

44 879309

UNIVERSIDAD LASALLISTA BENAVENTE



FACULTAD DE DERECHO

CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO



CLAVE: 879309

NATURALEZA JURIDICA DEL RECURSO DE REVISION EN MATERIA FISCAL

T E S I S

291311

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

GERMAN RODRIGUEZ LULE

ASESOR:

LIC. ROBERTO JOSE NAVARRO GONZALEZ

CELAYA, GTO.,

FEBRERO DE 2001



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.

DEDICATORIAS Y AGRADECIMIENTOS.

A mis papás:

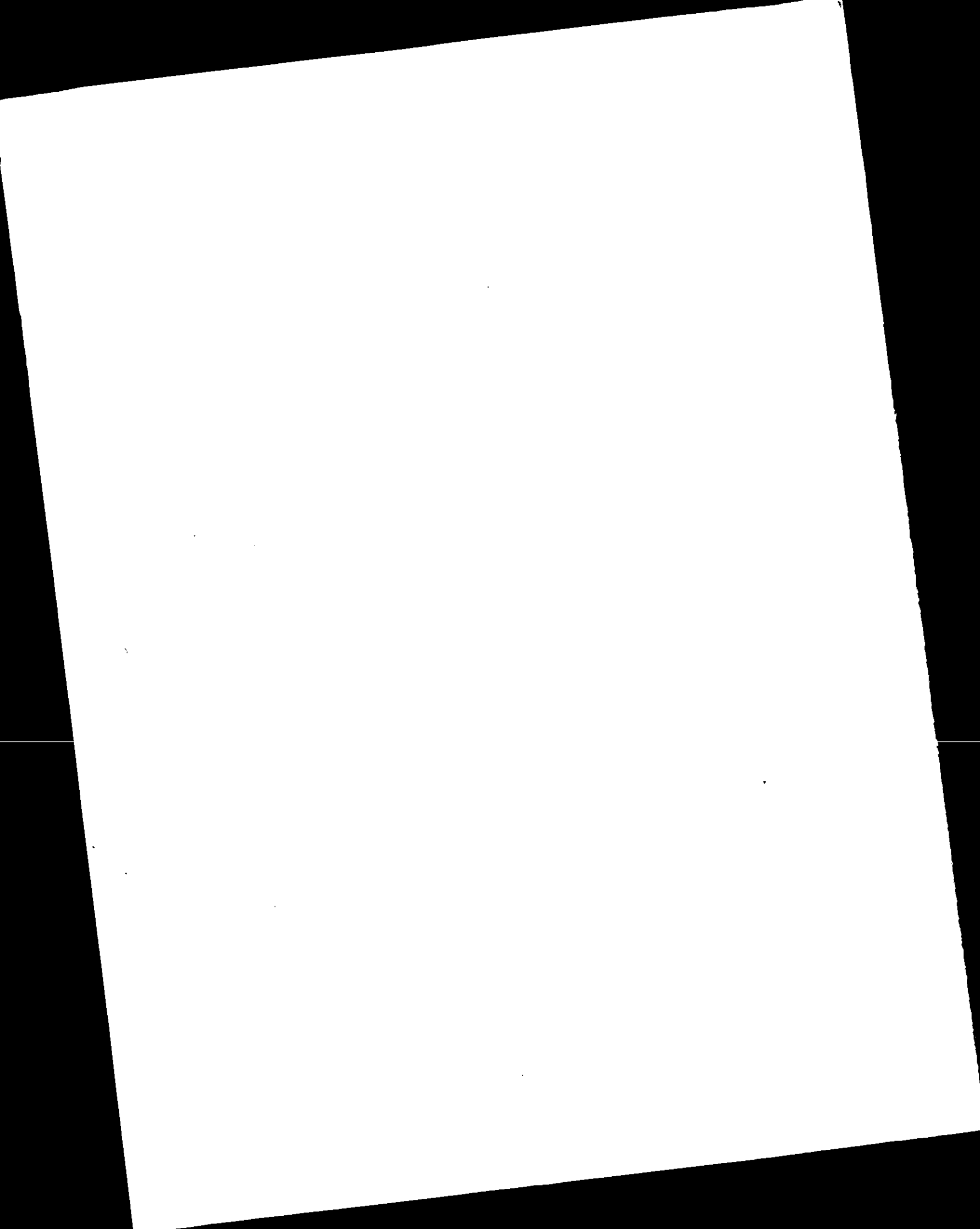
Por enseñarme que la dedicación y el esfuerzo son básicos para obtener los resultados que tú esperas.
Sabén que todo lo que soy y todo lo que seré, se los debo y deberé a ustedes. Gracias.

