 46 FRACCION I DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y EL 16 CONSTITUCIONAL, EN RELACION CON EL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.- 3.2. OPINION DEL SUSTENTANTE FUNDADA Y RAZONADA RESPECTO AL PORQUE EL ARTICULO 46 FRACCION I DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION EN VIGOR ES INCONSTITUCIONAL.

## CAPITULO III

### INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 46 FRACCION I DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, A LA LUZ DEL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL.

#### 3.1 ESTUDIO CONCORDADO DE LOS ARTICULOS 46 FRACCION I DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y EL 16 CONSTITUCIONAL, EN RELACION CON EL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.

Ya hemos tenido ocasión de establecer que el principio de legalidad de las contribuciones se encuentra en el artículo 31 fracción IV de nuestra ley fundamental que a la letra indica. "Son obligaciones de los mexicanos:

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

Ahora bien, el segundo párrafo del artículo 14 del mismo ordenamiento establece que:

"Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los Tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho".

Asimismo el artículo 16 Constitucional indica que:

"Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles y posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa

legal del procedimiento", agregando que: "En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla una acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.- La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos".

El mismo pacto federal establece la supremacía jerárquica de nuestros ordenamientos jurídicos en su artículo 133 al señalar que:

"Esta Constitución, las Leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se Arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados", lo que indudablemente implica que los ordenamientos jurídicos secundarios deben emanar del Poder Legislativo y estar de acuerdo con la Constitución.

Así las cosas, válidamente podemos colegir que tanto como el Congreso de la Unión como los Congresos Locales, son los facultados para emitir normas generales, impersonales y abstractas que tendrán el carácter de leyes y por ende observancia obligatoria; por lo que toda disposición a la que se le pretenda

atribuir dicha naturaleza que no emane de tales órganos, ni del ejecutivo federal en los casos en los que el mismo pueda ser facultado por el Congreso de la Unión para legislar, será inconstitucional.

No pasa desapercibido al sustentante que en términos de lo dispuesto por el artículo 89 fracción I de nuestra Ley Suprema, el Presidente de la República goza de Facultad Reglamentaria: sin embargo, los reglamentos que él mismo expida para hacer funcional una ley secundaria, complementándola o bien aclarándola estarán jerárquicamente subordinados a esta excepción hecha lógicamente de los Reglamentos Autónomos.\*

Después de la breve referencia hecha acerca de la jerarquía jurídica normativa que nuestro Pacto Federal establece, procedemos ahora al análisis del artículo 46 fracción I, del Código Fiscal de la Federación.

El Artículo 46 del Código Fiscal de la Federación fue reformado en sus fracciones I y IV, a instancia de iniciativa de ley que se presentó al Congreso de la Unión el día 15 de noviembre de 1989 misma que se apoyó en el siguiente criterio:

\*Los reglamentos difieren de las leyes emitidas por el Congreso de la Unión o los Congresos Locales, en su procedimiento de creación, ya que los reglamentos se encuentran bajo el control del poder ejecutivo, desde su elaboración, hasta su ejecución y en su jerarquía.

El Diccionario Jurídico Mexicano define al reglamento como "El conjunto de preceptos expedidos por el Poder Ejecutivo (Presidente de la República o Gobernador del Estado) en uso de una facultad especial consignada en la Constitución, que tienen por objeto facilitar la exacta observancia de las leyes emanadas del poder legislativo". Instituto de Investigaciones Jurídicas. Idem, p. 2751.

"El ejecutivo de la Unión, en la presente iniciativa propone efectuar diversas reformas al Código Fiscal de la Federación, fundamentalmente acordes con la dinámica económica que vive el País y que, por otra parte tienden a hacer más efectiva la simplificación administrativa y modernizar la administración tributaria.- Dentro del proceso de modernización y simplificación administrativa que se requiere en materia fiscal, se sugiere a esta honorable Cámara de Diputados diversas reformas que tienen por objeto concretamente eliminar la fase de inconformidad a los hechos u omisiones conocidos por las autoridades fiscales con motivo de una visita domiciliaria, sin que por ello pueda pensarse que se falta a la garantía de audiencia, pues en todo caso los contribuyentes cuentan con los medios de defensa que establece este propio código y sí se logra una sustancial agilización de procedimiento de comprobación, pues el efecto se establece que la determinación de las consecuencias legales de tales hechos u omisiones se podrán hacer constar en la misma acta o en documento por separado, procediéndose a hacer las instrumentaciones y reubicaciones necesarias para regular su elaboración y notificación".\*

Así el artículo primero del Decreto por el que se reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales estableció, que entre otras cosas se reforma el artículo 46 fracciones I y IV quedando de la siguiente manera:

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

\*Para mayor abundamiento véase el Diario de los Debates de la Cámara de Diputados del Congreso de los Estados Unidos Mexicanos. México Distrito Federal; Año II, miércoles 15 de noviembre de 1989.

