

709
2ej



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES



LA FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LAS
RESOLUCIONES EMITIDAS POR LA
ADMINISTRACION LOCAL DE RECAUDACION
DE NAUCALPAN.

**MEMORIA DEL DESEMPEÑO
P R O F E S I O N A L**
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
EDUARDO GARCIA ALVARADO

ASESORA: LIC. MARIA EUGENIA PEREDO GARCIA VILLALOBOS



ACATLAN, EDO. DE MEXICO

1967

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A DIOS.

Por haberme dado la oportunidad de vivir y tener la familia que tengo, y a quien le pido me ayude a realizar todas mis metas y siempre nos cuide y proteja.

A MI PADRE.

Por todo el apoyo y comprensión que me has brindado a lo largo de la vida, en especial para la realización de éste trabajo, que también es tuyo por que es la culminación de una meta que nos trazamos los dos, y como un reconocimiento a tu esfuerzo y dedicación, que me hacen sentirme orgulloso de ti. Te quiero mucho Papá.

A MI MADRE.

Como una muestra de agradecimiento al cariño que siempre me has demostrado, el cual ha sido un aliciente más para seguir adelante en éste camino. gracias por tu ternura y comprensión, las cuales no tengo con que pagar, pero te ofrezco éste trabajo con mucho amor, que es lo que te mereces. Te quiero mucho Mamá.

A MIS HERMANAS.

ALMA DELIA Y LAURA.

Por todas las cosas que hemos compartido juntos desde la infancia y por la enorme dicha de contar con su compañía, por que siempre estemos unidos y correspondamos con creces los sacrificios que nuestros padres han hecho por nosotros y por que encuentren la felicidad en sus vidas. Las quiero y respeto.

A CLAUDIA LILIANA.

Por la enorme fortuna de contar con tu amor, y por que a pesar de todos los problemas que han surgido, hemos estado siempre juntos, en las buenas y en las malas, compartiendo triunfos, fracasos, alegrías, tristezas; por haberme alentado a realizar éste trabajo y creer en mi, lo cual me hace sentirme orgulloso de ti. Te amo y admiro.

A MIS AMIGOS DE LA S.H.C.P.

A todos mis amigos y compañeros de la Administración, por toda la ayuda que me han brindado tanto en el trabajo diario, como en la realización del presente trabajo y gracias también por todos los conocimientos que me han transmitido en la materia fiscal y sobre todo por su amistad, a ustedes HUGO, FERNANDO, ARMANDO Y JESUS.

A MIS AMIGOS DE LA UNIVERSIDAD.

Por haberme brindado su valiosa amistad y haber compartido momentos muy agradables, por haberme demostrado que si existe la amistad desinteresada y sentir que siempre puedo contar con ustedes, JASSO, MARTIN, FRANCISCO, RODOLFO, VERONICA, SILVIA, IRMA Y PATY. Mi cariño sincero.

A LA E.N.E.P. ACATLAN.

A la Universidad Nacional Autónoma de México y en especial a la Escuela Nacional de Estudios Profesionales Acatlán, por haberme brindado la oportunidad de cursar mis estudios de Bachillerato y Licenciatura, y de esa forma poder llegar a ser un Profesionista exitoso. GRACIAS.

A TODOS MIS PROFESORES.

A todos los profesores que me han transmitido sus conocimientos para llegar hasta aquí, desde que empecé mi formación hasta ahora que terminé mi carrera, en especial a la Lic. María Eugenia Peredo García Villalobos, quien tuvo a bien dirigir el presente trabajo, gracias por su dedicación y por la gran paciencia que me tuvo para poder terminarlo. Igualmente al Lic. Cesar Irigoyen Urdapilleta, quien también contribuyó con sus conocimientos y comentarios para lograr llegar al final de ésta etapa. Mi admiración y respeto.

A mis demás amigos y familiares, que aún y cuando no se mencionan en el presente apartado, contribuyeron de alguna manera para lograr cumplir con este trabajo, el cual constituye uno de mis mayores logros y el comienzo de una nueva etapa.

INDICE

INTRODUCCION.....	3
OBJETIVO.....	8
CAPITULO I POTESTAD TRIBUTARIA	
A) Concepto.....	9
B) Competencia Tributaria.....	12
C) Límites Constitucionales a la Potestad Tributaria.....	14
CAPITULO II GARANTIA DE LEGALIDAD	
A) Contenido y alcance.....	15
B) Artículo 31 fracción IV de la Constitución.....	19
C) Artículos 14 y 16 Constitucionales.....	22

CAPITULO III FUNDAMENTACION Y MOTIVACION

A) Concepto de fundamentación.....31

B) Concepto de motivación.....32

C) Falta de fundamentación y motivación.....35

D) Indebida fundamentación y motivación.....46

**CAPITULO IV CRITICA A LA FUNDAMENTACION Y
MOTIVACION DE LAS RESOLUCIONES EMITIDAS POR LA
ADMINISTRACION LOCAL DE RECAUDACION DE NAUCALPAN.**

A) Principales causas.....51

B) Consecuencias.....69

C) Propuesta de solución.....78

CONCLUSIONES.....83

BIBLIOGRAFIA.....87

LEGISLACION.....89

INTRODUCCION

El Estado, en su esfuerzo por alcanzar sus objetivos, realiza un gran número de actividades, para lo cual requiere de los medios necesarios para poder llevarlas a cabo. La actividad desarrollada por el Estado, consistente en la obtención, manejo y destino de los recursos necesarios para sufragar los gastos públicos y así estar en condiciones de poder dar cumplimiento a los fines que persigue, es lo que denominamos "actividad financiera del Estado".

De ésta forma podemos decir que el momento más importante de la actividad financiera del Estado, es el que se refiere a la obtención de los ingresos que percibe por parte de los gobernados, para de esta forma estar en condiciones de cubrir los gastos públicos. Así, tenemos que para la obtención de estos ingresos, el Estado actúa con su poder de imperio o, dicho en otras palabras, con potestad tributaria, creando los tributos cuyo pago debe ser cubierto por las personas sometidas a su competencia, lo que significa que a consecuencia de esta potestad tributaria tenemos, por un lado supremacía y por el otro sujeción, es decir, la existencia del fisco que se coloca en un plano superior y preeminente y frente a él, un gran número de contribuyentes ubicados en un plano inferior. Dicho de otro modo, el Estado mediante el poder tributario de que es titular, tiene la facultad para imponer y recaudar tributos a cargo de las personas sometidas a su competencia territorial, para así cumplir con las atribuciones que le están encomendadas, lo que se traduce en el bien común, mismo que no puede alcanzar sin los recursos necesarios. Sin embargo, el ejercicio de este poder o potestad tributaria, no obstante ser el Estado su titular, no puede practicarlo en forma caprichosa y sin límites, pues debe sujetarse al Derecho Positivo.

En este sentido, tenemos que una de esas limitaciones a la potestad tributaria del Estado está conformada por las **garantías individuales**, que son derechos fundamentales instituidos en favor de todo individuo y consagradas en la Constitución General de la República. En el presente trabajo haremos referencia especialmente a la garantía de seguridad jurídica, misma que se traduce en una serie de requisitos, condiciones y elementos a que tiene que sujetarse un acto de autoridad para producir válidamente una afectación en la esfera jurídica del gobernado.

Ahora bien, dentro de las garantías de seguridad jurídica encontramos una cuya importancia es vital, y que es la garantía de legalidad, consagrada en los artículos 14 y 16 Constitucionales, apoyados por el artículo 31 fracción IV del mismo ordenamiento, que es igualmente importante ya que en él descansa todo el sistema tributario en México y que fundamentalmente expresa que todo tributo debe estar consignado en la ley, por lo que esta garantía en comento constituye una importante protección para los particulares contra posibles arbitrariedades por parte del Estado, ya que sólo la ley permite que éstos conozcan de antemano hasta donde llega su obligación de contribuir al sostenimiento del Estado. Así, para que el Estado se encuentre en posición de cobrar un tributo, éste debe estar establecido en ley y especificar todos sus elementos. Cabe destacar que respecto al artículo 31 fracción IV ya citado, aunque no se encuentra dentro del capítulo de **garantías individuales** correspondiente a los primeros veintinueve artículos de nuestra Constitución, ha sido considerado tanto por la doctrina como por la Jurisprudencia sustentada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el fundamento del régimen de garantías individuales en materia tributaria, a partir del principio de legalidad inserto en él.

Asimismo, el artículo 14 Constitucional que también contiene, entre otras, la citada garantía de legalidad, dispone que toda privación de derechos y propiedades

en perjuicio de un particular, sólo puede realizarse conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho, de lo que se desprende que efectivamente la autoridad tiene que sujetarse a las leyes para poder afectar válidamente la esfera jurídica de cualquier gobernado, y que además éstas deben ser leyes vigentes, pues el mismo artículo prohíbe la retroactividad de las leyes en perjuicio de persona alguna, respetando con esto la garantía mencionada.

Respecto al artículo 16 de nuestra Carta Magna, éste nos menciona que todo acto de molestia dirigido al gobernado debe, entre otros requisitos, estar fundado y motivado, entendiéndose por esto que ha de señalarse en él los preceptos legales aplicables al caso concreto y los motivos o circunstancias especiales que se hayan tomado en cuenta para emitir dicho acto, debiendo además, existir adecuación entre los fundamentos legales y los motivos aducidos, es decir, debe haber una plena coincidencia entre los hechos y el derecho.

Así pues, hemos dejado establecido que los actos de la Administración Pública deben estar fundados en leyes u ordenamientos tales que resistan un análisis frente a la Constitución o, dicho de otro modo, que la administración debe sustentar su actuación frente a los particulares en la legalidad de sus actos.

Sin embargo, no siempre la actuación del poder del Estado se ajusta a los ordenamientos en que se funda, ya sea por interpretaciones erróneas, exceso en el cumplimiento de sus funciones o simplemente por arbitrariedades de los funcionarios encargados de aplicarlos, lo que trae consigo una violación en los derechos de los administrados, al no cumplir con el principio de legalidad a que está obligado, ya que en innumerables casos la autoridad administrativa al emitir sus

actos omite fundarlos y motivarlos o lo hace de una forma incorrecta, dejando con ello a los particulares en completo estado de indefensión.

Por lo que con base en lo anterior, el objetivo del presente estudio será demostrar que una buena parte de las resoluciones administrativas que emite la Administración Local de Recaudación de Naucalpan dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no cumplen con la garantía de legalidad, puesto que no observan los requisitos de legal fundamentación y motivación que todo acto de molestia debe contener, de acuerdo a lo establecido en el artículo 16 Constitucional, en relación con el diverso 38, fracción III del Código Fiscal de la Federación.

Consecuentemente, en el primer capítulo estudiaremos la Potestad o Poder Tributario con que cuenta el Estado para exigir a los gobernados que aporten una parte de su patrimonio a fin de ayudar a sufragar los gastos públicos, así como también veremos que este poder no es total, sino que tiene limitaciones y una de ellas la constituye la **garantía de legalidad**, misma que analizaremos en el segundo capítulo, enfocándonos principalmente a establecer su contenido y alcance, así como los preceptos en donde está inserta, a saber, los artículos 31, fracción IV, 14 y 16 Constitucionales, siendo éste último el de mayor importancia en el presente estudio, toda vez que contiene, entre otros, el requisito de **fundamentación y motivación**. Por lo que hace al tercer capítulo, en éste haremos referencia precisamente al requisito de fundamentación y motivación que todo acto de autoridad debe contener, precisando su significado y los casos en que no se cumple dicho requisito, existiendo algunas variantes. Por último, en el capítulo número cuatro realizaremos una crítica a la fundamentación y motivación de las resoluciones emitidas por la Administración Local de Recaudación de Naucalpan, la cual no se lleva a cabo de una forma adecuada, estableciendo las causas por la que se incumple con éste requisito

fundamental y dando una propuesta de solución a dicha problemática, para así estar en condiciones de lograr una mejor armonía en nuestro Estado de Derecho.

OBJETIVO

Demostrar que una buena parte de las resoluciones administrativas que emite la Administración Local de Recaudación de Naucalpan dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no cumplen con la garantía de legalidad, puesto que no observan los requisitos de legal fundamentación y motivación que todo acto de molestia debe contener, de acuerdo a lo establecido en el artículo 16 Constitucional, en relación con el diverso 38 fracción III del Código Fiscal de la Federación.

CAPITULO 1 **POTESTAD TRIBUTARIA.**

A) Concepto.

Recibe el nombre de Potestad o Poder Tributario la facultad legal que tiene el Estado para imponer y recaudar tributos a cargo de las personas sometidas a su competencia territorial, es decir, es una facultad por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para así estar en condiciones de cumplir con las atribuciones que le están encomendadas.

El poder tributario del Estado nace con la postura de éste actuando con poder soberano, que presenta a sus súbditos sometidos a ese poder, por lo que en dicha relación el Estado se coloca en una situación de superioridad respecto a los gobernados.

El Poder Tributario tiene un carácter consubstancial al Estado, pues por su naturaleza misma el Estado tiene encomendadas tareas que debe realizar para que la sociedad civil pueda encontrar organización y vida.

El Estado debe de expedir las leyes que rijan la conducta entre los particulares, entre estos y el Estado, así como la actuación del Estado mismo, quien debe impartir la justicia, resolviendo las controversias que de otra manera tendrían que ser resueltas por los particulares mediante el uso de la fuerza: además también tiene que realizar una serie de funciones y prestar una cantidad de servicios públicos que los particulares, por sí mismos, no podrían realizar ni prestar.

Para realizar todas esas actividades, el Estado tiene necesidad de obtener recursos, que deben encontrar su fuente, en la gran mayoría de los casos, en los patrimonios de los particulares que integran ese Estado; esto ocurre, de hecho, en la mayor parte de los países democráticos.

Así pues, en todos los Estados, y en todas las épocas de la historia de la humanidad, el Estado ha ejercido su poder tributario, es decir, ha exigido a los particulares que le trasladen una parte de su riqueza.

En México el Poder Tributario quedó plasmado en nuestra Constitución, de donde emana la potestad tributaria, que es ejercida por los órganos a quienes se les atribuye expresamente. Así, la potestad tributaria se expresa en la Norma Suprema como facultad para imponer contribuciones, lo cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio, y se ejerce cuando el órgano correspondiente, Congreso de la Unión, establece las contribuciones mediante una ley, que vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico tributaria, esto de acuerdo con el artículo 73 fracciones VII y XXIX-A de nuestra Carta Magna.

La fracción VII del artículo 73 Constitucional nos señala que el Congreso tiene facultad: "Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto". Esto quiere decir que el Congreso de la Unión tiene facultades amplísimas para establecer contribuciones sobre cualquier materia o fuentes gravables sin ninguna limitación, entendiéndose esto en el sentido de que los Estados al ser libres y soberanos en su aspecto interno, también pueden establecer las contribuciones necesarias para cubrir sus presupuestos, pues si no fuera así dependerían económicamente de la Federación, dando lugar a lo que se conoce como Facultades concurrentes de los Estados y la Federación, es decir, son facultades que pueden

ejercer tanto la Federación como los estados. Por su parte, la fracción XXIX-A del artículo en comento nos menciona otros renglones sobre los cuales el Congreso de la Unión también puede establecer contribuciones y que son los relativos a comercio exterior, aprovechamiento y explotación de los recursos naturales a que se refieren los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27 Constitucional, instituciones de crédito y sociedades de seguros, servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, siendo estos renglones exclusivos de la Federación, por lo que sólo ella por conducto de sus órganos puede actuar en ese ámbito, dando lugar a lo que conocemos como Facultades Exclusivas, en cambio lo que se refiere a contribuciones especiales, que entre otras son sobre energía eléctrica, gasolina y otros productos derivados del petróleo y explotación forestal, a que se refiere la parte final del mismo artículo 73 fracción XXIX-A Constitucional, las entidades federativas participarán en el rendimiento, en las proporciones que la ley secundaria federal determine, haciendo mención que para que dichas entidades tengan derecho a esta participación, deberán abstenerse de gravar esas fuentes ya sea total o parcialmente. Como podemos observar, este tipo de sistema compuesto por estados federales presenta una problemática, pues la potestad tributaria se encuentra distribuida entre la Federación y los Estados.