A mi hermana:

Por interesarse en todo lo que pasa en mi vida, tanto en mi interior, como en todo lo que me rodea.
Gracias Chani.

A Carla, mi novia:

Por enseñarme el lado humano de la vida, por ser tan linda conmigo.
Gracias chiquita.



INDICE

INTRODUCCION

CAPITULO PRIMERO GENERALIDADES

1.1. Evolución Histórica del sistema tributario mexicano.....	1
1.1.1. Periodo Pre-hispánico.....	1
1.1.2. La Colonia.....	5
1.1.3. La Independencia.....	8
1.1.4. La Revolución Mexicana.....	12
1.1.5. Período Post- Revolucionario.....	14
1.2. Importancia del Sistema Tributario Mexicano.....	19
1.3. El Sistema Tributario Mexicano en la actualidad (Año 2000).....	21
1.3.1. Ingresos de la Federación.....	22
1.3.2. Ingresos de las Entidades Federativas.....	24
1.3.3. Ingresos de los Municipios del Estado de Guanajuato.....	25

CAPITULO SEGUNDO MARCO DE REFERENCIA

2.1. Marco Conceptual.....	27
2.1.1. Jurisdicción.....	27
2.1.2. Competencia.....	28
2.1.3. Litigio.....	29
2.1.4. Procedimiento.....	30
2.1.5. Proceso.....	31
2.1.6. Juicio.....	32
2.1.7. Derecho Fiscal.....	34
2.1.8. Naturaleza Jurídica.....	36
2.1.9. Sistema Tributario.....	36
2.2. Marco Jurídico.....	37
2.2.1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	39
2.2.2. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.....	45
2.2.3. Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.....	46
2.2.4. Ley Federal del Procedimiento Administrativo.....	46
2.2.5. Ley de Coordinación Fiscal.....	47
2.2.6. Código Fiscal de la Federación.....	47
2.3. Marco Contextual.....	47
2.3.1. Territorialidad (Estados Unidos Mexicanos).....	47
2.3.2. Temporalidad (Año 2000).....	48

CAPITULO TERCERO TEORIA DE LA IMPUGNACIÓN

3.1. Conceptos y Generalidades.....	50
3.2. Recurso Administrativo.....	51
3.2.1. Conceptos.....	51
3.2.2. Elementos.....	52
3.2.3. Principios.....	54
3.2.4. Clasificación.....	55
3.2.5. Efectos.....	57
3.2.6. Fines.....	57
3.3. Naturaleza Jurídica de la sentencia o resolución final sujeta a impugnación.....	58
3.4. Diferencia entre Juicio Impugnativo y Recurso.....	59