I.- De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores. Asimismo, se determinarán las consecuencias legales de tales hechos u omisiones, las que se podrán hacer constar en la misma acta o en documento por separado. Los hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado.

IV. Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los consignarán en forma circunstanciada en actas parciales. También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir cuando menos quince días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones.- Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o no señala lugar en que se encuentren siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su

contabilidad".\*

Los días 14 y 15 de diciembre de 1989, el ciudadano Esquipulas David Gómez Reyes, presentó de parte de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, un informe sobre las modificaciones que se proponían a la Cámara de Diputados en el que se establece que:

"El Ejecutivo ha planteado a esta honorable Cámara de Diputados, diversas modificaciones que tienen por finalidad la simplificación administrativa, ya que tal medida permitirá determinar las consecuencias legales de tales hechos u omisiones en la misma acta o en documento por separado, respetándose el derecho de los contribuyentes para impugnar dicha resolución, por lo que se propone su aprobación," agregando en líneas subsiguientes que "En relación con lo anterior, la comisión dictaminadora estima conveniente que en la fracción IV del artículo 46 del Código en cuestión, se establezca un plazo de 15 días para que el visitado pueda presentar documentación tendiente a desvirtuar los hechos u omisiones conocidos y que los mismos se consignen en un acta parcial, debiendo modificarse el segundo párrafo que se adiciona a dicha fracción IV e incluirse un tercer párrafo a la misma. Adicionalmente, deberá incorporarse

\*Anteriormente a dicha reforma el artículo 46 en sus fracciones I y IV versaba de la siguiente manera:

I. "De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores. Los hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el período revisado aunque dichos efectos no se consignen en forma expresa. Las opiniones de los visitadores sobre el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales o sobre la situación financiera del visitado, no constituyen resolución fiscal.

IV. Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita o después de concluirla".

una fracción VII a este artículo para contemplar que las actas parciales formarán parte integrante de la final que al efecto se levante. Por lo antes expuesto, el precepto en comentario deberá quedar aprobado".

Como se puede observar, en la exposición precedente ni siquiera se hizo mención de la fracción I del artículo 46, el día en que se debió debatir dicho numeral, habiéndose considerado tan sólo la fracción IV del precepto en cita estimándose por los señores Diputados que no era necesaria la discusión del mismo.

Así las cosas, es fácil advertir que no obstante que el sentido que orientó a la iniciativa de ley en comento se fundamentó en postulados de modernización, simplificación y dinámica económica que en la actualidad vive el país, lo cierto es que no se consideró en forma alguna que fué lo que se quizó establecer con el párrafo "determinarán las consecuencias legales" establecido en el artículo 46 fracción I del Código en cita; por lo que a falta de explicación vertida en los motivos que inspiraron esta reforma en la iniciativa de ley, y a falta de interés de parte de los señores Diputados para preguntar y analizar el alcance de dicho párrafo nos vemos en la necesidad de hacer un análisis del mismo basado tanto en la doctrina como en la misma ley.

La Enciclopedia Jurídica Omeba dice que: "El juez y el administrador que adoptan una decisión determinándose por valores, realizan conducta humana jurídica". Y agrega que: "Consciente o inconscientemente quien realiza la conducta hace

también, al propio tiempo, una valoración estimativa". (57)

La doctrina financiera reconoce tres clases de determinación:

"1. La que practica el propio contribuyente, 2. La que realiza la administración unilateralmente, 3. La que llega a término con la gestión concurrente de los sujetos activo y pasivo de la obligación". (58)

Giorgio Tesoro sostiene que "La determinación en sentido técnico es sólo aquella que se efectúa por los órganos del sujeto activo en el desenvolvimiento de su actividad administrativa; cuando falta esta actividad habrá, indudablemente, de parte del sujeto pasivo, la aplicación espontánea de la norma tributaria pero no una verdadera y propia determinación." (59)

(57) Enciclopedia Jurídica Omeba. Ob. Cit., T. VIII Dere-Diva p. 771.

El Diccionario de la Lengua Española da los siguientes significados a la palabra determinar: "fijar los términos de un caso, distinguir, discernir, señalar, fijar una cosa para algún efecto, tomar resolución, hacer tomar una resolución, sentenciar, definir." Diccionario de la Lengua Española: Espasacalpe, decimoctava edición. 1956, p. 471.

El Diccionario Pequeño Larousse en color dice "determinar proviene del latín determinaré y significa indicar con precisión, señalar, fijar". Diccionario Pequeño Larousse en color. México: Larousse, 1989, p. 317.

El Diccionario de Sinónimos y Antónimos de la Lengua Española establece los sinónimos de la palabra determinar con un sentido de meta efecto el cual es: "especificar, delimitar, caracterizar, precisar, señalar. Desde un punto de vista psicológico, es decir, resolver, disponer y desde un punto de vista de que crea un inicio es: originar, producir, suscitar, causar, ocasionar". Diccionario de Sinónimos y Antónimos de la Lengua Española. España: Alfredo Ortells, 1986. p. 357.