Este principio tiene su existencia en el artículo 124 de nuestra Constitución al establecer que las facultades que no estén expresamente concedidas a la Federación se entiende que los estados se las han reservado para su ejercicio, por lo que podemos establecer que en aquellas áreas, dentro de la materia fiscal, sobre las cuales el Congreso de la Unión no tenga facultad de gravarlas, las entidades federativas están en posibilidad de legislar.

B) Competencia Tributaria.

En los Estados modernos, que rigen su vida por sus Constituciones, y conforme al sistema de la división de los Poderes, el Poder Tributario es atribuido exclusivamente al Poder Legislativo, el cual lo ejerce en el momento en que expide las leyes que determinan qué hechos o situaciones son los que al producirse en la realidad generan para los particulares la obligación del pago de contribuciones.

El momento en que se presenta el ejercicio del Poder Tributario es aquél en que el Estado, actuando soberanamente, y de manera general, determina cuáles son esos hechos o situaciones que, al producirse en la realidad, harán que los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de las contribuciones.

Es importante dejar claro que cuando se habla del ejercicio de la **competencia tributaria** no se está desconociendo el Poder del Estado sino, que se deja preestablecido que ese ejercicio ratifica la existencia del Poder Público que, por el sometimiento de sus órganos y de los contribuyentes, permite la existencia de la **relación jurídico tributaria** como resultado de la aplicación del Derecho, que es su más clara manifestación.

Cabe aclarar aquí, que el concepto de Potestad o Poder Tributario del Estado también incluye a la competencia tributaria, es decir, este poder no sólo comprende la facultad del Estado para imponer a los gobernados la obligación de contribuir con una parte de su patrimonio a través de una ley, y así cumplir con sus funciones, sino que además, la aplicación concreta de la norma por parte de la autoridad administrativa denominada competencia tributaria, también es poder tributario; así el poder tributario no sólo se circunscribe a la creación de la ley por parte del

Congreso, sino que también engloba a la competencia tributaria, o sea, a la aplicación de esa ley por parte del Ejecutivo.

Fonrouge, nos dice que el Poder Tributario se manifiesta en la creación de la ley y que paralelamente se encuentra la facultad de realizar la aplicación concreta de la norma por parte de la autoridad administrativa, lo cual se denomina "competencia tributaria".¹

Así, la potestad tributaria se manifiesta en el campo legislativo con la creación de las normas que establecen las situaciones generales, que al concretarse en la actividad o la situación de los particulares, quedarán sometidos a la competencia tributaria del Ejecutivo, el cual la ejercerá conforme a las normas que regulan su ejercicio. Por esto, se deduce que la competencia tributaria es una facultad general y abstracta para la actuación de los órganos públicos en esta materia, que se deriva del Poder del Estado y que se encuentra sometida a un orden jurídico preestablecido.

En el caso concreto de nuestro país, el Poder Tributario se ejerce por el Legislativo, cuando expide las leyes reglamentarias de la Constitución, relativas a cada contribución y cuando cada año señala en virtud de la Ley de Ingresos cuáles de esas contribuciones van a estar en vigor en cada año fiscal. En cambio corresponde al Poder Ejecutivo, en su carácter de Administración Fiscal, el determinar o comprobar cuándo se han producido en la realidad esos hechos o situaciones que generan la obligación de pagar esas contribuciones, señalar o formular la cuantía de los pagos o bien verificar si las prestaciones que han realizado

¹ Citado por Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Editorial Limusa, Tercera Edición, México, 1993, pág. 47.

se encuentran ajustadas a la ley. Esto lo encontramos fundamentado en nuestra Constitución en el artículo 89, el cual nos menciona las facultades y obligaciones del Presidente de la República y en su fracción I nos señala que una de ellas es la de ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, entonces tenemos que el Ejecutivo se encarga de la aplicación de la ley expedida por el Poder Legislativo, delimitándose así su competencia tributaria.

C) Límites Constitucionales a la Potestad Tributaria.

El ejercicio del Poder o Potestad Tributaria que tiene reservado el Estado debe forzosamente seguir los lineamientos señalados por la Constitución, tanto para el establecimiento de las contribuciones como para la actuación de la autoridad en la aplicación de la ley, de acuerdo a las garantías individuales que constituyen el límite de actuación del Estado frente a los particulares.

Precisamente una de esas limitaciones a la Potestad Tributaria, la constituye la **garantía de legalidad**, que se encuentra ubicada dentro de las garantías de seguridad jurídica y que, sin duda, es la que mayor protección imparte al gobernado dentro de nuestro orden jurídico constitucional, consagrada en los artículos 14 y 16 de nuestra Carta Magna, en relación con el artículo 31 fracción IV del mismo ordenamiento. Esta garantía la analizaremos con mayor detenimiento en el capítulo II, en virtud de la importancia que reviste como un requisito indispensable en los actos que emiten las autoridades, concretamente en materia fiscal.

CAPITULO II **GARANTIA DE LEGALIDAD.**

A) Contenido y alcance.

Como apuntamos en el primer capítulo, uno de los límites al poder tributario del Estado está conformado por la garantía de legalidad, la cual a su vez se encuentra dentro de las garantías de seguridad jurídica de que todo gobernado goza, conforme a los artículos 14 y 16 de nuestra Carta Magna. Ahora bien, por lo que toca a la seguridad jurídica sólo mencionaremos que, dentro de un régimen jurídico, es decir, dentro de un sistema donde impere el derecho, como es el caso de México, la afectación que el Estado lleva a cabo por conducto de sus autoridades en contra de los múltiples derechos de los gobernados, como pueden ser la vida, la propiedad, la libertad, todo esto como producto del poder de imperio de que es titular el Estado, debe obedecer a determinados principios, llenar ciertos requisitos, en fin, debe estar sometida a un conjunto de modalidades jurídicas, sin cuya observancia no sería válida desde el punto de vista del derecho. Es por eso que éste conjunto de modalidades jurídicas, a que tienen que sujetarse un acto de cualquier autoridad para producir válidamente la afectación en la esfera del gobernado a los diferentes derechos de éste y que se traduce en una serie de requisitos, condiciones y elementos, es lo que constituye las **garantías de seguridad jurídica**.

El principio de legalidad en materia tributaria se ha enunciado tradicionalmente mediante el aforismo latino adoptado del Derecho Penal "Nulum Tributum sine lege", que quiere decir que no hay tributo sin ley. En México, el fundamento de dicho enunciado es el artículo 31 fracción IV de la Constitución en relación con el 16 y el 14 del mismo ordenamiento, mismos que analizaremos posteriormente únicamente en lo que toca a la mencionada garantía de legalidad.

Así pues, las contribuciones deben estar previstas en la ley, y tal exigencia constituye una autentica garantía para el gobernado y por ende limitación incuestionable al ejercicio de la potestad tributaria del Estado en su doble aspecto, es decir, en cuanto al Poder Legislativo como órgano encargado de crear la ley y en relación al Poder Ejecutivo como autoridad responsable de aplicar o ejecutar la ley emanada del Poder Legislativo.

Ahora bien, el propio Poder Legislativo, con facultades en materia tributaria y en su obligación constitucional de crear la ley, debe respetar primariamente el principio de legalidad para su posterior desarrollo y debido cumplimiento y, atendiendo a este objetivo, debe establecer las contribuciones como cuestión expresamente reservada a su esfera, apoyándose para ello en el propio marco constitucional que delimita su competencia y los procesos de creación de la ley.

En este orden de ideas, la garantía de legalidad es respetada plenamente por la misma ley, cuando ésta reúne todos los requisitos materiales que le son propios e intrínsecos tales como la generalidad, la permanencia y la abstracción, sin los cuales sería una elaboración imperfecta, violatoria de la Norma Suprema, la cual en su artículo 13 consagra el principio de igualdad al disponer que "Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales..."

Finalmente, el alcance de la garantía en comento queda conformada atendiendo también al contenido regulador de la norma tributaria, por lo que, además de las consideraciones anteriores, en sentido estricto sólo será plenamente observado el principio de legalidad cuando en el establecimiento de la contribución se contengan sus elementos esenciales, como son el objeto, el sujeto, la base y la tasa o

tarifa, esto de acuerdo con el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación en su carácter de ley ordinaria de la materia, el cual nos señala que "Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa".

Esto es así, ya que por definición extraída de la propia Constitución, la contribución debe estar establecida en una ley y no sería correcto en nuestro sistema que la creación fuese incompleta, dejando a otros instrumentos el complemento de la misma, como ocurriría en el caso de que la ley tributaria no regulase los elementos esenciales de la unidad, ya que la contribución como tal no quedaría establecida en ley, con la consecuente violación al principio de legalidad por infracción al artículo 31. fracción IV.

Resumiendo los puntos anteriores, podemos establecer tres grandes enunciados respecto del principio de legalidad como sigue:

1) Que sea una ley formalmente emanada del Congreso la que establezca la contribución, ya que esta materia está reservada a la ley en su aspecto formal.

2) Que la disposición que la establezca contenga las características materiales que toda creación normativa debe tener, a saber generalidad, permanencia y abstracción.

3) Que la ley entendida tanto en su aspecto formal como material, determine con precisión los elementos esenciales de la contribución, es decir, el objeto, el sujeto, la base y la tasa o tarifa. ²

Ahora bien, por lo que toca al ámbito de aplicación de las normas tributarias por parte del Ejecutivo, la garantía de legalidad se explica como límite constitucional a dicho poder, según vimos en párrafos anteriores, al amparo de lo consignado por el artículo 16 Constitucional en su primer párrafo que expresa que todo acto de molestia dirigido a la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones del gobernado, debe realizarse por medio de mandamiento escrito de autoridad competente que **funde y motive la causa legal del procedimiento**. La importancia de este precepto corre pareja con la del artículo 14 segundo párrafo del mismo ordenamiento, que a su vez dispone que toda privación de la vida, libertad, posesiones o derechos en contra de un particular, sólo es posible mediante juicio seguido ante Tribunales previamente establecidos, en el que se satisfagan las formalidades esenciales del procedimiento y **conforme a las leyes** expedidas con anterioridad al hecho. Ambos artículos tutelan la seguridad jurídica de los gobernados frente a los actos de autoridad, al contener principios o garantías propias de todo régimen democrático como son la legalidad, audiencia, irretroactividad, fundamentación y motivación, entre otras, por lo que las autoridades administrativas deben someterse siempre a estos postulados en su aplicación correcta de las leyes, así como al emitir o ejecutar resoluciones tendientes al cumplimiento de las obligaciones fiscales. es decir, deben acatar forzosamente el principio de legalidad.

² Principios Tributarios Constitucionales, Co-Edición del Tribunal Fiscal de la Federación, Universidad de Salamanca y el Instituto Cultural Domecq, México, 1992, pág. 472.

Así pues, en relación a la esfera aplicativa, la garantía de legalidad significa la prohibición de que las autoridades tomen decisiones individuales sin soporte legal que funde y motive sus actuaciones y en las que se respeten las formalidades esenciales del procedimiento. Desde este punto de vista, el alcance de la garantía en estudio está conformada por la adecuación de la actividad de la administración a la norma tributaria que funde y motive su acto, independientemente de las disposiciones que lo faculten expresamente para ello. Esto resalta la importancia de la garantía de legalidad tanto en el ámbito de aplicación de la ley, como en la esfera de creación normativa, ya que el sometimiento a esta garantía en uno sólo de sus aspectos, la haría ineficaz en perjuicio de todo el orden legal.

B) Artículo 31 fracción IV de la Constitución.

La fijación de cualquier tributo y la posibilidad de hacerlo efectivo son verdaderos actos de autoridad. Ahora bien, conforme a la garantía de legalidad prevista en la primera parte del artículo 16 Constitucional, cualquier autoridad mexicana está obligada a fundar sus actos en una norma jurídica por lo que, en el supuesto de que llegara a emitirse alguna medida tributaria sin tener su base en una ley, ésta resultaría a todas luces violatoria de la citada garantía constitucional. El propio artículo 31 Constitucional en su fracción IV, base de todo el sistema fiscal mexicano expresa que "Son obligaciones de los mexicanos:

IV.- Contribuir para los gastos públicos...que dispongan las leyes". Esta obligación se traduce en la aportación al Estado de determinadas cantidades. la mayoría de las veces en numerario, mismas que se destinan a sufragar los innumerables gastos públicos, es decir, para que el sujeto obligado cumpla con su obligación tributaria, tiene que contribuir pecuniariamente con el Estado, partiendo

del significado gramatical de la palabra "contribuir", que quiere decir cuota o cantidad que se paga para algún fin y fundamentalmente la que se impone para las cargas del mismo Estado.

Así tenemos que, del contenido de la fracción IV del artículo en estudio se desprende que toda contribución debe encontrarse prevista en ley y esto es la base de los demás aspectos que conforman este precepto, así como el sustento de todo el régimen jurídico de las contribuciones, toda vez que la condición de que éstas se encuentren en ley da efectividad a la obligación de ayudar para los gastos públicos, significando con ello que sin ley tributaria no existe la obligación de contribuir. Por otra parte, establecida la contribución legalmente, ésta alcanza a todas las personas por igual que se encuentren dentro de la hipótesis normativa, ya que las disposiciones legales son por su naturaleza generales, abstractas, permanentes e impersonales. Aunado a ello, las contribuciones deben destinarse a cubrir los gastos públicos, pues ello es la razón de ser de la imposición, sin que ello desvirtúe otras finalidades subyacentes de algunas contribuciones. Todas las consideraciones anteriores quedan condicionadas al mandato supremo de que la contribución debe ser proporcional y equitativa, lo que expresa una idea de justicia tributaria, por referirse a la capacidad de pago de los ciudadanos y a la igualdad de contribuir en condiciones iguales, lo cual en un sentido económico y social implica la prohibición de que las exacciones sean ruinosas e inequitativas y que, quien no tenga sino el mínimo necesario para su subsistencia, esté exento de contribuir.

La garantía de legalidad en el artículo en estudio se cumple, cuando en el mismo se determina con nitidez absoluta que la manera como los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos debe ser conforme a lo que **dispongan las leyes**. Este mismo principio de legalidad tributaria es reafirmado por Ernesto Flores

Zavala, al manifestar que: "Los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material, como del formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas e impersonales y emanadas del poder legislativo".³

La expresión **que dispongan las leyes** significa que constitucionalmente no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca, pues la consecuencia fundamental de este principio de legalidad es que sólo la ley puede y debe especificar los elementos estructurales básicos de los impuestos, como son: el sujeto pasivo, las cuotas, las tasas, las sanciones y de una forma muy especial el supuesto que al presentarse origina que tenga que pagarse el gravamen. Ante tal situación, podemos decir que ninguna autoridad hacendaria puede realizar algún acto o función dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso y asimismo los particulares sólo deben cumplir con las obligaciones que expresamente les impongan las leyes aplicables. Así, con la existencia de ésta garantía de seguridad jurídica, tenemos que constituye la mejor barrera que puede oponerse a la actitud arbitraria de quienes, detentando el poder público, pretenden utilizar el derecho que tiene el Estado de exigir aportaciones económicas de sus gobernados, como pretexto para hacerlos víctimas de toda clase de abusos y arbitrariedades.

La necesidad de que la carga tributaria de los gobernados se encuentre establecida en una ley, no quiere decir que tan sólo el acto creador del impuesto deba emanar del poder que, conforme a la Constitución del Estado, se encuentre a cargo de la función legislativa, sino que también deben contenerse de manera expresa en la

³ Tribunal Fiscal de la Federación. 35 Años Obra Conmemorativa, Tomo III, Apartado "Principios Constitucionales y Contribuciones", pág. 413.

ley los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, de forma tal que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, es decir, el sujeto pasivo de la relación tributaria debe, en todo momento, conocer la forma adecuada de contribuir para los gastos públicos del Estado y esto no es sino consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, de acuerdo al artículo 14 Constitucional, por lo que la arbitrariedad en la imposición de las cargas tributarias y los impuestos que no tengan apoyo legal, deben considerarse proscritos en el sistema constitucional mexicano. *

C) Artículos 14 y 16 Constitucionales.