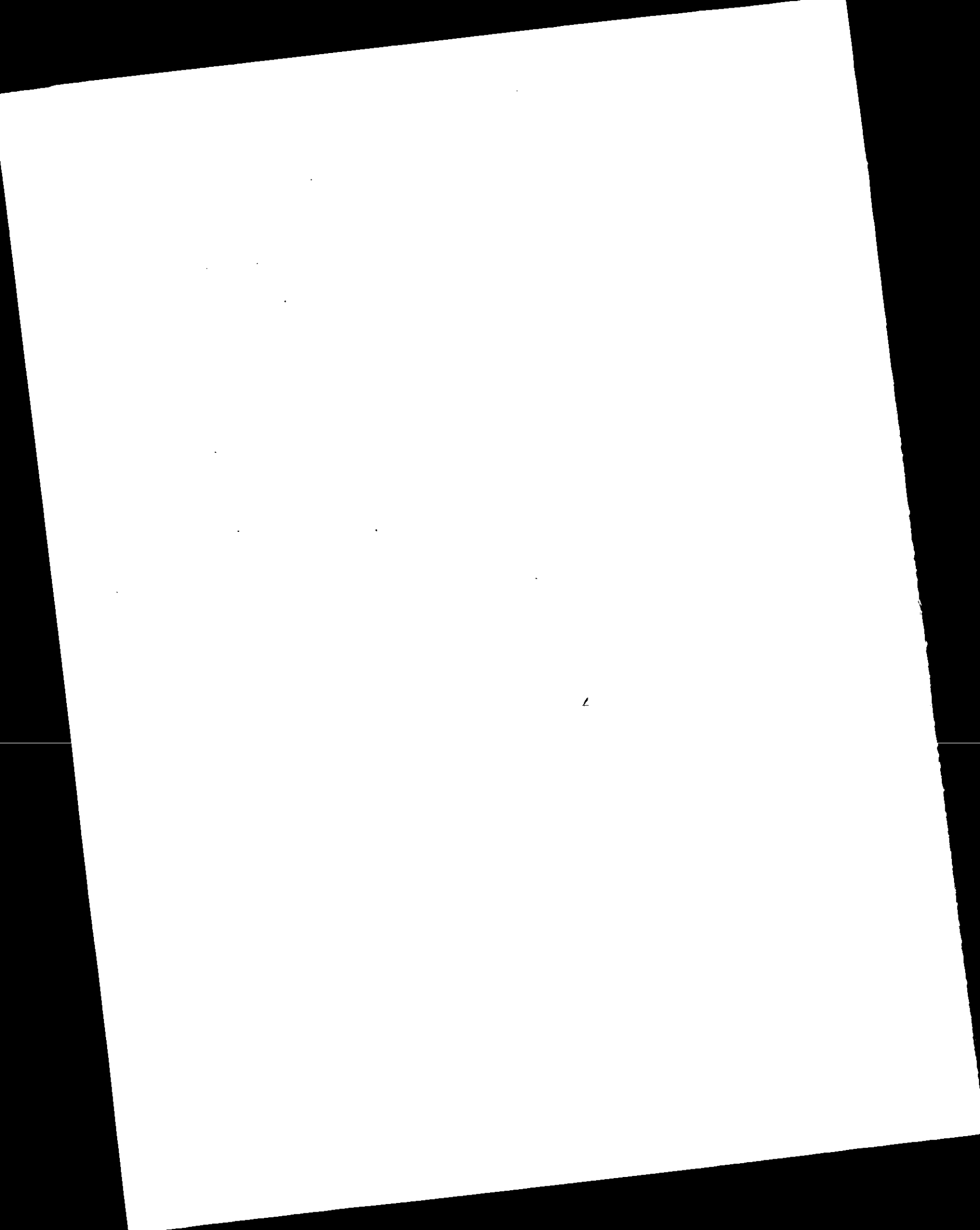
CAPITULO CUARTO TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN

4.1. Antecedentes.....	61
4.2. Ubicación como institución gubernamental.....	62
4.3. Normatividad aplicable.....	64
4.3.1. Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.....	64
4.3.2. Reglamento de Peritos del Tribunal Fiscal de la Federación.....	68
4.3.3. Otras disposiciones.....	69
4.4. Funciones Gubernamentales.....	70
4.4.1. Función legislativa.....	70
4.4.2. Función Administrativa.....	70
4.4.3. Función Jurisdiccional.....	70
4.5. Puntos de vista al momento de juzgar.....	70
4.5.1. Orgánico.....	71
4.5.2. Formal.....	71
4.5.3. Material.....	71
4.6. ¿Qué es el Tribunal Fiscal de la Federación?, Su presente y su futuro en México.....	72

CAPITULO QUINTO RECURSO DE REVISIÓN EN MATERIA FISCAL

5.1. Antecedentes.....	75
5.2. Concepto y finalidad.....	76
5.3. Justificación.....	77

5.4. Injustificación.....	78
5.5. Procedencia.....	80
5.5.1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	80
5.5.2. Código Fiscal de la Federación.....	81
5.5.3. Ley de Amparo.....	82
5.5.4. Otras disposiciones.....	83
5.6. Procedencia del Juicio de Amparo Directo contra la misma resolución impugnada con el recurso de revisión.....	84
5.6.1. Código Fiscal de la Federación.....	85
5.6.2. Ley de Amparo.....	85
5.7. Posición de la Suprema Corte de Justicia de la Nación con relación al Recurso de Revisión en materia Fiscal.....	86
ANEXO.....	95
CONCLUSIONES.....	106



INTRODUCCION.

Indiscutiblemente, en todos los Estados es de vital importancia el tema de los impuestos, la hacienda pública, los ingresos, los egresos y demás temas relacionados o conectados de alguna forma con éstos, para poder justificar la existencia misma del Estado, para saber cómo es que el Estado puede subsistir.