(58) Enciclopedia Jurídica Omeba. Ob. Cit., p. 772

(59) Enciclopedia Jurídica Omeba. Idem, p. 772

En efecto la validez del acto administrativo de determinación impositiva está fundada en razones de orden y seguridad públicas, trayendo como corolario la regla sobre el respeto, o sea, la obligación de contribuir al gasto público y que para los casos de que la contribución sea hecha por el contribuyente lo único que hay es una mera operación de intelecto para autodeterminarse de conformidad a la norma aplicable, y por ende no hablamos de una determinación en estricto sentido ya que como sostiene Carnelutti "lo que habría es una aplicación de la ley más no una determinación, entendiéndose que ésta es un acto administrativo necesariamente jurisdiccional."  
(60)

Por lo antes expuesto al hablar de determinación necesariamente aludimos a aquella conducta que lleva a cabo la administración pública, al determinar la situación fiscal de un contribuyente, lo que emite es una liquidación; misma que se define de nuestra parte, como el documento oficial a través del cual la autoridad competente establece la situación fiscal del contribuyente, sin establecerse en nuestro concepto que la situación fiscal del contribuyente sea en cantidad líquida habida cuenta de que un contribuyente puede operar con pérdidas estableciéndose éstas como fiscales.

Por tanto al darse en la liquidación la determinación de la autoridad administrativa, se crea una norma concreta e individualizada, que producirá sus efectos desde el momento en que quede integrada, pudiéndose de inmediato hacerse exigible\*.

(60) Enciclopedia Jurídica Omeba. Ibidem, p. 772

\*El Diccionario de Derecho Usual establece que liquidación "es el conjunto de operaciones realizadas para determinar lo correspondiente a cada uno de los interesados en los derechos activos y pasivos de un negocio, patrimonio u otra relación de bienes y valores". Cabanellas, G. Diccionario de Derecho Usual. Argentina: Argentina, sexta edición, T.I (A-D), 1968, p. 574.

Por su parte la Enciclopedia Jurídica Omeba dice que "liquidación proviene del latín liquidaré por lo que es la aclaración y desenredo de algunas cuentas como las de alguna sucesión ó sociedad de comercio". Enciclopedia Jurídica Omeba. Ob. Cit., p. 819

Por reflejo de lo anteriormente establecido podemos concluir que el párrafo insertado en el artículo 46 fracción I establece a favor de los visitadores la facultad de determinar las consecuencias legales de los hechos u omisiones, que hubieren conocido lo que no es otra cosa que expedir la liquidación del contribuyente, misma que se basará en el acta final, y esta a su vez, contendrá todos los hechos u omisiones que se hubiesen observado durante la visita domiciliaria plasmados en las actas parciales.

Así pues, una vez que hemos establecido a nivel doctrinario, el alcance que se le quizo dar al párrafo "determinarán las consecuencias legales de tales hechos u omisiones" plasmado en el artículo 46 fracción I del Código Fiscal de la Federación. Ahora a nivel legislativo nos encontramos con notables contradicciones que se presentan entre nuestra Constitución, el Código Fiscal de la Federación y el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; mismos a cuyo estudio nos avocamos, en los siguientes términos:

Ya establecimos en párrafos anteriores de este mismo capítulo la jerarquía jurídica normativa, y que en relación al tema que nos ocupa podemos establecer que como norma fundamental tenemos a nuestra Constitución, la cual no podrá ser transgredida en ningún caso y por ninguna circunstancia por el Código Fiscal de la Federación, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y mucho menos por el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Por otra parte, para reforzar la reforma del artículo 46 fracción I del Código Fiscal de la Federación, misma que ya se analizó, se adecuó el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público adicionándosele una fracción a su artículo 65, quedando de la siguiente manera:

**Artículo 65.- "Compete a la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal:**

**XV-Bis.-** Dar a conocer al visitado la determinación de las consecuencias legales de los hechos u omisiones imputables a éste, conocidos con motivo de la visita domiciliaria que practique, y hacer constar dicha determinación en el acta final que se levante.

Con dicha fracción, se fijó la relación entre el artículo 46 fracción I del Código Fiscal de la Federación y el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al amparo de la fracción XVI de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, sin pensarse que se haría más allá de lo establecido y facultado por nuestra Constitución, ya que como hemos indicado, el artículo 133 Constitucional al señalar la jerarquía jurídica normativa, indica la necesaria observancia y respeto de las leyes secundarias y reglamentos hacia nuestro Código Político Fundamental, misma observancia y respeto que se han visto vulnerados por el Código Fiscal de la Federación y el Reglamento que nos ocupa, ya que han ignorado en sus artículos 46 fracción I y 65 fracción XV-Bis respectivamente, la garantía de exclusividad en el objeto consignado en el artículo 16 Constitucional, en los párrafos concernientes a los cateos y al de las facultades consignadas a favor de la autoridad administrativa para llevar a cabo investigaciones con el fin de comprobar de que se ha cumplido con los reglamentos sanitarios y de policía, así como con las disposiciones fiscales, sujetándose siempre a las formalidades prescritas para los cateos, mismas formalidades que de acuerdo a la garantía de exclusividad en el objeto, limita a toda diligencia, tratándose de cateo o de visita domiciliaria, a levantar un acta circunstanciada en la que se plasmen los hechos u omisiones observados en la misma, y no a determinar la situación fiscal de un contribuyente, ya que esta determinación técnicamente llamada liquidación deberá estar a cargo de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal y demás autoridades fiscales u