El artículo 14 Constitucional es de gran importancia dentro de nuestro régimen jurídico y particularmente dentro del ámbito fiscal, ya que a través de las garantías de seguridad jurídica que contiene, el gobernado encuentra una amplia protección a los distintos bienes que integran su esfera jurídica. Este precepto legal está compuesto de diversas garantías individuales, como son la de irretroactividad de la ley, la de audiencia, pero sobre todo la de legalidad, consagrada en los párrafos tercero y cuarto, que es la que más nos interesa en el presente estudio, la cual analizaremos a grandes rasgos y sólo como un refuerzo al artículo 16 del mismo ordenamiento, ya que éste es el que verdaderamente nos sirve de fundamento para lograr cumplir con el objetivo que nos trazamos al inicio de este trabajo.

* Cfr. Arrijo Vizcaino, Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, Décima Primera Edición, México, 1996, pág. 260.

Ahora bien, por lo que toca al tercer párrafo del artículo en estudio, este dispone que: "En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no este decretada **por una ley exactamente** aplicable al delito de que se trata".

Como puede observarse, el campo de aplicación de ésta manifestación de la garantía de legalidad es fundamentalmente en el Derecho Procesal Penal, pero sin embargo tiene relación con el Derecho Fiscal e implica el tradicional principio de legalidad que se enuncia "nulla poena, nullum delictum sine lege", que significa que si no hay pena aplicable a la falta o delito que se presente, no procederá aquella, ya que de lo contrario se violaría esta garantía.

Este principio establece la legalidad sobre dos elementos que son los delitos y las penas, por lo tanto, en virtud de él un hecho cualquiera, que no éste señalado por la ley en su sentido material como delito, no será delictuoso, es decir, susceptible de engendrar una penalidad para el que lo comete; dicho de otro modo, para que un hecho constituya un delito, es necesario que exista una disposición legal que establezca una pena para su autor, por lo que, cuando no exista dicha disposición, el hecho, que puede ser un acto u omisión, no tiene carácter delictivo. En este sentido, se violará el precepto en comento cuando se pretenda aplicar una sanción penal a un hecho que no esté legalmente considerado como delito, de acuerdo con el artículo 7° del ordenamiento penal sustantivo o de los Códigos Penales de los Estados. Pero además, este principio de legalidad no sólo ostenta el aspecto en cuanto a la concepción delictiva de un hecho, sino que se refiere también a las penas, como lo dejamos establecido anteriormente. De acuerdo con el principio en estudio y bajo este segundo aspecto, está prohibida la aplicación de una sanción penal si no existe alguna disposición legal que expresamente la imponga por la comisión de un hecho

determinado. En otros términos, para todo delito la ley debe señalar la penalidad correspondiente, por lo tanto, se infringirá este precepto cuando se aplique a una persona una pena que no se atribuya por la ley directa y expresamente a un delito determinado. Por ejemplo, puede suceder que un hecho éste tipificado por una disposición legal como delito, no obstante, si dicha disposición no consigna la pena que ha de imponerse a su autor, la autoridad correspondiente no puede aplicar ninguna sanción penal.

Esté debe ser el sentido en que se debe tomar la expresión "exactamente" empleada en el multicitado artículo 14 tercer párrafo de la Ley Fundamental, o sea, como indicativo de la expresa correspondencia fijada por una disposición legal entre un hecho delictivo y una determinada penalidad.

En cuanto al cuarto párrafo de este artículo, este nos señala que "En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser **conforme a la letra, o a la interpretación jurídica de la ley**, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho".

Como se observa, esta garantía está enfocada al campo del Derecho Civil, pero también es aplicable dentro del Derecho Tributario, pues en materia fiscal las resoluciones que se emitan deben ser con base en la ley exactamente aplicable al caso y de no presentarse tal supuesto, podrá recurrirse a los Principios Generales del Derecho, de acuerdo con este cuarto párrafo del artículo en estudio.

La garantía de legalidad aquí consagrada, cuyo acto de autoridad condicionado estriba en cualquier resolución jurisdiccional dictada en un procedimiento judicial civil, administrativo o del trabajo, establece como exigencia

que debe cumplir la autoridad que la emita. la consistente en que tal resolución se ajuste a la letra de la ley aplicable al caso concreto o se base en la interpretación jurídica de la misma.

Así tenemos que, si el texto de la ley es equivoco o nos conduce a conclusiones contradictorias o confusas, su letra no debe ser la fuente de las decisiones jurisdiccionales, sino que éstas deben fundarse en su interpretación jurídica, de acuerdo con la garantía que estudiamos. La Hermeneútica Jurídica, o sea, el arte de interpretar una ley, se puede definir como el determinar con precisión lo que la ley ordena o, simplemente, investigar el sentido y el valor de la norma que contiene. Dicho en otras palabras, la interpretación de una ley estriba en la labor que realiza el juzgador al investigar el sentido que el legislador le dio a la norma en el momento de dictarla, lo que lleva a cabo para así estar en mejores condiciones de adecuarla al caso concreto que se presente.

Esta exigencia que se implica en la garantía de legalidad en estudio, supone necesariamente la existencia de una ley que resuelva la solución del conflicto jurídico planteado en el procedimiento al cual recae la solución condicionada, sin embargo, en ocasiones la solución de las controversias de derecho no pueden lograrse mediante la invocación de ninguna norma jurídica que prevea el caso concreto en torno del cual surge el conflicto; esta situación ha dado lugar a un problema conocido como "lagunas de la ley", para lo cual nuestra Carta Magna previendo el surgimiento de dicho problema, otorga la facultad a la autoridad decisoria de un conflicto jurídico para acudir a los **Principios Generales del Derecho**, a efecto de resolver la cuestión planteada, cuando no exista ley aplicable al caso individual de que se trate. Entendemos a los Principios Generales del Derecho como "el conjunto de verdades jurídicas notorias, indiscutibles, de carácter general

y que sirven de base para que el juez pueda dar la solución a un caso concreto, cuando no haya disposición legal aplicable”.

Concretamente en materia fiscal tenemos que, se ha adoptado el método de interpretación estricta o literal, de acuerdo con el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, el cual establece que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares, es decir, aquellas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Por otra parte, el artículo 16 Constitucional es uno de los preceptos que imparten mayor protección a cualquier gobernado, sobre todo a través de la garantía de legalidad que consagra, la cual dada su extensión y efectividad jurídicas, pone al gobernado a salvo de todo acto que afecte su esfera de derecho, bien porque sea arbitrario, es decir, que no éste basado en norma legal alguna, o porque resulte contrario a algún precepto legal, independientemente de la jerarquía o naturaleza a que éste pertenezca. Es por esto que, sin temor a equivocarnos, podemos afirmar que el alcance ampliamente protector del artículo en comento, difícilmente se encuentra en otro sistema o régimen jurídico extranjero, por lo que podemos asegurar que en ningún otro país el gobernado encuentra su esfera jurídica tan preservada como en México, en los términos de las disposiciones implicadas en éste precepto.

⁵ Burgoa, Ignacio, Las Garantías Individuales, Editorial Porrúa, Séptima Edición, México, 1995, págs. 582, 583.

Ahora bien, la garantía de legalidad implicada en este artículo, la encontramos en el primer párrafo, el cual condiciona todo acto de molestia y, en general, todo acto de autoridad a estar fundado y motivado en los siguientes términos: “Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que **funde y motive la causa legal del procedimiento**”.

Como vemos, esta primera parte del artículo 16 Constitucional contiene diversas garantías de seguridad jurídica, como son las siguientes:

1) La primer garantía que encontramos consiste en que todo acto de molestia debe emanar de **autoridad competente**, entendiéndose por competencia el conjunto de atribuciones o facultades con que la Constitución, las leyes, reglamentos u otras disposiciones legales invisten a una autoridad o funcionario, a fin de ejercer su cargo o función pública para los que fueron designados o elegidos. De esto se desprende que si una autoridad es incompetente para emitir una resolución o tramitar un procedimiento, viola en perjuicio del gobernado esta garantía de seguridad jurídica y como consecuencia puede impugnarlos a través de los medios de defensa legalmente establecidos, ya sea recurso administrativo, juicio de nulidad o amparo, según lo requiera el caso concreto.

2) La segunda garantía contenida es la denominada garantía de legalidad, que se encuentra en la expresión “**fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento**”, entendiéndose por fundar y motivar que cualquier autoridad al expedir una resolución o establecer un procedimiento en contra de un particular, debe justificar su actuación y razonar su proceder. Lo anterior se traduce en que la autoridad al emitir una resolución que lesione o vaya en perjuicio de un gobernado,

debe mencionar con precisión los fundamentos legales aplicables al caso concreto y además deben precisarse las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tomado en cuenta para emitir el acto de molestia, siendo indispensable también que exista adecuación entre estos dos requisitos, es decir, que se concreten los motivos invocados y las normas aplicables. Ahora bien, por causa legal del procedimiento se debe entender el acto o la serie de actos que provocan la molestia en la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones de un particular, realizados por la autoridad competente y que deben tener no sólo una causa o elemento determinante, sino que además éste sea legal, es decir, **fundado** en una ley en su aspecto material, esto es, en una disposición normativa, general e impersonal, creadora y reguladora de situaciones abstractas.

3). La tercer garantía que encontramos en la primera parte del artículo 16 Constitucional, equivale a la forma del acto autoritario de molestia el cual debe provenir siempre de un mandamiento escrito, lo que significa que todo funcionario debe obrar siempre con base en una orden escrita girada por autoridad competente. Ahora bien, no basta que el mandamiento escrito se emita y se muestre al interesado sino que además, es necesario que se le entregue un ejemplar al particular perjudicado, con la finalidad de que éste conozca con certeza en contenido del acto de molestia y, como consecuencia, la causa legal del procedimiento para que en caso de considerarlo conveniente, combatirlo a través del medio de defensa procedente.

Después de haber analizado de manera muy concreta las diversas garantías implicadas en el primer párrafo del artículo 16 Constitucional, encontramos que la que más interesa a nuestro estudio es la garantía de legalidad, la cual encontramos contenida en la expresión fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento, que como ya indicamos, se refiere a la fundamentación legal y a las

causas o circunstancias especiales que tuvo en cuenta la autoridad al emitir una resolución dirigida a un gobernado. Es por esto que en el siguiente capítulo veremos con más detalle lo que significa **fundamentación** y **motivación** de un acto de autoridad.

Por último, también es importante dejar en claro la diferencia que existe entre "acto de privación" y "acto de molestia" a que se refieren los artículos 14 y 16 Constitucionales, respectivamente. Molestia implica toda clase de perturbación o afectación, por lo tanto, el **acto de molestia** es el acto de autoridad que causa cualquier agravio en la esfera del gobernado, afectándolo en alguno de sus derechos subjetivos o intereses jurídicos; así, la molestia equivale al agravio y éste admite grados de perturbación o afectación en detrimento del sujeto contra quién se dirija. Entonces, el concepto de molestia en su sentido restringido engloba a cualquier afectación que no entrañe privación alguna del bien o del derecho del gobernado. En cambio, la privación entraña la molestia más grave que puede inferir un acto de autoridad y se traduce en una merma o menoscabo de la esfera jurídica del gobernado, despojo o desposesión de sus bienes o derechos, así como en la impedición para ejercer tales derechos. Pero no basta que un acto de autoridad produzca tales consecuencias en el ámbito jurídico de una persona para que éste se considere **acto de privación**, de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional, pues para ello se requiere que la merma o menoscabo mencionados y la impedición para ejercer un derecho sean, además, el fin último, definitivo y natural de dicho acto, y no medios o conductos para que a través del propio acto de autoridad o de cualquier otro, se obtengan fines distintos.

En conclusión, si la privación de un bien o derecho bajo las condiciones ya mencionadas es la finalidad última perseguida por un acto de autoridad, éste asumirá

el carácter de privativo; por el contrario, si cualquier acto autoritario no tiende a dicho objetivo, sino que la privación que origina es sólo un medio para lograr otros propósitos, no será acto privativo sino de molestia, pero en todo caso, debe estar apoyado en la ley.

CAPITULO III FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.

A) Concepto de fundamentación.

La fundamentación legal de la causa del procedimiento autoritario, según el espíritu del legislador de 1857 y que permanece actualmente en nuestra Ley Fundamental, que cause al particular una molestia en los bienes jurídicos a que se refiere el artículo 16 Constitucional, debe encontrar su cimiento en una disposición normativa general, es decir, debe existir una ley que autorice y crea procedente realizar el acto de autoridad. Lo anterior, no es sino una consecuencia directa del **principio de legalidad** que, como ya expusimos, consiste esencialmente en que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite.

La exigencia de fundar legalmente todo acto de molestia impone a las autoridades diversas obligaciones, que consisten fundamentalmente en los siguientes requisitos:

- 1.- En que el órgano del Estado del que provenga el acto, esté investido con facultades expresamente consignadas en una ley o reglamento para emitirlo;
- 2.- En que el propio acto se prevea en dicha ley o reglamento;
- 3.- En que su sentido y alcance se ajusten a las disposiciones normativas que lo rijan;

4.- En que dicho acto se contenga o derive de un mandamiento escrito, en donde se expresen los preceptos específicos que lo apoyen. ⁶

Existen diversas ejecutorias dictadas por la Segunda Sala de la Suprema Corte, citadas por el maestro Burgoa, en donde ha reafirmado las anteriores condiciones y que entre otras, está la siguiente:

“El requisito de fundamentación que exige el artículo 16 Constitucional, no se satisface con la citación de la ley de la materia, en que se haya apoyado la autoridad responsable, sino que es indispensable, para que el acto pueda reputarse fundado, que precise, en concreto, el precepto legal en que pretenda sustentarse”. ⁷

B) Concepto de motivación.

La motivación de la causa legal del procedimiento implica que, existiendo una ley, el caso concreto respecto del que se pretenda cometer el acto de molestia, sea aquel a que alude el artículo 16 Constitucional, el cual indica que las circunstancias y modalidades del caso particular encuadren dentro del marco general correspondiente establecido por la ley.

Así tenemos que, cuando la ley le atribuye determinada facultad a una autoridad para emitir un acto de molestia al gobernado, la misma marca ciertos límites en cuanto a la extensión del supuesto comprendido en la norma jurídica. Entonces, si tal supuesto no corresponde al caso concreto, el acto de autoridad

⁶ Ibidem. pag. 602.

⁷ Ibidem. pág. 603.

violaría el requisito de la motivación legal, por más que estuviera previsto en la ley, es decir, legalmente fundado.

En este sentido, la legal motivación implica la necesaria adecuación que debe hacer la autoridad entre el precepto que funda el acto de molestia y el caso específico en que dicho acto va a surtir sus efectos, consecuentemente, sin dicha adecuación se violaría este principio que, junto con el de fundamentación legal, integran la garantía de legalidad prevista en el primer párrafo del mencionado artículo 16 Constitucional.