organismos facultados para determinar créditos fiscales en materias distintas a la competencia de la misma Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, tal como lo indica la fracción XIII del artículo 65 del Reglamento Interior en comento. Por lo que el personal que lleva a cabo la visita domiciliaria no puede emitir la liquidación ya que ésta tiene como requisito indispensable las actas parciales y el acta final que se levantan durante la visita domiciliaria.

La anterior opinión que sustentamos encuentra apoyo en los siguientes criterios jurisprudenciales emitidos por el Tribunal Fiscal de la Federación:

Actas de visita.- "Las opiniones de los visitadores no producen efectos de resolución fiscal.- La circunstancia de que en las actas de auditoría los auditores manifiesten que no hay hechos que hacen constar, no obsta para que la autoridad administradora del impuesto formule liquidaciones en las que pueda determinar diferencia de los mismos, si al revisar las actas en cuestión encuentra que hubo omisiones en su pago, puesto que en términos del artículo 84, fracción V, del Código Fiscal derogado, las opiniones de los visitadores, sobre el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales o sobre la situación tributaria del sujeto pasivo, no producen efectos de resolución fiscal."\*

Como se puede observar los organismos encargados para emitir liquidaciones son la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, y demás autoridades fiscales u organismos facultados para determinar créditos fiscales, más no los visitadores.

\*Revisión No. 507/81.- Resucita en sesión de 25 de abril de 1989, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente: Genaro Martínez Moreno.- Secretario: Lic. Juan Carlos Gómez Velázquez. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera época, año II, No. 16, abril 1989, p. 39

Visita domiciliaria.- "La actuación de los visitadores es legal si sólo proceden a asentar los hechos u omisiones descubiertos en la.- Cuando los auditores se limitan a asentar en el acta de visita los hechos u omisiones que detectaron en la práctica de la visita domiciliaria indicando la diferencia de ingresos que existe entre los declarados y los determinados, señalan el procedimiento que llevaron a cabo para tal fin, no puede considerarse que están determinando un impuesto omitido, por lo que no existe infracción a los que prevenía el artículo 84, fracción V, del Código Fiscal de la Federación de 1967."\*

Asimismo, el Primer Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito, ha sostenido en criterio jurisprudencial el mismo sentido al indicar que:

"Si bien es cierto que conforme al artículo 84, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, las opiniones que los visitadores asienten en las actas sobre el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales o sobre la situación financiera del visitado, no producirán efectos de resolución fiscal, debe entenderse que ello se refiere a las opiniones que emitan sobre cuestiones de derecho, o a las opiniones jurídicas que obtengan dichos inspectores, a manera de conclusión lógica y legal, de los hechos encontrados. Luego esas opiniones podrán ser tomadas en cuenta o no, por los superiores jerárquicos encargados de revisar las actas de las visitas y de dictar las resoluciones procedentes, como consecuencia de dichas actas. Pero cuando las actas contienen afirmaciones de los inspectores sobre cuestiones de hecho, es claro que el revisor no puede ignorar dogmáticamente esas afirmaciones, ni modificarlas sin

\*Revisión No. 1288/84.- Resuelta en sesión de 28 de septiembre de 1989, por unanimidad de 6 votos.- Magistrado ponente: Carlos Franco Santibañez.- Secretario: Lic. Antonio Romero Moreno. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera época, año II, No. 21, septiembre 1989, p. 37

expresar con absoluta claridad y con detalles completos, las razones que lo llevaron a aceptar, como probados o como ciertos hechos contrarios o diferentes de los asentados por los inspectores. Y para no violar la garantía de previa audiencia en perjuicio del causante (artículo 14 y 16 Constitucionales) así como para fundar y motivar legalmente su resolución, en tales casos en que llega a aceptar hechos diferentes a los asentados en el acta de visita, en el que se debió dar cabal intervención al causante, es claro que también el revisor debe dar audiencia previa a dicho causante antes de dictar resolución, a fin de darle oportunidad de probar y alegar lo que a su derecho convenga. Se dejaría al causante en estado de indefensión si se le diera intervención en la visita y en el acta, y se dictara después una resolución sin intervención alguna de su parte, en la que se modificarán las afirmaciones y conclusiones que sobre cuestiones de hechos se habían asentado en el acta."\*

Por lo anteriormente plasmado en criterios jurisprudenciales, tanto por el Tribunal Fiscal de la Federación como por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es fácil señalar la existencia de organismos encargados de emitir las liquidaciones a los sujetos pasivos para la relación fiscal ya que las opiniones que manifiesten los visitadores en cuanto a la situación legal del contribuyente, sólo será tomada en consideración por su superior jerárquico, no así las cuestiones de hechos u omisiones que el auditor señale en las actas parciales y final ya que el superior jerárquico en este caso deberá de respetarlas salvo que fundamente su resolución de cambiar dichos hechos u omisiones señalados por los visitadores.

\* Amparo directo 481.76.- Ron de Córdoba, S.A.- 16 de noviembre de 1976.- Unanimidad de votos.- Ponente: Guillermo Guzmán Orozco. Ediciones Mayo, Volúmenes 91-96. Sexta parte, p. 11.

II. Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso".

Criterio que ha decir de Lerdo de Tejada, ha sido ratificado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en jurisprudencia al establecer que: "Los actos de las autoridades administrativas que no estén autorizados por ley alguna, importan una violación de garantías". (61)

Son notables las discrepancias que existen a nivel legislativo entre nuestra Constitución, el Código Fiscal de la Federación y el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y aún más con los criterios jurisprudenciales vertidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Tribunal Fiscal de la Federación, que si bien es cierto que no existe en la actualidad jurisprudencia que hable de manera directa sobre el artículo 46 fracción I del Código Fiscal de la Federación, por tratarse de una reforma reciente, también es cierto que por medio de otros criterios jurisprudenciales establecidos por los Tribunales que se mencionan en relación al tema que nos ocupa, podemos señalar la tendencia de dichos criterios, tal como ya se ha indicado en párrafos anteriores, y que denotan con claridad la inconstitucionalidad del artículo 46 fracción I del Código Fiscal de la Federación; todo ello derivado de la falta de un análisis profundo y debate de la reforma que se dió el 15 de noviembre, así como el 14 y 15 de diciembre de 1989, del artículo que nos ocupa.

(61) Lerdo de Tejada, F. Ob. Cit., p. 538

individuales consigna nuestra Constitución. En este orden de ideas tanto el Código Fiscal de la Federación en el artículo que nos ocupa, como el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, deben estar de acuerdo a lo dispuesto por nuestra Carta Magna, ya que la eficiencia jurídica de la garantía de legalidad reside en el hecho de que a través de su mediación se proteja todo el sistema de derecho objetivo de México, desde la Constitución hasta el Reglamento Administrativo más minucioso, debido a que la sujeción del Estado a la ley, a la vigencia de la garantía de legalidad, se da en todas las esferas del derecho positivo estando en la base la ley fundamental, resultando válido lo establecido por Hermán Heller al señalar que "sin normación la masa humana no tiene ninguna voluntad capaz de decisión, ni un poder capaz de acción y mucho menos de autoridad". (62) Así la garantía de legalidad y el principio de seguridad jurídica constituyen un auténtico valladar al absolutismo al que pretende con tesón nada encomiable la autoridad administrativa, pues como ya hemos repetido la autoridad no es libre de actuar como crea conveniente al investigar la situación fiscal que guarda determinada persona, sino que debe observar, casi sacramentalmente el rígido marco de los derechos individuales dotados de una especial fuerza o garantía por su incorporación al texto Constitucional, y que por lo mismo es absurdo que una ley secundaria y un reglamento interior administrativo vallan más allá de lo establecido por nuestro Código Político Fundamental.

ESTA TESIS NO DEBE  
SALIR DE LA BIBLIOTECA

(62) Enciclopedia Jurídica Omeba. Ob. Cit., p. 19

Asímismo el artículo 16 Constitucional en su última parte consagra una garantía de libertad al tutelar y proteger la intimidad de la vida privada de los individuos, al mismo tiempo que consagra la garantía de exclusividad en el objeto que deberá de respetar toda diligencia de cateo o de visita domiciliaria; amén de que la garantía de seguridad jurídica, al determinar en qué casos y bajo que circunstancias podrá procederse a emitir una orden de visita domiciliaria o una orden de cateo en relación con la primera parte del mismo artículo 16 Constitucional, y nada más. Por lo tanto derivado del mismo artículo deducimos que sólo el principio de la inviolabilidad del domicilio en forma excepcional debe ceder ante la presencia de un interés general más importante a saber: el correcto cumplimiento de determinadas obligaciones en la que está interesada directamente la comunidad, ya que afecta o puede afectar su existencia misma, debido a que el sostenimiento de las instituciones públicas y de los servicios públicos sería imposible, si el fisco no estuviera en aptitud de verificar el concreto surgimiento de la obligación tributaria y el cumplimiento oportuno de las prestaciones pecuniarias correspondientes; todo ello derivado también de lo establecido por el artículo 31 fracción IV Constitucional el cual impone a los mexicanos la obligación de contribuir al gasto público.