Ahora bien, para adecuar una norma jurídica legal o reglamentaria al caso concreto donde vaya a operar el acto de molestia, la autoridad respectiva debe aducir los motivos que deben manifestarse en los hechos, circunstancias y modalidades objetivas de dicho caso para que éste encuadre dentro de los supuestos abstractos previstos normativamente. La mención de esos motivos debe formularse precisamente en el mandamiento escrito, con el objeto que el afectado por el acto de molestia pueda conocerlos y estar en condiciones de producir su defensa. Al respecto, la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación ha manifestado lo siguiente:

"MOTIVACION. SU CONCEPTO SEGUN EL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL.- Consiste en el razonamiento contenido en el texto del mismo acto autoritario de molestia, según el cual quien lo emitió considerará que el caso concreto se ajusta exactamente a las prevenciones de determinados preceptos legales; es decir, motivar un acto es externar las consideraciones relativas a las

circunstancias de hecho que encuentra la autoridad para establecer la adecuación del caso concreto a la hipótesis legal".⁸

De lo anterior podemos afirmar que, efectivamente, todo acto de autoridad debe estar debidamente fundado y motivado, es decir, que en el mismo se señalen los preceptos legales específicamente aplicables al caso y se expresen las circunstancias de hecho que tuvo en cuenta la autoridad y que al encuadrar en los supuestos normativos de los preceptos invocados, dan como resultado la adecuación entre las circunstancias del caso concreto y la fundamentación legal, satisfaciendo de esta manera el requisito de la debida fundamentación y motivación; en consecuencia, si una resolución administrativa no está fundada y motivada por no señalarse en ella los preceptos y supuestos que encuadran en la norma especial aplicable, podemos señalar que dicha resolución no está ajustada a derecho y, por lo tanto, procede declarar su nulidad.

Hasta aquí nos podemos dar cuenta que, tanto la fundamentación como la motivación legales de un acto de molestia, deben necesariamente concurrir en el caso concreto para que dicho acto no constituya una violación a la garantía de legalidad contenida en el mencionado artículo 16 Constitucional.

En efecto, motivación y fundamentación deben ir vinculadas entre sí, ya que no puede concebirse una sin la otra para darle validez a un acto de autoridad, pues el legislador así lo plasmó en nuestra Ley Suprema al establecer en el citado artículo que la autoridad ..."funde y motive la causa legal del procedimiento", entonces esto quiere decir que no puede ser una cosa o la otra, sino que deben coexistir ambas

⁸ Revisión núm. 959/80, visible en la R.T.F.F. de abril de 1985, p. 804.

condiciones a la vez. Es por esto que, cuando un acto de cualquier autoridad no se apoye en una disposición legal - falta de fundamentación- o bien, en caso de existir está, no se dé la adecuación de la hipótesis normativa al caso concreto -falta de motivación-, se contravendrá lo establecido en el artículo en cita.

Así tenemos que en ocasiones, la resolución de la autoridad está fundada pero no motivada o viceversa. No es muy frecuente estar en presencia de actos en los que la autoridad expone las razones o circunstancias que la llevan a la determinación de rechazar lo que se le solicita, pero omitiendo expresar el precepto o preceptos que apoyan esos razonamientos. Lo que sí es más frecuente es que, si bien se citan los preceptos legales que se consideran aplicables al caso, se omite razonarlo, es decir, hacer la adecuación de dichos preceptos al caso concreto.

C) Falta de fundamentación y motivación.

Como hemos visto, la fundamentación y motivación son indispensables para que un acto de molestia sea válido y no transgreda la esfera jurídica de los gobernados. Pero estos requisitos no siempre los encontramos en los actos que emiten las autoridades, ya sea que falte uno u otro, de todos modos dicho acto es ilegal. De esta manera podemos decir que la falta de fundamentación y motivación en un acto de autoridad consiste esencialmente en no señalar los preceptos jurídicos aplicables al caso en concreto y en la omisión de los razonamientos con base en los cuales la autoridad consideró que el acto de que se trata se ajustó exactamente a las prevenciones de los preceptos legales invocados, además de no existir adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables al caso concreto, contraviniendo con ello el principio de legalidad establecido en el artículo 16 Constitucional, que obliga a la autoridad a fundar y motivar todo acto de molestia dirigido al gobernado.

Así, encontramos casos en los que la autoridad administrativa no motiva sus resoluciones, es decir, no expresa los motivos o circunstancias especiales que la llevaron a concluir que el caso particular encuadra en el supuesto legal correspondiente; pero también se dan casos, aunque no con frecuencia, en que éstas resoluciones carecen de fundamentación legal, esto es, no contienen los artículos de la ley en que la autoridad basa su actuación. por lo tanto, todo esto lleva a dejar al particular en completo estado de indefensión al no poder preparar adecuadamente su defensa, pues no cuenta con los elementos necesarios para atacar lo vertido por la autoridad. Esta exigencia para las autoridades de fundar y motivar sus resoluciones, permite sujetar su actuación a un régimen de derecho.

En efecto, para que un acto de molestia pueda refutarse como legalmente fundado y motivado, la autoridad tiene que señalar en su resolución las normas legales violadas por la conducta del infractor, así como indicar con exactitud las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tomado en consideración para la emisión del acto, siendo necesario además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas, y si no es así, dicho acto es violatorio de la garantía de legalidad y va en perjuicio de los intereses del particular, afectando su esfera jurídica.

Por otra parte, no debemos olvidar que el propósito fundamental de satisfacer estos requisitos, es el de tutelar los derechos de los particulares, obligando a la autoridad a respetar la ley e impidiendo, como ya se mencionó, **que los particulares queden en estado de indefensión**, por lo tanto esta garantía no debe verse como un simple formulismo que dificulte el desempeño de las autoridades en el cumplimiento de sus funciones, pues de ser así, se estaría desatendiendo la más elemental

obligación de la autoridad, que es la de impartir justicia. Por lo tanto, en razón a lo señalado anteriormente, fundamentación y motivación son dos requisitos que deben ser satisfechos, por lo que no basta que la resolución se encuentre debidamente fundada o motivada para cumplir con la citada garantía, ya que ambos requisitos deben ir estrechamente vinculados, pues de no ser así es correcto señalar, en términos generales, que dicha resolución no está ajustada a derecho y por lo tanto procede declarar su nulidad.

Lo anterior es así, ya que lo contrario nos conduciría a considerar válido un acto de autoridad, aun y cuando carezca de alguno de esos elementos, por el hecho de cumplirse con sólo uno de ellos, lo que va en contra de lo señalado por el artículo 16 de nuestra Carta Magna, en el que claramente se indica que deben reunirse tanto la fundamentación como la motivación y no sólo uno de estos requisitos.

Por otro lado, en lo que se refiere a la fundamentación legal, tenemos que la garantía de legalidad exige a las autoridades no simplemente que citen los preceptos de la ley aplicable, sino que también precisen con claridad y detalle la fracción o fracciones en que apoyan sus determinaciones, pues lo contrario implicaría dejar al gobernado en notorio estado de indefensión, pues se le obligaría, a fin de preparar su defensa, a combatir globalmente los preceptos en que funda la autoridad el acto de molestia, analizando cada una de sus fracciones, debilitando con ello su capacidad de defensa, por lo que si en una resolución administrativa sólo se señala como fundamento legal de la misma un artículo, pero sin indicar la fracción que le es aplicable, cuando dicho artículo tenga distintos supuestos, podemos afirmar que esa resolución carece de fundamentación legal.

En este sentido, podemos concluir que la falta o ausencia de fundamentación y motivación se da cuando en un acto de molestia no se contienen los datos mínimos necesarios que permitan al particular conocer las razones y los fundamentos legales en que se apoya la autoridad para emitirlo, y que le den oportunidad en un momento dado de formular una defensa adecuada, evitando que quede en estado de indefensión, pues éste es el fin primordial del cumplimiento de la garantía de legalidad exigida por el artículo 16 Constitucional, además de que implica una obligación para las autoridades, de cualquier categoría éstas sean, de actuar siempre con apego a las leyes y a la propia Constitución, de manera que sus actos no parezcan emitidos arbitrariamente.

Ahora bien, como ya apuntamos, es el primer párrafo del artículo 16 Constitucional el que impone la obligación a las autoridades, de cualquier categoría que éstas sean, de fundar y motivar sus resoluciones, pero concretamente en materia fiscal, estos dos elementos los encontramos regulados en un ordenamiento derivado de la propia Constitución, que es el Código Fiscal de la Federación, el cual nos indica en sus disposiciones los requisitos que debe cumplir la autoridad fiscal al dar a conocer al particular cualquier acto administrativo, así en su artículo 38 fracción III nos señala que dicho acto administrativo debe estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate, de lo que se desprende que si la autoridad omite cumplir con estos requisitos que son indispensables para la validez de sus actos o determinaciones, y al dejar al particular en notorio estado de indefensión, éste podría pedir que se anulara ese acto dada su ilegalidad, pues el artículo 238 fracción II del mencionado Código, establece como una causa de ilegalidad de una resolución administrativa "la omisión o incumplimiento 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 y motivación", lo que hace que una resolución emitida en tales condiciones no permita al particular contar con los elementos necesarios para defenderse adecuadamente, lo que hace resaltar la importancia de tales requisitos.

Es igualmente importante mencionar dos de las reformas hechas al Código Fiscal de la Federación para 1996, expresamente consignadas en el último párrafo del citado artículo 238, así como en el 237 segundo párrafo; en el primer precepto señalado se le da la facultad al Tribunal Fiscal de la Federación para poder hacer valer de oficio, por ser de orden público, la ausencia total de fundamentación y motivación de la resolución impugnada, de esta forma el Tribunal podrá anular la resolución con vicios evidentes de ilegalidad, siempre que el particular presente la demanda aun cuando no haga valer estos conceptos de impugnación. En este sentido, la reforma resulta ser una importante adición al artículo 238, ya que con esto se otorga una mayor seguridad jurídica al gobernado contra resoluciones emitidas por la autoridad administrativa que contengan violaciones a las disposiciones antes mencionadas y, aunque el gobernado no las haga valer en la demanda, ya sea por falta de asesoramiento legal o por concentrar su defensa en otros conceptos de nulidad, se abre la posibilidad de que el Tribunal, detectando la ausencia total de fundamentación y motivación de la resolución impugnada, declare de oficio la nulidad de tal resolución.

En cuanto al segundo párrafo del artículo 237, la reforma nos señala que cuando el particular al interponer Juicio de Nulidad en contra de una resolución haga valer diversas causales de ilegalidad, la sentencia o resolución de la Sala deberá examinar, primero las que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llana, y en el caso de que la sentencia declare la nulidad de una resolución por la omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, como lo es la falta de fundamentación y

motivación legales, o por vicios de procedimiento, está deberá señalar en que forma afectaron las defensas del particular y trascendieron al sentido de la resolución impugnada.

Cabe precisar aquí en qué forma la ausencia de fundamentación y motivación afecta las defensas del particular y trasciende al sentido de la resolución impugnada: en efecto la omisión de estos requisitos en una resolución administrativa no permite al particular saber cuáles son los fundamentos legales en que la autoridad se apoyó para emitirla, ni tampoco los motivos o causas que tomó en cuenta para concluir que su conducta encuadró en las disposiciones que invoca, afectando con esto su defensa y dejándolo en notorio estado de indefensión, y como consecuencia de esto es claro que cambia por completo el sentido de la resolución en perjuicio del gobernado, pues posiblemente éste no realizó la conducta que se le imputa, pero como la autoridad no es clara en señalarle que preceptos violó y en qué circunstancias, sino que únicamente se concreta a decir que cometió una infracción, es evidente que con esto se desvía totalmente el resultado de la citada resolución y esto es suficiente para declarar su nulidad.

Como podemos ver, estos dos requisitos son fundamentales para todo acto de autoridad, pero su importancia es tal que la omisión total de fundamentación o motivación, además de invalidar el acto, también constituye una excepción al **principio de definitividad** en amparo, según el cual el juicio de garantías no puede promoverse si previamente no se han agotado los juicios, recursos o medios de defensa que la ley que rige el acto establecen, y que tengan como fin modificar o nulificar el acto.

Esta excepción al principio de definitividad deriva lógicamente de la obligación que tienen todas las autoridades del país de fundar y motivar legalmente sus actos en estricto apego a la garantía de legalidad consagrada en el multicitado artículo 16 de la Constitución; por lo tanto, el incumplimiento a ese imperativo constitucional, como en muchas ocasiones lo ha sostenido la Suprema Corte, coloca al gobernado en un estado de indefensión, en el sentido de no saber en qué ley se funda la autoridad para afectarlo ni qué recurso o medio de defensa legal pueda hacer valer contra el acto de afectación correspondiente, por lo que la preservación respectiva sólo puede lograrla mediante el amparo.

Hay que tomar en cuenta que se quiere lograr que el amparo sea la instancia final que permita la anulación de actos de autoridad violatorios de garantías individuales, por lo cual si el resultado que pretende el agraviado puede obtenerlo mediante el uso de instrumentos ordinarios, se impide la utilización innecesaria del juicio constitucional. Es por esto que se pretende que el acto reclamado sea definitivo, en el sentido de que mediante el sistema ordinario ya no se pueda anularlo, para el efecto de que los jueces de amparo examinen las inconstitucionalidades planteadas como último recurso. Ahora bien, de esto se desprende que la sanción que corresponde al incumplimiento del principio de definitividad, consistirá en el sobreseimiento del juicio intentado, toda vez que se estaría ante una causal de improcedencia de la acción de amparo, según el artículo 74 fracción III de la Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 Constitucionales, que son los que nos dan las bases de este medio de control constitucional de los actos de autoridad y permiten la creación de esta ley secundaria que regula el juicio de garantías.

Consecuentemente, encontramos que las excepciones al principio de definitividad en amparo se deben a diferentes causas, algunas contenidas en el texto mismo de la Constitución o de la Ley de Amparo, y otras con base en criterios jurisprudenciales. En este caso tenemos que, el artículo 73 fracción XV en su primer párrafo nos menciona una causal de improcedencia en el juicio de amparo al establecer que "El juicio de amparo es improcedente: XV. Contra actos de autoridades distintas de los tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, que deban ser revisados de oficio, conforme a las leyes que los rijan, o proceda contra ellos un recurso, juicio o medio de defensa legal por virtud del cual puedan ser modificados, revocados o nulificados, siempre que conforme a las mismas leyes se suspendan los efectos de dichos actos mediante la interposición del recurso o medio de defensa legal que haga valer el agraviado, sin exigir mayores requisitos que los que la presente ley consigna para conceder la suspensión definitiva, independientemente de que el acto en sí mismo considerado sea o no susceptible de ser suspendido de acuerdo con esta ley".

Sin embargo, el segundo párrafo del mismo artículo nos señala claramente la excepción a la causal de improcedencia ahí contenida, al establecer que: "No existe obligación de agotar tales recursos o medios de defensa, si el acto reclamado carece de **fundamentación**". Por lo tanto, apegándonos a la ley y al principio de legalidad tenemos que, en el caso de que una resolución dirigida a un gobernado carezca de fundamentación, éste no está obligado a agotar los recursos o medios de defensa que la ley que rija el acto establecen, teniendo la posibilidad de interponer de forma directa el juicio de amparo. Además de lo anterior, encontramos que mediante criterio jurisprudencial atribuido al Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, se considera que no hay obligación de agotar recursos administrativos cuando se alega la violación directa de un precepto

constitucional, como sería el caso de la ausencia de fundamentación y motivación, ya que va en contra de lo establecido por el artículo 16 de la Constitución. En efecto, dicho criterio sostiene que si la impugnación substancialmente hecha en la demanda de amparo se funda en la violación directa a preceptos constitucionales que consagran garantías individuales, como lo es la garantía de legalidad que contiene los requisitos de legal fundamentación y motivación, y como el juicio de amparo está destinado precisamente a la defensa de estas garantías, puede decirse que la parte afectada no tiene la obligación de agotar recursos administrativos destinados a proteger, en todo caso, la legalidad de los actos de la Administración o sea, la exacta aplicación de las leyes secundarias, luego entonces es por este motivo que no resulta aplicable la causal de improcedencia prevista en la fracción XV primer párrafo del artículo 73 de la Ley de Amparo, misma que ya mencionamos. ⁹

Una vez que hemos dejado establecido en que consiste el principio de definitividad en amparo y su excepción tratándose de violaciones directas a garantías individuales, es importante señalar el efecto que se le da a la sentencia una vez otorgado el amparo, y que en el caso de ausencia de fundamentación y motivación el criterio que han sostenido los Tribunales Colegiados de Circuito en diversos amparos es que cuando en el juicio de garantías se alegan violaciones directas al artículo 16 Constitucional aduciendo simplemente que en el acto que se impugna se omitió citar los preceptos legales en que pudiera apoyarse, o señalando que en ese acto se abstuvo de precisar concretamente las circunstancias que podrían constituir la motivación del mismo, el amparo no puede concederse sino para el efecto de que se deje insubsistente el acto reclamado, y así la autoridad estará en condiciones de emitir una nueva resolución, pues si bien no puede impedirle que reitere el acto

⁹ Castro Juventino, Garantías y Amparo, Editorial Porrúa, Séptima Edición, México, 1991, pág. 331.

con tal que lo funde y motive, tampoco puede obligársele a que lo haga, pues si la propia autoridad encuentra que el acto reclamado no podría apoyarse en motivos y fundamentos legales válidos, estará en aptitud de no insistir en el mismo. En consecuencia, la concesión de un amparo contra un acto no fundado ni motivado, únicamente constriñe a la responsable a dejarlo insubsistente, más no a reiterarlo purgando esos vicios formales, aunque está en todo su derecho de hacerlo.

Ahora bien, como ya apuntamos, es el primer párrafo del artículo 16 Constitucional el que impone la obligación a las autoridades, de cualquier categoría que éstas sean, de fundar y motivar sus resoluciones, pero concretamente en materia fiscal estos dos elementos los encontramos regulados en un ordenamiento derivado de la propia Constitución, que es el Código Fiscal de la Federación, el cual nos indica en sus disposiciones los requisitos que debe cumplir la autoridad fiscal al dar a conocer al particular cualquier acto administrativo, así en su artículo 38 fracción III nos señala que dicho acto administrativo debe estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate, de lo que se desprende que si la autoridad omite cumplir con estos requisitos que son indispensables para la validez de sus actos o determinaciones, y al dejar al particular en notorio estado de indefensión, éste podría pedir que se anulará ese acto dada su ilegalidad, pues el artículo 238 fracción II del mencionado Código establece como una causa de ilegalidad de una resolución administrativa “la omisión o incumplimiento 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 y motivación”, lo que hace que una resolución emitida en tales condiciones no permita al particular contar con los elementos necesarios para defenderse adecuadamente, lo que hace resaltar la importancia de tales requisitos.

Es igualmente importante mencionar dos de las reformas hechas al Código Fiscal de la Federación para 1996, expresamente consignadas en el último párrafo del citado artículo 238 así como en el 237 segundo párrafo; en el primer precepto señalado se le da la facultad al Tribunal Fiscal de la Federación para poder hacer valer de oficio, por ser de orden público, la ausencia total de fundamentación y motivación de la resolución impugnada, de esta forma el Tribunal podrá anular la resolución con vicios evidentes de ilegalidad, siempre que el particular presente la demanda aun cuando no haga valer estos conceptos de impugnación. En este sentido, como ya lo mencionamos anteriormente, la reforma resulta ser una importante adición al artículo 238, ya que con esto se otorga una mayor seguridad jurídica al gobernado contra resoluciones emitidas por la autoridad administrativa que contengan violaciones a las disposiciones antes mencionadas y aunque el gobernado no las haga valer en la demanda, ya sea por falta de asesoramiento legal o por concentrar su defensa en otros conceptos de nulidad, se abre la posibilidad de que el Tribunal, detectando la ausencia total de fundamentación y motivación de la resolución impugnada, declare de oficio la nulidad de tal resolución.

En cuanto al segundo párrafo del artículo 237, la reforma nos señala que cuando el particular al interponer Juicio de Nulidad en contra de una resolución haga valer diversas causales de ilegalidad, la sentencia o resolución de la Sala deberá examinar, primero las que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llana, y en el caso de que la sentencia declare la nulidad de una resolución por la omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, como lo es la falta de fundamentación y motivación legales, o por vicios de procedimiento, está deberá señalar en que forma afectaron las defensas del particular y trascendieron al sentido de la resolución impugnada.

Cabe precisar aquí en qué forma la ausencia de fundamentación y motivación afecta las defensas del particular y trasciende al sentido de la resolución impugnada; en efecto la omisión de estos requisitos en una resolución administrativa no permite al particular saber cuáles son los fundamentos legales en que la autoridad se apoyó para emitirla, ni tampoco los motivos o causas que tomó en cuenta para concluir que su conducta encuadró en las disposiciones que invoca, afectando con esto su defensa y dejándolo en notorio estado de no indefensión, y como consecuencia de esto es claro que cambia por completo el sentido de la resolución en perjuicio del gobernado, pues posiblemente éste no realizó la conducta que le imputa, pero como la autoridad no es clara en señalarle que preceptos violó y en qué circunstancias, sino que únicamente se concreta a decir que cometió una infracción, es evidente que con esto se desvía totalmente el resultado de la citada resolución y esto es suficiente para declarar su nulidad.

D) Indebida fundamentación y motivación.

Ahora bien, después de haber analizado lo que es la ausencia de fundamentación y motivación, es preciso señalar que en otros casos, aunque sí se cumple con estos requisitos, se hace de forma indebida o incorrecta y, por lo tanto, también se viola lo preceptuado en el artículo 16 de nuestra Carta Magna.

De esta forma, podemos decir que la indebida fundamentación y motivación consiste en que la autoridad, al emitir una resolución, no cita correctamente los preceptos legales aplicables al caso concreto y, por ende, los razonamientos lógico jurídicos que emplea para motivar el acto de molestia no encuadran en la conducta del particular, existiendo incongruencia entre los fundamentos legales y los motivos aducidos.

En este capítulo hemos dejado establecido ya lo que es la fundamentación y motivación legales; por otro lado, tenemos que éste requisito se satisface desde un punto de vista formal cuando en la resolución respectiva se expresan los preceptos legales aplicables y las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas conforme a las cuales encuadra el caso concreto en las hipótesis normativas; por lo tanto, es suficiente que el razonamiento sustancial quede claro para que se considere que la resolución está fundada y motivada, sin que pueda exigirse formalmente mayor amplitud o abundancia que la expresión de lo estrictamente necesario para que sustancialmente se comprenda el argumento expresado. Con base en lo anterior, podemos establecer que sólo la omisión total de motivación o fundamentación o la que sea tan imprecisa que no dé elementos al afectado para defender sus derechos o impugnar el razonamiento aducido por las autoridades, puede considerarse violatoria del multicitado artículo 16 Constitucional, pues se dejaría al afectado en completo estado de indefensión. El requisito material o de contenido se cumple cuando la fundamentación y motivación es correcta; por lo consiguiente, la violación al precepto en comento sólo existiría cuando esta motivación y fundamentación fuese incorrecta.

De lo anterior, se desprende que efectivamente para cumplir con la debida fundamentación y motivación de un acto de autoridad, concretamente de una resolución fiscal, se tiene que cumplir bajo dos aspectos, uno **formal** y otro **material**, así cuando la autoridad emite una resolución y la misma se encuentra fundada y motivada, con ello está respetando el requisito formal, pero si esa fundamentación y motivación son incorrectas, se está incumpliendo con el aspecto material o de contenido y, por lo tanto, también se viola lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional, pues se deja al gobernado en estado de indefensión, lo que se quiere evitar a través de la debida observancia de los requisitos en estudio y, que

precisamente constituyen su objetivo primordial. En este caso, el particular no puede alegar que la resolución carece de fundamentación y motivación, pues la autoridad si cumple con esta garantía, por lo menos en cuanto a la forma, lo que sucede aquí es que lo hace de una forma incorrecta desde el punto de vista material y el particular tiene que alegar precisamente esto y no violación formal de esta garantía, ya que ésta comprende ambos aspectos.

Ahora bien, el fundamento de esta violación material a la garantía de fundamentación y motivación y que constituye una causa de ilegalidad de una resolución administrativa, lo encontramos en el artículo 238 fracción IV del Código Fiscal de la Federación que nos establece que:

Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

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

En este sentido, tenemos que asumir primordialmente que en todo Estado de Derecho los actos de las autoridades se presumen legales, entenderlo de otra forma equivale a negar todo el régimen jurídico. En materia fiscal, lo anterior se desprende del artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece la presunción de legalidad de los actos y resoluciones de las autoridades fiscales, sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven la emisión de sus actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho. Como vemos, este precepto exige

que la Administración Pública debe sustentar su actividad frente a los particulares en la legalidad de sus actos, por lo tanto, la acción de los órganos estatales deriva del principio de legalidad, en cuyo cumplimiento las autoridades están impedidas de tomar decisiones individuales que no se encuentren ajustadas a la ley.

La expresión anterior tiene una gran amplitud, ya que abarca una serie de requisitos a los que han de condicionarse la emisión de las resoluciones o actos administrativos para que puedan ser considerados legales y a los que, por supuesto, no escapa la actuación de la administración tributaria en sus tarea de verificar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, liquidar y cobrar las contribuciones. Todo esto tiene sus origen, como ya lo hemos visto, en las disposiciones de la Constitución Política, que de esta suerte proscribire los actos arbitrarios de las autoridades, toda vez que delimita expresamente los términos formales y materiales a los que se debe ajustar su proceder, en su encomienda de aplicar y ejecutar las leyes.

Ahora bien, el significado de los preceptos constitucionales, directrices de la legalidad administrativa, conlleva la posibilidad de confrontar a las autoridades que no cumplen con ella y que, por consiguiente, violan el principio de legalidad, lo que da lugar a que los particulares afectados con dichas irregularidades, estén en posibilidades de ejercer vías de defensa e impugnaciones ante los órganos competentes para restablecer el orden legal vulnerado.

Por otra parte, el único camino para destruir la presunción de validez de las resoluciones administrativas consiste en demostrar su ilegalidad por quien la impute y resulte agraviado, en base a las distintas causas que en principio se consignan en nuestra Carta Magna y que por ser imperativos para las autoridades están recogidos

en la legislación ordinaria, que de esta manera reglamenta lo que la Constitución establece como garantía de legalidad en protección de los gobernados, y que cuando no se cumple totalmente o se cumple de forma parcial, la aplicación de la norma es ilegal e indirectamente violatoria de los presupuestos constitucionales.

CAPITULO IV CRITICA A LA FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LAS RESOLUCIONES EMITIDAS POR LA ADMINISTRACION LOCAL DE RECAUDACION DE NAUCALPAN.

A) Principales causas.

Toda vez que en los capítulos anteriores hemos dejado establecidos los requisitos que deben observar las autoridades al emitir un acto de molestia en contra de un gobernado, en función de lo establecido por el principio de legalidad contenido en el artículo 16 Constitucional, que entre otras garantías enuncia la de legal fundamentación y motivación, y en el caso de la materia fiscal relacionado con el numeral 38 del Código Fiscal de la Federación, ordenamiento secundario que regula dicha materia, ahora nos corresponde decir que no siempre la actividad de la Administración Pública se ajusta a los ordenamientos en que se funda o pretende apoyarse, no obstante el respeto que debe a la Constitución y a las leyes que de ella emanan, ya sea por la omisión de las formalidades que deben revestir los actos o resoluciones por ella dictados, por irregularidades en el procedimiento, por indebida interpretación o aplicación de la ley o por exceso en el cumplimiento de las atribuciones de la autoridad, quien principalmente debe tener facultades expresas para apoyar su actuación, y algunas otras causas como nos podremos dar cuenta a lo largo del presente capítulo.

Ahora bien, retomando un poco las principales ideas de los apartados que anteceden tenemos que, de acuerdo al multicitado artículo 16 de nuestra Carta Magna el cual contiene una importante manifestación de la garantía de legalidad, toda autoridad, incluyendo por supuesto a la fiscal, al emitir un acto de molestia en

contra de un gobernado debe necesariamente, entre otras cosas, fundar y motivar la causa legal del procedimiento de dicho acto, es decir, debe expresar con precisión el precepto legal aplicable al caso y mencionar las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario además que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables

Por lo tanto, las autoridades fiscales no están exentas de cumplir con este requisito ni con los demás establecidos en el artículo en cita, ya que provienen de nuestra Ley Fundamental, sin embargo también tienen que apoyarse en el ordenamiento secundario que rige a la materia tributaria, que en todo caso no debe ser contrario a lo preceptuado por aquella.

Así pues, en este caso concreto la autoridad cuyos actos se analizan es la Administración Local de Recaudación de Naucalpan, dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual tiene que basar su actuación en las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, además del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el cual establece su competencia y atribuciones, mismas que en breve mencionaremos

En este sentido tenemos que, de acuerdo al artículo 38 del citado Código Fiscal, los actos administrativos que se deban notificar a los particulares deberán tener entre otros requisitos, los señalados en la fracción III, es decir, **estar fundados y motivados y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate**, de esta forma la omisión o la imprecisión de estos requisitos hará que el acto sea ilegal y por tanto, proceda su anulación en los términos del numeral 238 del invocado Código, el cual nos señala las causas de ilegalidad de una resolución administrativa en sus cinco

fracciones, y de las cuales son aplicables a este caso las contenidas en los números II y IV, mismas que establecen:

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

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

En efecto, al darse uno de los supuestos contenidos en las fracciones anteriores, harán que la resolución dictada sea ilegal, y por lo tanto se nulifique y se deje sin efectos, ya sea en forma lisa y llana o para determinados efectos según proceda, situación que expondremos en el momento oportuno.

Antes de explicar las causas por las que en la práctica, la Administración Local de Recaudación de Naucalpan incurre en errores en cuanto a la fundamentación y motivación de las resoluciones que emite, es necesario precisar su competencia y algunas de sus atribuciones para un mejor entendimiento de su actividad dentro del ámbito tributario.

En este orden de ideas, empezaremos por decir que la competencia y facultades de la Administración Local de Recaudación de Naucalpan están comprendidas en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el cual fue recientemente publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 11 de septiembre de 1996, mismo que entró en vigor al día siguiente de su

publicación, es decir, el 12 del mismo mes y año, el cual abrogó al anterior Reglamento de fecha 22 de febrero de 1992, publicado en el Órgano Oficial citado el 24 de febrero del año citado en último término, el cual había sufrido ya algunas adiciones.

De esta forma tenemos que el vigente Reglamento nos indica en sus primeros artículos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como dependencia del Poder Ejecutivo Federal, tiene a su cargo el despacho de los asuntos que le encomiendan la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y otras leyes, así como los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República, y que para el despacho de los asuntos de su competencia, la citada Secretaría contará con distintos servidores públicos y unidades administrativas, dentro de las que encontramos a la Administración General de Recaudación, la cual comprende a la Administración Especial de Recaudación, así como también aparecen las Unidades Administrativas Regionales, dentro de las que se encuentran las Administraciones Regionales, las Administraciones Locales, las Aduanas y las Delegaciones Regionales de la Tesorería de la Federación.

Ahora bien, las facultades de la Administración General de Recaudación las encontramos reguladas en los artículos 53 y 54 del Reglamento en cuestión, las cuales no son propósito del presente estudio y por lo tanto no las enunciaremos. De esta forma, pasamos al capítulo referente a las Unidades Administrativas Regionales y la Desconcentración Administrativa, del cual nos interesa precisar las siguientes disposiciones:

La Secretaría para el mejor desempeño de sus facultades, contará con Unidades Administrativas Regionales, en el número, con la circunscripción territorial y en la sede que se fije en los acuerdos del Secretario.

Las materias y facultades de estas unidades se establecen en este Reglamento o se fijarán en los acuerdos de delegación de facultades del Secretario. Cada una de las Administraciones Generales de la Secretaría, contará con Administraciones a nivel regional, las cuales cuentan con facultades expresamente consignadas. Las Administraciones Generales de Recaudación contarán con Administraciones Locales que tendrán la circunscripción territorial, la sede y el nombre que al efecto se señale mediante acuerdo del Secretario. Las Administraciones Locales de Recaudación estarán a cargo de un Administrador, quién será asistido en el ejercicio de sus facultades por los servidores públicos que señale este Reglamento, así como por el personal que se requiera para satisfacer las necesidades del servicio.

De igual forma, el apartado A del artículo 95 del citado Reglamento, nos establece las facultades que corresponde ejercer a las Administraciones Locales de Recaudación, de las cuales nos son útiles en el presente estudio las que a continuación se indican:

-Recaudar el importe de las contribuciones, aprovechamientos, incluyendo las cuotas compensatorias, así como los productos federales.