Producto de lo anterior, y de la jerarquía jurídica normativa que establece nuestra Constitución, resulta absurdo el hecho de que de acuerdo al artículo 46 fracción I del Código Fiscal de la Federación se deje la posibilidad de determinar ha discreción y capricho la situación fiscal de un contribuyente a los visitadores ya que como hemos repetido en múltiples ocasiones se violenta la garantía de exclusividad en el objeto consagrado en el párrafo que versa sobre los cateos del artículo 16 Constitucional, y que encuentra apoyo jurisprudencial en el siguiente criterio adoptado por el Tribunal Fiscal de la Federación:

"Visitas Domiciliarias.- aunque sean de naturaleza diversa a los cateos, deben cumplir con las formalidades de los mismos.- Las visitas domiciliarias de carácter administrativo son diversas a los cateos, puesto que tienen objetos diversos, sin embargo, no por ello pueden dejar de cumplir con las formalidades que el artículo 16 de la Constitución señala para los cateos, pues literalmente establece que en su realización deberán acatarse las mismas formalidades, así como las que señalen las leyes especiales aplicables".\*

Por otra parte, cuando el artículo 16 Constitucional señala que de la visita domiciliaria se levante una acta circunstanciada, indudablemente obliga a que los hechos ocurridos bajo los sentidos de los visitantes, al constar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, estén representados por medio de una narración escrita, con el propósito tal vez de dejar preconstruida la prueba sobre la situación fiscal del visitado y nada más, no señalándose en nuestra Constitución que en el acta circunstanciada que al efecto se levante se pueda determinar situación fiscal alguna, como por el contrario, si se hace en forma totalmente al margen de lo que preconiza nuestra Carta Magna en su artículo 16, el Código Fiscal de la Federación, en concreto en la fracción I de su artículo 46.

Como resultado de lo anterior la Administración Pública debería tener señalada en forma precisa y exacta su esfera de atribuciones en normas legales de carácter general y obligatorio emanadas del Congreso de la Unión y que éstas a su vez observaran debidamente lo consagrado por nuestra Ley de Leyes ya que de otro modo los resultados se traducen en el olvido de los principios y garantías vertidos en este trabajo, y lo peor del caso tal como señala Francisco Lerdo de Tejada "los Tribunales Competentes que conocen de juicios en los que se alega la

\*Revisión No. 1143/82. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Segunda época, año V, Num. 45 septiembre de 1983, pp. 168, 169.

## CONCLUSIONES

1. El Tribunal Fiscal de la Federación es competente para conocer entre otras cosas de la impugnación de liquidaciones emitidas por autoridades fiscales federales, pudiendo declarar la nulidad de las mismas en los casos previstos por el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación.

2. El Tribunal Fiscal de la Federación, no es competente para conocer de la Constitucionalidad de una ley, por ser competencia reservada al poder Judicial Federal, sin embargo, ello no le impide el conocimiento y resolución acerca de un acto administrativo determinando si es o no Constitucional ya que el Tribunal Fiscal cumple al comprobar si el acto de autoridad impugnado, emana de autoridad competente, si satisface las formalidades de los procedimientos, si esta fundado y motivado y en general si se respetó la garantía de legalidad.

3. Las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal de la Federación son sólo declarativas, por carecer de facultades para hacer cumplir sus determinaciones.

4. La autoridad como toda la Administración Pública, realizan su actividad con sujeción al ordenamiento jurídico que los crea y faculta, limitándose su actividad por consiguiente por la ley, y sólo en esas condiciones, será considerado como legal toda acción de la autoridad, ya que la competencia de la autoridad no constituye una simple formalidad exigida por el derecho, sino por el contrario, condiciona la legitimidad de su actuación concreta; de otro modo, sería violatorio de los artículos 14 y 16 constitucionales, por lo que la garantía de legalidad es, en otras palabras, el hecho de que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite.

5. La garantía de exclusividad en el objeto indicada en el artículo 16 Constitucional en el párrafo concerniente a los cateos, la cual señala que "se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe de limitarse la diligencia", es vulnerado por el Código Fiscal de la Federación en su artículo 46 fracción I, así como por el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al otorgar más facultades al personal visitador, estableciéndose que podrán determinar la situación fiscal del contribuyente.

6. Por ser de naturaleza distinta las visitas domiciliarias de los cateos, la garantía de exclusividad en el objeto de toda diligencia domiciliaria en materia fiscal es la constatación del cumplimiento o incumplimiento de los reglamentos de policía y buen gobierno y del acatamiento o inobservancia de las disposiciones fiscales, más no el hecho de que los visitadores puedan determinar la situación fiscal del contribuyente visitado, ya que ello sería tanto como delegar facultades reservadas a un órgano fiscal competente en favor de sus subordinados, sin estar sancionada tal delegación, amén de que aún estándolo, ello indudablemente sería inconstitucional por ir más allá de aquello que la Constitución General de la República contempla.