-Recibir de los particulares las declaraciones, avisos, manifestaciones y demás documentación a que obliguen las disposiciones fiscales; así como orientar a los contribuyentes en su cumplimiento.

-Vigilar que los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de contribuciones, aprovechamientos y sus accesorios, cumplan con la obligación de presentar declaraciones.

-Exigir la presentación de declaraciones, avisos y documentos, cuando los obligados no lo hagan en los plazos respectivos; practicar el embargo precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente, e imponer la multa que corresponda, así como requerir la rectificación de errores u omisiones contenidos en las declaraciones, solicitudes, avisos y documentos.

-Notificar cuando corresponda, las resoluciones que determinen créditos fiscales, citatorios, requerimientos, solicitud de informes y otros actos administrativos.

-Llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados

-Verificar aritméticamente el saldo a favor a compensar, determinar y cobrar las cantidades compensadas indebidamente y, en su caso, imponer las multas correspondientes; así como efectuar la compensación de oficio de cantidades a favor de los contribuyentes.

-Determinar y cobrar a los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, las diferencias por errores aritméticos en las declaraciones, así como el monto de los recargos, gastos de ejecución, honorarios y gastos extraordinarios que se causen en los procedimientos de ejecución que lleve a cabo.

-Proporcionar a las autoridades y dependencias señaladas en las disposiciones legales aplicables, la información y datos de los contribuyentes, así como los manifestados en sus declaraciones.

-Imponer las multas por infracciones a las disposiciones fiscales, en la materia de su competencia.

-Tramitar y resolver las solicitudes de aclaración que presenten los contribuyentes, sobre problemas relacionados con la presentación de declaraciones, la imposición de multas, requerimientos, solicitudes y avisos al Registro Federal de Contribuyentes.

Finalmente, el apartado E del mismo artículo 95 del Reglamento en cuestión nos indica el número y nombre de las Administraciones Locales, así como la sede que es la ciudad que corresponda al nombre de cada una, y en el punto N° 61 nos menciona que una de ellas es la de Naucalpan.

De las facultades que acabamos de enunciar anteriormente, podemos observar que principalmente se refieren al poder que tienen las Administraciones Locales de Recaudación, en este caso la de Naucalpan, para vigilar que los contribuyentes cumplan correctamente y dentro de los plazos establecidos con sus obligaciones fiscales, y de no hacerlo así, requerirlos para que cumplan con ellas. Sin embargo, como ya advertimos con antelación, la citada autoridad recaudadora al emitir sus resoluciones también debe basar su actuación en las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, el cual nos establece de una forma más específica el procedimiento a seguir para el correcto cumplimiento de su actividad recaudadora, pero que en muchas ocasiones no cumple debidamente, en especial lo referente a la

fundamentación y motivación del acto, violando con ello este ordenamiento e indirectamente a la propia Constitución, lo cual ocasiona un perjuicio al particular afectado por dicha conducta.

En este sentido, y con base en el objetivo que nos trazamos al inicio del presente estudio, procederemos a hacer un análisis de las resoluciones que emite la Administración Local de Recaudación de Naucalpan en la parte relativa a su fundamentación y motivación; en los siguientes términos:

Comenzaremos por decir que contra una resolución emitida por la autoridad en cuestión, el contribuyente puede acudir a diferentes vías de impugnación para lograr su anulación, por no estar dictada conforme a las disposiciones legales, en este caso una resolución en la que exista ausencia o incorrecta fundamentación y motivación: entre dichas vías de impugnación se encuentran los recursos administrativos, el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación y finalmente el juicio de amparo, los cuales procederán de acuerdo a las reglas establecidas para cada uno de ellos en las leyes respectivas.

Ahora bien, cuando el contribuyente interpone alguno de los medios de defensa citados en el párrafo anterior contra una resolución ilegal, en el presente caso cuando interpone el recurso administrativo de revocación, la autoridad tiene que entrar a su estudio para determinar si efectivamente dicha resolución fue dictada sin observar los requisitos establecidos para su emisión, y de ser así proceder a su revocación, por lo tanto, es conveniente mencionar que el análisis a las resoluciones emitidas por la Administración Local en cuestión, se hace desde el punto de vista del estudio que de ellas se hace en la Administración Local Jurídica de Ingresos de

Naucalpan al momento de resolver el recurso administrativo de revocación presentado por los contribuyentes en contra de dichas resoluciones.

En efecto, las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos resultan ser las competentes para resolver los recursos administrativos presentados por los contribuyentes en contra de las resoluciones emitidas por las Administraciones Locales de Recaudación, de acuerdo con lo establecido en el vigente Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el cual nos indica en el apartado C del artículo 95 que dichas Administraciones tienen, entre otras facultades, la de resolver los recursos administrativos hechos valer contra actos o resoluciones de ella misma, de las Administraciones Locales de Recaudación, de Auditoría Fiscal, de las aduanas de su misma circunscripción territorial o de las unidades administrativas que de ellas dependan; asimismo pueden requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, la documentación, datos o informes que sean necesarios para el ejercicio de sus facultades, así como recabar de los servidores públicos y de los fedatarios los informes y datos que tengan con motivo de sus funciones, para el objeto antes citado. En el presente caso, la Administración Local Jurídica de Ingresos de Naucalpan tiene a su cargo la resolución de los recursos hechos valer en contra de las resoluciones emitidas por la Administración Local de Recaudación de Naucalpan, con base en el punto 61 del apartado E del citado artículo 95 del Reglamento en cita, mismo que nos indica el número, nombre y sede de las Administraciones Locales, el cual citamos en párrafos anteriores.

En este orden de ideas, podemos decir que dentro de la práctica en la citada Administración Local Jurídica de Ingresos, tenemos que las resoluciones emitidas por la Administración Local de Recaudación de Naucalpan que más frecuentemente

presentan signos de ilegalidad en su fundamentación y motivación, son aquellas que determinan créditos fiscales a los contribuyentes por concepto de multa impuesta en virtud de no haber dado cumplimiento a requerimientos hechos por esa autoridad, además de presentar otras serias deficiencias que sólo mencionaremos en forma rápida, ya que no son objeto de este trabajo, por lo tanto, son estas resoluciones las que serán objeto de análisis para poder establecer que violan la garantía de legalidad en cuanto a que no cumplen con el requisito de fundamentación y motivación que todo acto de autoridad debe contener, ya sea por su omisión o por su incorrecta aplicación. Lo anterior se determina, toda vez que son este tipo de resoluciones las que más problemática presentan y, aunque se emiten sin cumplir con la ley, se han vuelto una práctica común dentro de la Administración en estudio, mismas que deparan en un perjuicio para el particular afectado.

Una vez que hemos dejado precisados los términos bajo los cuales realizaremos el estudio que nos hemos propuesto, podemos afirmar que las resoluciones en comento son ilegales, en virtud de no cumplir debidamente con el requisito de fundamentación y motivación, conforme a lo siguiente:

Lo primero que podemos observar al analizar una de estas resoluciones, es que son emitidas en un formato o "machote", en el que ya solamente son anotados los datos de identificación de los contribuyentes a quienes van dirigidas, así como la supuesta motivación y fundamentación con que se pretende imponer la multa, misma que es incorrecta pues se estima que no es lo suficientemente precisa para poder decir que se ha cumplido con estos requisitos; también podemos encontrar otro detalle que por sí sólo hace ilegal el acto y que es la firma facsimilar del funcionario competente para emitirla, lo cual contraviene totalmente lo dispuesto por el artículo 38, fracción IV del Código Fiscal de la Federación y aunque no es materia de este

análisis. es importante mencionarlo ya que no tiene caso seguir dictando este tipo de multas si se incurre en este tremendo error, pues las mismas son ilegales desde su nacimiento y no pueden producir consecuencia jurídica alguna.

Desde luego el aspecto que más nos importa es el relativo a la fundamentación y motivación de dichas multas, por lo que al decir que ésta es incorrecta tenemos que mencionar las razones que tenemos para justificar tal afirmación. Siguiendo el orden en que la autoridad cita los datos de la resolución, encontramos que primeramente cita lo que pretende sea la motivación de la misma y menciona que: "La Secretaría de Hacienda y Crédito Público determinó..." y a continuación cita diferentes situaciones en las que supuestamente incurrió el contribuyente, tales como la omisión, o bien la presentación extemporánea de la declaración que le fue requerida sin haber dado cumplimiento en el plazo establecido en un requerimiento que según la autoridad fue notificado en una fecha determinada: también suele mencionar la presentación extemporánea de declaraciones, las cuales fueron cumplidas a requerimiento de autoridad, pero en todas ellas señala la existencia de supuestos requerimientos presumiblemente notificados legalmente, los cuales no fueron atendidos oportunamente por los contribuyentes y, por consecuencia, se hicieron acreedores a dicha multa.

A continuación la autoridad señala las obligaciones omitidas por el contribuyente en el requerimiento que se le formuló, así como el fundamento de la infracción, el de la sanción respectiva y la multa en sí. Finalmente se funda la actuación de la autoridad para imponer la multa en artículos del Código Fiscal, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y se cita un acuerdo relativo a la competencia territorial de las unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Efectivamente, la autoridad tiene la facultad de requerir a los contribuyentes para que le presenten diversa información y documentación, en este caso declaraciones a las cuales estén obligados en virtud de las actividades que realizan, esto con fundamento en artículos del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los cuales ya mencionamos y además en el artículo 41 fracción III del multicitado Código Tributario. Abordando el tema de estos requerimientos formulados por la autoridad, cabe mencionar que los mismos al igual que las multas en cuestión son hechos también en formatos simplificados o "machotes" y emitidos con la firma facsimilar del funcionario competente, aspecto que es importante mencionar toda vez que al hacerse en esta forma hace ilegal el acto y como este requerimiento es la base para la posible multa que pudiera resultar de su incumplimiento, tenemos que si dicho requerimiento es ilegal, también lo será la multa aunque se tuviera razón para emitirla.

Siguiendo con estos requerimientos, otro problema que se presenta es el relativo a la notificación de los mismos, y aunque esto tampoco es tema de esta investigación, se considera que esta estrechamente vinculado al problema que se plantea, ya que este tipo de requerimientos constituye la base para la determinación de las multas que estamos analizando y de su legal o ilegal notificación depende que la motivación que aduce la autoridad sea correcta o no. Ciertamente el artículo 134 del multicitado Código Fiscal nos menciona los medios por los cuales se pueden notificar los actos administrativos dirigidos a los contribuyentes y en su fracción I nos indica que tratándose de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos, la notificación se hará en forma personal o por correo certificado con acuse de recibo. En el caso concreto, la Administración Local de Recaudación de Naucalpan incurre en violaciones a este procedimiento ya que al notificar esta clase de requerimientos en

forma personal no lo hace directamente con el destinatario de los mismos ni con su representante legal; lo anterior es así en virtud de que la ley nos dice que cuando no se encuentre a la persona que debe recibir la notificación se dejará citatorio en su domicilio para que espere a una hora fija del día hábil siguiente o acuda directamente a las oficinas de la autoridad a notificarse en un plazo de seis días, situación que casi nunca cumplen los notificadores, realizando la notificación con quien se encuentre presente en ese momento, lo que hace que la notificación no sea válida y por lo tanto el contribuyente no esté en posibilidad de cumplir con el citado requerimiento, toda vez que nunca le fue notificado. Lo mismo ocurre cuando la notificación se hace por medio de correo certificado con acuse de recibo que consiste en recabar en una tarjeta especial la firma del destinatario de un envío registrado y en entregar esa tarjeta al remitente como constancia de la entrega, en este caso es la correspondencia que deberá entregarse al destinatario personalmente o al remitente en su caso. Sin embargo, esto tampoco cumple en la mayoría de los casos, pues es común que las personas encargadas de entregar esta correspondencia lo hagan a la persona que se encuentre en el domicilio en ese momento, en el supuesto de que no sea el interesado o el representante legal del destinatario, violando con esto el procedimiento de notificación y trayendo como consecuencia que éste no reciba la correspondencia o la autoridad no pueda probar que efectivamente el destinatario fue notificado de la resolución a través del servicio por correo. Este tipo de notificaciones se regula por las disposiciones de la Ley del Servicio Postal Mexicano que nos indica que este tipo de correspondencia sólo debe entregarse al interesado o a su representante legal y de no estar presente uno u otro deberá dejarse un citatorio para que dentro del término que se señale, el destinatario o persona debidamente autorizada pase a la oficina de correos que le corresponda a recogerla, con el apercibimiento de devolverla al remitente si no se acude a recibirla dentro del plazo señalado, por lo que el incumplimiento de este procedimiento por parte del personal

de correos hace ilegal la notificación y lo mismo ocurre si la firma en la tarjeta de acuse de recibo no es la del destinatario o la de su representante legal.

En este orden de ideas y derivado de lo anterior, la autoridad al motivar una multa como las que estamos analizando, menciona que como el contribuyente no presentó dentro del plazo concedido o lo hizo en forma extemporánea la declaración que le fue solicitada mediante un requerimiento notificado en una fecha determinada y respecto de ciertas obligaciones descritas en el cuerpo de las mismas, se hace acreedor a una multa por la cantidad ahí señalada. Se considera que en la gran mayoría de estas resoluciones se incurre en una indebida motivación, ya que cuando se procede a resolver el recurso de revocación interpuesto en su contra, se comprueba que el requerimiento en cuestión nunca fue notificado o que se notificó a persona distinta a la del contribuyente, situación que lo hace nulo y por lo tanto debe dejarse sin efectos el oficio en el que se impuso la multa.

Por lo tanto, al citar la autoridad como motivo de la multa un hecho que no es cierto o que nunca se realizó, contraviene la obligación que tiene toda autoridad de motivar debidamente sus resoluciones, pues hay que recordar que no es suficiente motivar un acto para dar por cumplida esta obligación, sino que además es necesario que esta sea correcta, de acuerdo a lo que dejamos establecido en el tercer capítulo del presente estudio, en el sentido de que la obligación de fundar y motivar todo acto de autoridad se cumple desde el punto de vista formal y material, el primero al citar las normas aplicables al caso y las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se tuvieron en cuenta para emitir dicho acto y el requisito material se cumple cuando esa fundamentación y motivación es correcta, por lo que si no es así también se viola el artículo 16 Constitucional, al dejar al particular en estado de indefensión al no contar con los elementos suficientes para preparar su

defensa, en virtud de que desconoce el contenido del requerimiento que supuestamente se le formuló.

De esta forma, la autoridad incurre en errores al fundar y motivar estas resoluciones toda vez que sólo se limita a establecer ciertas obligaciones omitidas por los contribuyentes, fundándolas en artículos del Código Fiscal de la Federación relativos a infracciones y distintos supuestos de sanciones, así como a señalar una motivación que la mayoría de las veces no existe, como ya lo explicamos, olvidando hacer una adecuación en cada caso en concreto entre las normas que aplica y los motivos que aduce. Lo anterior, también como consecuencia de emplear los machotes a los que hemos hecho referencia, los cuales por la forma de su llenado impiden que se pueda establecer una adecuación lo bastante amplia y precisa entre los hechos y el derecho, a fin de que queden claras las razones y fundamentos que la autoridad tuvo en cuenta para determinar esa multa, es decir, la autoridad debe hacer una explicación lo suficientemente adecuada acerca del porqué la conducta del particular encaja o coincide con lo prevenido en el precepto que le está aplicando, pues no basta con la simple cita de los fundamentos y motivos.

En efecto, la multitudinaria autoridad recaudadora incurre en una falta de fundamentación y motivación al emitir este tipo de resoluciones, ya que en las mismas procede a imponer una multa por cada obligación omitida, pero sin consignar fundamento alguno que le de tal facultad, así como tampoco menciona las razones o motivos que existen para tal proceder, dejando con ello en completo estado de indefensión al gobernado. Relacionado con lo anterior tenemos que, con las reformas que hubo al Código Fiscal de la Federación en 1995, el artículo 75 fracción V sufrió una adición, la cual establece que:

“Tratándose de la presentación de declaraciones o avisos cuando por diferentes contribuciones se deba presentar una misma forma oficial y se omita hacerlo por alguna de ellas, se aplicará una multa por cada contribución no declarada, salvo cuando se trate de declaraciones provisionales en las que se deba anotar “cero” en los conceptos a los que estando obligado no tenga saldo a cargo.”

No obstante, la autoridad omite consignar como fundamento en las multas que emite el anterior párrafo, mismo que le da la facultad de imponer una multa por cada obligación omitida, así como tampoco expresa los motivos que tuvo para actuar de esa forma, dejando con ello en estado de indefensión al gobernado, pues éste no puede saber si efectivamente se le puede aplicar en esos términos la multa que se le impone.

De la misma forma, en algunos casos la autoridad al momento de emitir sus resoluciones, no motiva el porqué decide imponer una multa por encima del mínimo consignado, tratándose, como en el presente caso, de cantidades que varían entre un mínimo y un máximo, es decir, si la autoridad impone una cantidad intermedia entre el mínimo y el máximo o la cantidad máxima, debe exponer las razones que tuvo para ello o que factores intervinieron en tal decisión, circunstancia que en el presente caso no se da.

Por otra parte, esa Administración Local de Recaudación también comete otra violación a la garantía de legalidad al no fundar en forma adecuada la competencia territorial que le otorga la facultad de emitir sus resoluciones, toda vez que no cita el artículo o el inciso del Acuerdo en el que se señala el Número, Nombre, Sede y Circunscripción Territorial de las Unidades Administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigentes, sino que solamente se limita a nombrar la

existencia de dicho acuerdo, lo cual coloca al gobernado en estado de indefensión al no saber con certeza si esa Administración es la competente para determinarle una multa en razón del territorio que tiene asignado para actuar, ya que al invocar como fundamento sólo el acuerdo de referencia sin especificar que artículo es el aplicable en su caso, da origen a una falta de fundamentación de la resolución ya que tratándose de fundar un acto la autoridad no puede señalar únicamente el nombre del ordenamiento en que se funda, sino que también debe precisar con claridad y detalle el artículo o inciso y fracción o fracciones que apoyan sus determinaciones, pues lo contrario obligaría al gobernado a fin de concertar su defensa, a combatir globalmente el ordenamiento en que funda la autoridad el acto de molestia, analizando cada uno de sus artículos y fracciones, afectando con ello su capacidad de defensa, por lo tanto, al no fundar adecuadamente esa autoridad su competencia territorial incurre en una violación a las disposiciones legales y, por ende, al principio de legalidad consagrado en el artículo 16 Constitucional.

Por último, es importante señalar que una de las causas principales por las que la autoridad incurre en violaciones a la garantía de fundamentación y motivación de las resoluciones que emite, la constituye el hecho de que el personal que tiene a su cargo la función de determinar las multas que nos ocupan, no poseen el criterio jurídico adecuado para poder cumplir con todos los requisitos señalados por la ley para considerarlas legales, en especial el de fundamentación y motivación, en virtud de que no cuentan con los suficientes conocimientos que les permita llevar a cabo una debida interpretación de la ley. Tomando en cuenta que el cumplimiento de los requisitos que analizamos constituye una verdadera obligación para las autoridades, bajo la pena de que de no ser así, se invalide el acto que los contenga, éstos no pueden ser tomados como simples formalidades, por lo que su acatamiento debe ser hecho a conciencia y de una forma correcta por quienes tengan los conocimientos

adecuados para tal función, y no como un mero trabajo administrativo, ya que su elaboración es eminentemente jurídica al desprenderse de un mandamiento constitucional y recogido por la legislación secundaria, es decir, los artículos 16 Constitucional y 38 fracción III del Código Fiscal de la Federación, respectivamente.

B) Consecuencias.

Una vez que dejamos establecidas las razones por las que se considera son ilegales las multas emitidas por la Administración Local de Recaudación de Naucalpan, ahora nos toca señalar el efecto que se les da a las resoluciones que resuelven el recurso administrativo de revocación interpuesto por los contribuyentes en contra de dichas multas y que en este caso es la Administración Local Jurídica de Ingresos de Naucalpan la encargada de emitir las como autoridad competente para resolver el citado recurso en contra de las resoluciones dictadas por la citada autoridad recaudadora.

En el caso de las multas a que nos referimos en el presente estudio y que fundamentalmente adolecen de una correcta fundamentación y motivación por las razones antes expuestas, violando con ello lo dispuesto en el artículo 38 fracción III del Código Fiscal de la Federación, lo que procede es dejarlas sin efectos en forma lisa y llana con fundamento en el artículo 133 fracción IV del citado Código, situación que nos pone de manifiesto la correcta aplicación de la ley pues se está en presencia de resoluciones que no cumplen con requisitos que todo acto de autoridad debe contener y con ello se manifiesta una clara violación al principio de legalidad contenido en el artículo 16 Constitucional, mismo que en materia fiscal recoge el mencionado Código Tributario, por lo que este efecto que se le da a dichas resoluciones es el correcto, protegiendo con esto el régimen de derecho.

En efecto, las multas en cuestión están incorrectamente fundadas y motivadas, toda vez que, como ya lo explicamos, en la mayoría de ellas los hechos que las motivan no se realizaron, es decir, la autoridad sanciona por hechos que el

contribuyente no realizó o que nunca sucedieron, por ejemplo, le multa por haber presentado una declaración en forma extemporánea y a requerimiento de autoridad y éste demuestra con la copia de dicha declaración sellada por el banco con fecha anterior al requerimiento que la presentación aunque en forma extemporánea fue de manera espontánea y no consecuencia de tal requerimiento, por lo que dicha multa resulta totalmente improcedente en virtud de que la ley nos menciona que no se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito.

Por lo tanto, se considera que el efecto que se le da a las resoluciones que resuelven el recurso de revocación hecho valer contra este tipo de multas en las que existe una incorrecta fundamentación y motivación es el adecuado, toda vez que resultan ser violatorias de las disposiciones fiscales y de la propia Constitución. Sin embargo, existe el problema relativo al efecto que se le da a una resolución que resuelve el recurso de revocación contra este tipo de multas, pero por falta de fundamentación y motivación de las mismas, es decir, cuando no se expresan los preceptos aplicables al caso ni las circunstancias especiales, causas inmediatas o razones particulares que se tuvieron en cuenta para emitirlos. Como mencionamos en el apartado anterior, muchas veces la Administración Local de Recaudación de Naucalpan emite multas como las que estamos analizando, pero omite fundar y motivar algunos aspectos, por ejemplo, omite consignar el precepto que le da facultad para imponer una multa por cada obligación omitida, así como no motiva el porque le impone determinada cantidad por concepto de la multa o que razones influyeron para llegar a ello, es decir, no individualiza las multas a cada situación en particular, sino que en cada una de ellas expresa los mismos fundamentos y motivos y no toma en cuenta circunstancias especiales de cada contribuyente, así como no

hace una adecuación entre los fundamentos aplicados y los motivos aducidos, requisito indispensable para integrar debidamente el concepto de fundamentación y motivación exigido en todo acto de autoridad.

De esta manera, el efecto que se le da a dicha resolución es dejarla sin efectos para que la autoridad recurrida emita otra en la que funde y motive dicho acto. Igualmente sucede con una sentencia del Tribunal Fiscal de la Federación, en la cual ante una resolución con falta de fundamentación y motivación procede dejarla sin efectos en términos de la fracción III del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, el cual nos indica que la sentencia definitiva podrá declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, asimismo el último párrafo del artículo en cuestión nos menciona que siempre que se esté en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II y III, del artículo 238 de este Código. es decir, falta de fundamentación y motivación y vicios del procedimiento, el Tribunal Fiscal de la Federación declarará la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución, situación que resulta a todas luces indebida, toda vez que con esto se deja al particular en estado de indefensión al dársele a la autoridad una nueva oportunidad de emitir su resolución, no obstante que la primera vez que la dictó ya incurrió en un serie de irregularidades.

Efectivamente, el hecho de que una resolución con falta de fundamentación y motivación se resuelva en el sentido de dejarla sin efectos para que se emita nuevamente, pero purgando las violaciones cometidas, es indebido, en virtud de que al ordenársele a la autoridad recurrida que emita otra en la que dé a conocer al particular los fundamentos y motivos que tuvo en cuenta para justificar su proceder , se le está dejando libre el camino a la citada autoridad para volver a dictar su acto.

no obstante que sus facultades para actuar ya las ejerció, aunque lo haya hecho de una forma contraria a la ley, violando el principio de legalidad previsto en nuestra Carta Magna en su artículo 16 primer párrafo en relación con el diverso 38 del Código Fiscal de la Federación, lo cual es suficiente para declarar la nulidad de dicho acto; lo contrario nos conduciría a suponer que la autoridad puede pasar por alto las disposiciones que establecen los requisitos que deben reunir los actos que emite, ya que sabe que se le va a dar una nueva oportunidad para hacerlo correctamente, es decir, se le está dando a la autoridad la potestad de poderse equivocar sin perder su derecho para actuar, lo cual propicia que no se preocupe por emitir sus resoluciones con todos los requisitos necesarios para cumplir con lo que la ley ordena.

Apoyando lo anterior, tenemos que la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación se ha pronunciado al respecto, sustentando la siguiente idea:

“FALTA DE FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.- No debe señalarse en la sentencia que es para efectos de que la autoridad emita una nueva resolución. Tratándose de violaciones de falta de fundamentación y motivación de los actos de la autoridad, la sentencia de nulidad que dicte este Tribunal no debe ser para efectos de que se emita una nueva, dando oportunidad a la autoridad para que la formule nuevamente ajustándose a derecho, ya que como ha señalado el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Distrito Federal, en jurisprudencia firme, el Tribunal Fiscal no debe indicar a la multitudada autoridad que emita un nuevo acto purgando el vicio toda vez que esta actitud implica una indebida sustitución a la autoridad fiscal”.¹⁰

¹⁰ Resolución de 7 de septiembre de 1977, Juicio 767/75/1375/75, pág. 155.

Por otra parte, los Tribunales Colegiados de Circuito han establecido en jurisprudencia la inconstitucionalidad del último párrafo del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, mismo que indica la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución en los casos de las fracciones II y III del artículo 238 del mismo Código, y han manifestado que este precepto es violatorio del artículo 16 Constitucional que es el que más protección imparte al gobernado, al contener la garantía de fundamentación y motivación, es decir, la garantía que condiciona todo acto de autoridad a estar debidamente fundado y motivado, por lo que al carecer de estos requisitos, dicho acto es violatorio de garantías y necesariamente debe dejársele insubsistente, pues declarar únicamente su anulación relativa mediante la orden a la autoridad emisora de reponerlo pero debidamente fundado y motivado, implicaría no sólo una restricción a la mayor garantía de seguridad jurídica consagrada en favor del gobernado, sino el reconocimiento de validez constitucional de un acto de molestia carente de los citados elementos esenciales, lo que es inadmisibles porque significaría, a su vez, la aceptación de que las autoridades puedan pronunciar actos en perjuicio de un particular sin otorgarle el derecho de defensa contra el mismo, por lo tanto, no es correcto que una ley secundaria permita y aun obligue al tribunal, a pronunciar un fallo declarando la anulación relativa del mismo, es decir, la nulidad para el efecto de que la autoridad dicte otro debidamente fundado y motivado, esto si se toma en cuenta que un acto de molestia carente de toda fundamentación o indebidamente fundado y motivado necesariamente debe dejarse insubsistente y, en todo caso, no es legalmente posible obligar a la autoridad emisora del acto a que lo reponga o se abstenga de hacerlo, pues será a su juicio que lo emita nuevamente para fundarlo y motivarlo. Por todo lo anterior, el último párrafo del artículo 239 del Código Fiscal

de la Federación vigente, es inconstitucional por contravenir la esencia de la garantía de legalidad prevista en el artículo 16 Constitucional. ¹¹

En este orden de ideas, una resolución que no cumple con la garantía de fundamentación y motivación debe dejarse sin efectos en forma lisa y llana, pues la autoridad ha pasado por alto las disposiciones legales que la obligan a respetar estos requisitos que, por otra parte, considera como meras cuestiones formales, criterio que también es cuestionable en virtud de que la fundamentación y motivación de un acto de molestia, como hemos podido darnos cuenta, es un requisito esencial, sin el cual el gobernado no puede saber qué preceptos legales se le están aplicando y cuáles son las razones que llevaron a la autoridad a proceder de esa forma, máxime que la autoridad que emite una resolución tiene a su alcance todos los elementos para poder cumplir con estos requisitos, luego entonces no tiene ninguna justificación para no hacerlo, por lo que sólo cabe la negligencia o el descuido de las personas encargadas de realizar tales funciones para considerar la omisión de requisitos tan importantes como los que tratamos. Efectivamente, la autoridad tiene a su alcance todos los elementos para poder motivar debidamente sus resoluciones, tal y como lo establece el artículo 63 del Código Fiscal de la Federación, el cual nos menciona que los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código, o en la leyes fiscales, o bien que consten en lo expedientes o documentos que lleven o tengan en su poder las autoridades fiscales, así como aquéllos proporcionados por otras autoridades fiscales, podrán servir para motivar la resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y cualquier otra autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales, por lo que es evidente que las autoridades cuentan con una

¹¹ Cfr. Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación, Época 8A, Tomo VIII- Noviembre, pág. 173.

serie de elementos para cumplir satisfactoriamente con esta obligación prevista en el artículo 38 fracción III del citado Código.

Por otra parte, los elementos de fundamentación y motivación son considerados como meros requisitos formales, que pueden ser subsanables y no cambiar el sentido de la resolución, sin embargo, en la práctica nos hemos dado cuenta que tales requisitos son mucho más importantes que simples cuestiones de forma, por lo que se considera que la fundamentación y motivación son elementos esenciales en los actos de autoridad, en este caso de la administración pública, en virtud de que poseen el grado de garantías individuales consagradas en favor de los gobernados, y no sólo requisitos impuestos por la administración en el ejercicio de sus funciones. En efecto, en las resoluciones que emite la Administración Local de Recaudación de Naucalpan, la fundamentación y motivación juegan un papel importante para poderlas considerar ajustadas a derecho, toda vez que estos requisitos son esenciales para que el gobernado conozca con exactitud los preceptos legales que le están aplicando y los motivos, circunstancias o razones para justificar tal proceder, por lo que si la autoridad al emitir sus actos es omisa en señalarlos, el particular queda en estado de indefensión al no poder conocer con precisión el porque se procede de esa manera. En tales circunstancias podemos establecer que si la falta de fundamentación y motivación en los actos de la autoridad recaudadora impiden conocer el fondo del asunto, entonces estos requisitos son fundamentales para la existencia de dichos actos, y al omitirse darán como resultado que dicha resolución sea totalmente improcedente, pues el particular no puede conocer en realidad si incurrió o no en la infracción que se le imputa, por lo que la misma es completamente ilegal al violarse las disposiciones legales que obligan a la autoridad a cumplir con estos requisitos previstos, tanto por el artículo 16 Constitucional, como por el numeral 38 del Código Fiscal de la Federación.

Razonando lo anterior, necesariamente nos lleva a establecer que fundamentación y motivación no son sólo requisitos de forma, sino que van más allá de esto y se convierten en elementos necesarios para conocer con exactitud el contenido de un acto y, por ende, poder establecer si el mismo es correcto o no, y la autoridad no puede pasar por alto el cumplimiento de esta garantía instituida en favor de los gobernados, y tener el derecho de volver a emitir su acto, no obstante de haberse equivocado y ocasionado con ello una molestia mayor, siendo que no debe ser el gobernado el único afectado por esta determinación, sino que la autoridad también debe sufrir las consecuencias de su mala actuación y de su violación al estado de derecho.