7. Derivado de la jerarquía normativa que existe en nuestro sistema jurídico, de conformidad con el artículo 133 Constitucional, el Código Fiscal de la Federación y el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por ningún motivo podrán otorgar mayores facultades de las que el constituyente de 1917 en el artículo 16 de nuestra Carta Magna plasmó en favor de los auditores por lo que las visitas domiciliarias no son susceptibles de llevarse a cabo mediante el libre arbitrio o consideraciones subjetivas de los visitadores, ni mucho menos determinar la situación fiscal de un contribuyente, ya que el artículo 16 Constitucional en ningún momento da dichas

atribuciones a los auditores, sino que por el contrario, la Constitución por tratarse de la figura tan trascendental que nos ocupa señaló en forma literal y limitativa sus facultades.

8. Debe existir respeto y observancia entre el Reglamento y la Ley, así como entre estos y la Constitución.

9. El Artículo 46 fracción I del Código Fiscal de la Federación al incluir el párrafo "determinarán las consecuencias legales de tales hechos u omisiones", dió la oportunidad al personal que desarrolla las visitas domiciliarias a emitir la liquidación como documento oficial a través del cual la autoridad establece la situación fiscal del contribuyente, y esta una vez que se ha integrado debidamente se puede hacer exigible.

10. El artículo 65 fracción XV-Bis que establece la facultad de dar a conocer al visitado la determinación de las consecuencias legales de los hechos u omisiones, pudiendo hacer constar dicha determinación en el acta final que se levante; es inconstitucional, ya que el artículo 16 de nuestra Carta Magna Señala que de la visita domiciliaria se levantará un acta circunstanciada obligando a que los hechos u omisiones ocurridos durante la práctica de dicha diligencia, sean plasmados en forma escrita y circunstanciada con el propósito quizá de preconstruir la prueba sobre la situación fiscal del visitado; más no el hecho de que en las mismas actas parciales o en el acta final se establezca la liquidación tal como lo indica el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ya que tanto las actas parciales como el acta final constituyen los instrumentos para la creación del mencionado documento oficial.

11. La emisión de todo documento liquidatorio en materia fiscal puede ser emitido válidamente por la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal y demás autoridades fiscales u organismos facultados para determinar créditos fiscales en materias distintas a la misma competencia de la Dirección General de la Auditoría Fiscal Federal, por lo que son los organismos los competentes, y no así el personal visitador.

12. El artículo 46 fracción I del Código Fiscal de la Federación, también contraviene criterios jurisprudenciales del Tribunal Fiscal de la Federación y de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los cuales establecen que las opiniones de los visitadores no producen efectos de resolución fiscal, que la actuación de los visitadores será legal si sólo proceden a asentar los hechos u omisiones observados durante la visita domiciliaria; que las opiniones que emitan los visitadores en cuestiones de derecho sólo serán tomadas como opiniones lógicas y legales de los hechos u omisiones encontrados ya que será el superior jerárquico, quién determine las consecuencias legales aplicables al caso concreto, debiendo respetar las cuestiones de hecho salvo que se justifiquen sus modificaciones.

13. Derivado de lo anterior el artículo 46 fracción I del Código Fiscal de la Federación y el Reglanto Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el artículo 65 fracción XV-Bis, no sólo son inconstitucionales, sino que también van en contra de criterios jurisprudenciales emitidos por el Tribunal Fiscal de la Federación y la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

14. El Código Fiscal de la Federación , en el artículo que nos ocupa se aleja tanto de la garantía de legalidad, como del principio de seguridad jurídica, contemplados por el artículo 16 de nuestra Ley Fundamental, colocando a los contribuyentes en situaciones desventajosas.

## BIBLIOGRAFIA

## BIBLIOGRAFIA

Armienta, G. El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano. México: Tipografía Azteca, 1977

Armienta, G. La reforma Jurídica y la Justicia Administrativa, en la Nuevas Bases Constitucionales y Legales del Sistema Judicial. México: Porrúa, 1982.

Arreola, L. "La Naturaleza del Tribuna Fiscal de la Federación". En: Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y cinco años. México: TFF, T. II, 1982, pp. 161-199

Burgoa, I. Las Garantías Individuales. México: Porrúa, veintitreceava edición, 1991.

Burgoa, I. Derecho Constitucional Mexicano. México: Porrúa, octava edición, 1991.

Burgoa Llano, I. "Principios Constitucionales en Materia de Contribuciones". En: Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y cinco años. México: TFF, T.I. 1982, PP. 403-422

Bazdresch, L. Garantías Constitucionales, Curso Introductorio Actualizado. México: Trillas, Tercera edición, 1987.

Carrillo, A. La Defensa Jurídica de los Administrados Frente a la Administración en México. México: Porrúa, 1939.

Carrillo, A. El Tribunal Fiscal de la Federación, Un Testimonio. México, Manuel Casas impresor, 1966.

Cortina, A. "Perspectiva de la Justicia Administrativa en México, Análisis de Derecho Comparado Constitucional y Administrativo". En: Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y cinco años. México: TFF, T. II, 1982, pp. 319-348.

Cruz, C. Los Artículos 14 y 16 Constitucionales. México: Porrúa, Primera edición, 1977.