Por lo tanto, es indebido que al determinarse la ilegalidad de una resolución con falta de fundamentación y motivación, se deje para el efecto de que la autoridad responsable emita otra en la que sí cumpla con estos requisitos, pues esto significa darle una nueva oportunidad a la autoridad para enmendar su error, además de que significa establecer que se puede equivocar y que, aunque lo haga, tiene oportunidad de corregirlo, lo cual es incorrecto y va en contra de la Constitución, la cual contempla en sus artículos 14 y 16 la garantía de legalidad, según la cual la autoridad tiene que apegarse a las disposiciones que la ley establece; de esta forma, la actitud que asume la autoridad al declarar la nulidad relativa de una resolución por falta de fundamentación y motivación es ilegal, pues da ventajas a la autoridad y coloca al gobernado en un estado de desigualdad con respecto a la administración pública.

Como consecuencia de lo anterior, un acto en el que se omita respetar los requisitos que se analizan, resulta ilegal y debe dejarse sin efectos en forma lisa y llana, pudiendo llevar, incluso, a que la autoridad pierda el derecho de volver a

determinar un crédito fiscal por una infracción de la cual ya tuvo su oportunidad de hacerlo, sólo que incurrió en violaciones a las disposiciones legales, y no es correcto que pueda pasar por alto la ley y seguir teniendo el derecho de actuar, por lo tanto, con la posibilidad para la autoridad de perder sus facultades de imposición si no actúa conforme a los lineamientos establecidos y respetando los requisitos legales, se le obligaría a actuar debidamente en favor de ella misma y de los gobernados.

C) Propuesta de solución.

1.- La Administración Local de Recaudación de Naucalpan debería eliminar por completo el uso de los "machotes" que emplea para emitir las resoluciones determinantes de créditos fiscales por concepto de multas como las que analizamos, y no sólo de estas sino de cualquier resolución que emita, toda vez que los mismos le impiden hacer una adecuada individualización de cada caso en particular, contraviniendo lo establecido en el artículo 16 Constitucional en relación con el numeral 38 fracción III del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que incurren, tanto en falta como en incorrecta fundamentación y motivación, al no expresar con precisión los preceptos aplicables al caso y las causas o circunstancias que hacen que la conducta del particular encuadre en los fundamentos que aduce y que llevaron a la autoridad a emitir el acto, asimismo se da el caso de que la autoridad si expresa dichos fundamentos y motivos, pero lo hace en una forma incorrecta, ya que se basa en hechos que nunca se realizaron; decimos que este tipo de formatos hechos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público le impiden a la autoridad emitir sus resoluciones cumpliendo con todos los requisitos legales a que están obligadas, en virtud de que los mismos sólo tienen espacio para anotar los datos mínimos de identificación del contribuyente y sólo de manera muy limitada los hechos y fundamentos en que la autoridad basa su actuación, por lo que se concluye que estos son ineficaces para satisfacer debidamente las necesidades exigidas por la ley, violando con ello el principio de legalidad.

Con base en lo anterior, podemos decir que, en la práctica, la utilización de estos "machotes" para la determinación de créditos fiscales trae consigo graves consecuencias para el gobernado al no cumplir con los requisitos exigidos por la ley

y, por consecuencia, deja en estado de indefensión a dicho particular al no darle a conocer con exactitud y en forma completa los elementos necesarios para poder preparar una adecuada defensa contra dicho acto. por lo tanto, la propuesta se hace en el sentido de eliminar el empleo de los mencionados "machotes" y en su lugar emitir las resoluciones individualizando cada caso en concreto y en donde la autoridad pueda cumplir al pie de la letra con los requisitos propios de todo acto de autoridad, pero especialmente donde pueda fundar y motivar correctamente sus actos, dando a conocer al particular en forma suficiente los elementos que se tomaron en cuenta para la emisión de sus determinaciones y apoyarlas jurídicamente, dando con ello una mayor seguridad jurídica a los gobernados.

2.- La Administración Local de Recaudación de Naucalpan debe tener una mayor comunicación entre sus diferentes áreas. con el propósito de mejorar su trabajo en general, pero teniendo un especial cuidado en cumplir con los requisitos que la ley le exige para emitir sus resoluciones. sobre todo en lo relativo a la fundamentación y motivación de las mismas. ya que ello constituye una parte fundamental de su actividad recaudadora. Esta mayor comunicación se debe dar en el sentido de tomar en cuenta todos los elementos de que dispone para fundar y motivar en forma correcta todas las resoluciones que emita en perjuicio de los gobernados, sobre todo las multas que analizamos, es decir, esa autoridad debe tener sumo cuidado al dictar un acto que afecte la esfera jurídica de los gobernados, pues le tiene que dar a conocer con precisión las causas y fundamentos por los que procede de esa manera. Efectivamente, la autoridad cuenta con todos los medios necesarios para poder determinar con exactitud la procedencia de un crédito fiscal o alguna otra determinación en contra de un gobernado, el problema, como ya se dijo, es la falta de comunicación entre sus distintas áreas de trabajo. las cuales no guardan una estrecha relación a fin lograr un mejor resultado en sus actividades, en este caso

que tratamos es importante mencionar que no existe un debido cuidado al emitir las resoluciones que determinan las multas que tratamos, toda vez que no se verifica si efectivamente los requerimientos de obligaciones que constituyen su origen, fueron notificados debidamente por el personal que tiene a su cargo dicha función, ya que no tiene caso emitir estas resoluciones, si las mismas no proceden, pues no se dio a conocer al particular los citados requerimientos donde le solicitaba cumpliera con ciertas obligaciones dentro de un determinado plazo, y el gobernado al no haber conocido oportunamente el requerimiento formulado por la autoridad, no pudo cumplir con lo solicitado, por lo que la multa que se le determina es totalmente improcedente, aunque aquí, en todo caso, ya entraría el problema de los vicios que se dan al realizar las notificaciones, situación que se aleja un poco del objetivo del presente estudio. De esta forma, la autoridad al emitir este tipo de multas debe comprobar si efectivamente el requerimiento que les sirve de base fue oportunamente recibido por el destinatario del mismo, pues no basta que los notificadores o el Servicio Postal Mexicano lo hayan notificado en determinada fecha, sino que hay que asegurarse de que se hayan cumplido las formalidades que los hagan legales, para poder determinar con precisión si el particular se ha hecho acreedor o no a la sanción que se le está imponiendo, y de esta manera sólo emitir aquellas resoluciones que sean legalmente procedentes en virtud de haberse actuado conforme a las disposiciones legales.

3.- Tal y como quedó precisado en el apartado **B)** del presente capítulo, tratándose de una resolución en la que la autoridad no consigne los preceptos legales aplicables al caso, así como las causas inmediatas, razones particulares o circunstancias especiales que tomó en cuenta para llegar a la conclusión de que la conducta del particular encuadraba en las hipótesis normativas, y la adecuación entre las normas invocadas y los motivos aducidos, es decir, que exista falta de

fundamentación y motivación, la misma debe dejarse sin efectos en forma lisa y llana, toda vez que existe violación a lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional y 38 del Código Fiscal de la Federación, y no como establece el último párrafo del numeral 239 del citado Código, en el sentido de declarar la nulidad relativa del acto, esto es, la nulidad para el efecto de que la autoridad emita otra resolución siempre que se esté en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II y III del artículo 238 del mencionado Código Fiscal, es decir falta de fundamentación o motivación, en su caso, por lo que el último párrafo del señalado artículo 239 debería modificarse, para quedar de la siguiente forma:

Siempre que se esté en el supuesto previsto en la fracción III, del artículo 238 de este Código, el Tribunal Fiscal de la Federación declarará la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento; en los demás casos, también podrá indicar los términos conforme a los cuales debe dictar su resolución la autoridad administrativa, salvo que se trate de facultades discrecionales.

De esta forma, no existirá obstáculo para poder declarar la nulidad absoluta de una resolución, cuando se haya incumplido con el requisito de fundamentación y motivación, y así se podrán hacer efectivas las garantías individuales consagradas en favor de los gobernados y, con ello, mantener un correcto control de legalidad de los actos de la administración pública.

4.- Tomando en consideración que los requisitos de fundamentación y motivación son de suma importancia en las resoluciones que la Administración Local de Recaudación de Naucalpan da a conocer al particular, máxime tratándose de resoluciones que determinen créditos fiscales, los mismos deben ser formulados

por profesionales dedicados al estudio de la ley, es decir, por abogados, los cuales poseen los conocimientos suficientes para realizar este tipo de actividades y, además, tienen el criterio adecuado para poder interpretar el alcance de las disposiciones que regulan el contenido de la garantía de legalidad que contiene los requisitos de fundamentación y motivación, los cuales, como ya lo vimos, no pueden dejarse en manos de personas que desconocen la importancia de tales requisitos, pues éstos constituyen una verdadera garantía individual que otorga una seguridad jurídica a los gobernados respecto a la actuación de la administración pública, y no una simple tarea administrativa, como parece ocurrir con la autoridad en cuestión al emitir las multas que analizamos, donde sólo se trata de ver si el particular incumplió con lo solicitado por la autoridad y en esos términos hacerlo acreedor a una multa, pero sin fundar y motivar esa resolución, o hacerlo incorrectamente, lo cual entraña un incumplimiento a la ley y un severo perjuicio para dicho particular. Es por eso, que la tarea de fundar y motivar un acto de autoridad debe recaer en verdaderos conocedores del derecho, pues ésta es una actividad eminentemente jurídica y no un mero trámite administrativo.

CONCLUSIONES

1.- La **potestad tributaria del Estado** es la facultad que éste tiene para exigir a los gobernados que aporten una parte de su riqueza para sufragar los gastos públicos. Esta potestad la podemos dividir en dos etapas, a saber, en potestad tributaria propiamente dicha y en competencia tributaria; la primera etapa se refiere a la creación de las leyes por parte del Poder Legislativo y la segunda a su aplicación correspondiéndole al Poder Ejecutivo.

2.- Sin embargo, la potestad tributaria del Estado no es absoluta, pues existen límites a este poder, de los cuales uno de ellos lo constituye la **garantía de legalidad**, la cual podemos ver desde dos perspectivas, la primera de ellas referente al establecimiento de las contribuciones, regulado por el artículo 31 fracción IV de la Constitución, y la segunda en cuanto a la actuación de las autoridades, establecida por el artículo 16 primer párrafo del mismo ordenamiento.

3.- La **garantía de legalidad** relativa al establecimiento de las contribuciones, prevista en el artículo 31 fracción IV Constitucional, establece esencialmente que toda contribución debe estar prevista en ley y contener todos los elementos relativos a las mismas, como lo son el sujeto, objeto, base, tarifa o tasa, y de esta forma no quede margen para arbitrariedades por parte de las autoridades; por otra parte, la legalidad en cuanto a la actuación de las autoridades la encontramos regulada por diversos preceptos de la Constitución, resaltando por su importancia el numeral 16 primer párrafo que, entre otros, contiene los requisitos de **fundamentación y motivación** de los actos de las autoridades.

4.- Los requisitos de **fundamentación y motivación** en un acto de autoridad, se satisfacen al citar en el mismo los preceptos legales aplicables al caso y las razones y circunstancias que se tuvieron en cuenta para la emisión de dicho acto, además de realizar una adecuación entre los fundamentos aplicados y los motivos aducidos, es decir, explicar de que forma la conducta del particular encaja en las normas que se invocan.

Tomando en cuenta lo anterior, podemos establecer que fundamentación y motivación son dos requisitos que van estrechamente vinculados, es decir, se necesita la concurrencia de ambos para considerar que la autoridad ha cumplido con esta obligación constitucional, por lo que si alguno de ellos no se satisface, entonces podemos decir que el acto es ilegal.

5.- La **fundamentación y motivación** de las multas que emite la Administración Local de Recaudación de Naucalpan, así como de cualquier otro acto de autoridad, no es un requisito meramente formal, sino que constituye un elemento esencial para la existencia de las mismas, puesto que a través de tales requisitos se conoce el fondo del asunto, por lo tanto, ante la omisión de fundamentación y motivación en las citadas multas, no se puede conocer con precisión su procedencia.

6.- Si por fundar y motivar un acto entendemos la cita de los preceptos jurídicos aplicables al caso concreto y la expresión de las razones o causas que se tomaron en cuenta para la emisión de dicho acto, además de la adecuación entre dichos fundamentos y motivos, entonces podemos afirmar que la Administración Local de Recaudación de Naucalpan no cumple con estos requisitos, toda vez que en

las resoluciones que emite determinando créditos fiscales por concepto de multas, incurre en dos situaciones fundamentales:

a) Omite expresar los preceptos legales aplicables al caso en particular y las razones o motivos por los que procedió de esa forma, además de que no realiza una adecuación entre los fundamentos aplicables y los motivos aducidos, es decir, existe falta de **fundamentación y motivación**.

b) Si bien es cierto expresa los preceptos legales con los que pretende sustentar su actuación, así como las razones o motivos por los que procedió de esa forma, también lo es que lo hace de una forma incorrecta o indebida, es decir, cita preceptos que no son aplicables al caso en particular, y asimismo menciona motivos o razones que no existen o hace una indebida interpretación de los hechos, por lo que en este caso existe una indebida **fundamentación y motivación**.

Sin embargo, es más común observar resoluciones en las que sí existe una fundamentación, pero se omite expresar las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se tomaron en cuenta para su emisión, es decir, se omite motivarlas, además de que en ninguno de los dos casos se individualiza cada caso en particular, ni se toman en cuenta factores que son importantes para poder determinar con precisión la situación de cada contribuyente.

Consecuentemente, la Administración Local de Recaudación de Naucalpan, al emitir sus resoluciones incurre en violaciones a la garantía de legalidad, establecida en el artículo 16 Constitucional, en relación con el diverso 38, fracción III del Código Fiscal de la Federación, toda vez que deja al particular en completo

estado de indefensión, al no darle los elementos necesarios para preparar debidamente su defensa o dárselos incorrectamente.

7.- Si una resolución carente de fundamentación y motivación es violatoria de los artículos 16 Constitucional y 38, fracción III del Código Fiscal de la Federación y, por lo tanto, es ilegal, entonces es incorrecto que se declare la nulidad relativa de la misma, es decir, que se deje para el efecto de que la autoridad recurrida emita otra, toda vez que esta determinación crea una incertidumbre jurídica en el particular y atenta contra lo establecido en una garantía individual, consagrada en favor de todos los gobernados para una mayor seguridad jurídica frente a la actuación de las autoridades, y es inadmisibles que éstas puedan pasarla por alto y seguir teniendo el derecho de emitir nuevamente sus resoluciones.

BIBLIOGRAFIA

1.- Arrijoa Vizcaino, Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, Décima Primera Edición, México, 1996.

2.- Burgoa, Ignacio, Las Garantías Individuales, Editorial Porrúa, Vigésimo Séptima Edición, México, 1995.

3.- Castro, Juventino, Garantías y Amparo, Editorial Porrúa, Séptima Edición, México, 1991.

4.- La Constitución y su interpretación por el Poder Judicial de la Federación, Sección de Obras Políticas y de Derecho, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Fondo de Cultura Económica, Tomos III y IV., Jurisprudencias.

5.- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Editorial Limusa, Tercera Edición, México, 1993.

6.- De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, Decimoctava Edición, México, 1994.

7.- Margáin Manautou, Emilio, El Recurso Administrativo en México, Editorial Porrúa, Segunda Edición, México, 1992.

8.- Principios Tributarios Constitucionales. Co-Edición del Tribunal Fiscal de la Federación, Universidad de Salamanca y el Instituto Cultural Domecq, México, 1992.

9.- Sánchez Hernández, Mayolo, Derecho Tributario, Cárdenas Editor y Distribuidor, Segunda Edición, México, 1988.

10.- Sánchez León, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Cárdenas Editor y Distribuidor, Novena Edición, México, 1994.

11.- Tribunal Fiscal de la Federación, 55 Años Obra Conmemorativa, Tomo III, Jurisprudencias.

LEGISLACION

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Ley de Amparo.

Código Fiscal de la Federación.

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.