Castro, J. Lecciones de Garantías y Amparo. México: Porrúa, Tercera edición, 1981.

Cozian, M. "El Contencioso Fiscal en Francia, ante los Tribunales Judiciales y Administrativos". En: Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y cinco años. México: TFF, T. V, 1982, pp. 69-86.

Cuevas, P. "La impartición de Justicia Fiscal en Francia por los Tribunales Administrativos". En: Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y cinco años. México: TFF, T. II, 1982, pp. 59-92.

Fraga, G. Derecho Administrativo. México, Porrúa, Vigésimanoventa edición, 1990.

Fix, H. "Aspectos Comparativos de la Justicia Administrativa". En: Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y cinco años. México: TFF, T. V, 1982, pp. 87-138.

Garza, S. Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano. México, Cultura Tg., 1949.

Heduán, D. Las Funciones del Tribunal Fiscal de la Federación. México: Compañía Editorial Continental, 1961

Heduán, D. Cuarta Década del Tribunal Fiscal de la Federación. México: Academia Mexicana de Derecho Fiscal, 1971.

Hermosillo, O. "El Tribunal Fiscal de la Federación, Antecedentes en la Colonia". En: Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y cinco años. México: TFF, T. II, 182, pp. 93-114.

Lares, T. Lecciones de Derecho Administrativo. México: Imprenta de Ignacio Cumplido, 1952.

Lerdo de Tejada, F. "La Ley de la Selva en la Materia Tributaria" En: Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y cinco años. México: TFF, T.I, 1982, pp. 535-546.

Margain, E. La Constitución y algunos Aspectos de Derecho Tributario Mexicano. México: Universitaria Potosina, 1967.

Montiel I. Estudio Sobre Garantías Individuales. México: Porrúa, Cuarta edición, 1983.

Nava, A. Derecho Procesal Administrativo. México: Porrúa, 1959.

Nava, A. "El Artículo 116 Constitucional y la Justicia Administrativa Local". En: Reformas Constitucionales de la Renovación Nacional, México: Porrúa, 1987, pp. 585-594

Noriega, A. "Los Tribunales Administrativos y el Poder Judicial Federal". En: Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y cinco años. México: TFF, T. V, 1982, pp. 227-268.

Quintana, J. "Las Bases Constitucionales para las Visitas Domiciliarias en Materia Fiscal". En: Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y cinco años. México: TFF, T. V, 1982, pp. 453-461.

## LEGISLACION

- 1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Comentada por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M. México: U.N.A.M., 1989
- 2.- Código Fiscal de la Federación. México: Themis, 1991.
- 3.- Ley de Amparo. México: Porrúa, veinticincoava edición, 1990
- 4.- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. México: Porrúa, 1991.
- 5.- Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. México, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera época, año III, núm. 36, diciembre 1990.
- 6.- Reglamento Interior del Tribunal Fiscal de la Federación. México: Porrúa, cuarentava edición, 1989.

## DICCIONARIOS Y ENCICLOPEDIAS

Burgoa, I. Diccionario de Derecho Constitucional Garantías y Amparo. México: Porrúa, Primera edición, 1984.

Cabanellas, G. Diccionario de Derecho Usual. Buenos Aires Argentina: Argentina, sexta edición, 1968.

Diccionario de la Lengua Española. España: Espasa-Calpe, decimoctava edición, 1980.

Diccionario Pequeño Larousse en Color. México: Larousse, 1989.

Diccionario de Sinónimos y Antónimos de la Lengua Española. España: Alfredo Ortells, 1986

Enciclopedia Jurídica Omeba. Buenos Aires Argentina: Driskill, 1982.

Instituto de Investigaciones Jurídicas. Diccionario Jurídico Mexicano. México: Porrúa, cuarta edición, 1991.

## REVISTAS CONSULTADAS

López Velarde, G. "Antecedentes Importantes de la Ley de Justicia Fiscal de 1936." En: Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. México: TFF, Segunda época, año II, núm. 23, enero-marzo 1970

Ponce, F. "Ampliación de la Competencia del Tribunal Fiscal de la Federación". En: Consultorio Fiscal. México: UNAM, Facultad de Contaduría y Administración, núm. 50, febrero 1991.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. México: TFF, Tercera época, año II, núm. 16, abril 1989.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. México: TFF, tercera época, año II, núm. 21, septiembre 1989.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. México: TFF, segunda época, año V, núm. 45, septiembre 1983.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. México: TFF, tercera época, año III, núm. 36, diciembre 1990.

Tribunal Fiscal de la Federación. Tribunal Fiscal de la Federación Cuarenta y cinco años. México: TFF, 1982, T.T. I - V.

## VARIOS

Diario de los Debates de la Cámara de Diputados del Congreso de los Estados Unidos Mexicanos. México, año II, miércoles 15 de noviembre de 1989.

Diario de los Debates de la Cámara de Diputados del Congreso de los Estados Unidos Mexicanos. México, año II, jueves 14 y viernes 15 de diciembre de 1989.