México no es la excepción. En nuestro país todos estamos —o debemos estar— interesados en el tema. Como el nuestro es un país de leyes en donde estamos supeditados a un estado de derecho, es necesario conocer la legislación fiscal, al menos los rasgos más elementales, ya que es poco menos que imposible manejar perfectamente la rama fiscal, por su amplitud y complejidad, entre otras cosas. La legislación fiscal tiene por objeto regular los aspectos tributarios, tanto del Estado como de los particulares gobernados (contribuyentes), para otorgarles seguridad y certeza jurídicas.

En la legislación mexicana, se encuentra previsto el recurso de revisión en materia fiscal, tema de esta tesis. Lo que llama la atención de este recurso, es que exclusivamente las autoridades pueden interponerlo y al particular no se le da la oportunidad de intervenir de forma alguna en ese procedimiento. De ahí que me surgiera la inquietud de indagar al respecto. ¿Por qué esa disparidad jurídico- procesal? ¿Por qué crear un *juicio de amparo disfrazado* para que las autoridades puedan impugnar una resolución fiscal? En las conclusiones de la tesis, encontraremos las respuestas a estas interrogantes y determinaremos la naturaleza jurídica del recurso de revisión en materia fiscal.

Naturalmente la presente tesis es un trabajo de investigación y, particularmente, creo que existe predominio de estos dos tipos: a) una documental, sobre todo en el capítulo primero, así como en los antecedentes de los posteriores, ya que son una recopilación de datos muy importantes, que no se encuentran juntos en un solo libro. b) una exploratoria, ya que no hay muchas fuentes de conocimiento con respecto al recurso de revisión en materia fiscal. Incluso (como se observa en el punto último del capítulo quinto) ni la Suprema Corte de Justicia de la Nación tiene mucha información al respecto. Por lo tanto, estamos pisando terrenos nuevos, temas poco tocados por los doctrinistas. Por otro lado, debo reconocer y apuntar que esta tesis tiene también, aunque en menos grado, toques de investigación tanto descriptiva como explicativa.

Esta tesis consta de cinco capítulos. En el primero, analizaremos las generalidades, que comprende los antecedentes tributarios mexicanos, la importancia de pagar tributo y el sistema tributario actual. El segundo capítulo es el marco de referencia, que comprende los conceptos básicos que utilizados, las leyes aplicables y el contexto en el que se desarrolla esta investigación. En el capítulo tercero veremos lo que señala la teoría de la impugnación. En el capítulo cuarto nos ocuparemos de estudiar al Tribunal Fiscal de la Federación, sus antecedentes, su legislación aplicable y su ubicación en el gobierno, entre otras cosas. Por último, en el capítulo quinto, estudiaremos el recurso de revisión fiscal, sus antecedentes, su justificación, su finalidad.

Es importante señalar que este no es todo un tratado del recurso de revisión en materia fiscal, ni pretende dirimir todas las dudas que surjan al respecto. Sin embargo, es un buen trabajo de investigación que, sin lugar a dudas, dará bases firmes para realizar, posteriormente, nuevos trabajos y llegar a conocimientos nuevos.

CAPITULO PRIMERO. GENERALIDADES.

1.1 EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO.

Para poder comprender nuestro actual y complejo sistema tributario, es preciso analizar los aspectos más importantes, en lo que a la Hacienda Pública se refiere, de los diversos períodos o etapas que ha tenido a lo largo de la historia nuestro país.

Como la historia de México es sumamente rica, la hemos dividido, para efectos del presente trabajo de investigación, en 5 períodos, los cuales consideramos que nos han marcado, de una u otra manera, y nos han llevado a ser paulatinamente, lo que en nuestros días somos.

Estos 5 períodos son los siguientes:

- a) Pre-hispánico.
- b) Colonial
- c) La Independencia
- d) Revolucionario
- e) Post-revolucionario

1.1.1 Período Pre-hispánico.

Ante todo, podemos aseverar con determinado grado de certeza, que “los impuestos son casi tan antiguos como el hombre”¹.

El temor, la religión, el miedo, o la subordinación, son algunos de los factores primordiales en el pago del tributo. Como dice Gregorio Sánchez León, “es fácil de suponer que los impuestos se cargaban a capricho del soberano y que tuvieran una triste secuela de atrocidades; aunque también de golpes de inventiva del ingenio humano”².

Enfocándonos a nuestros antepasados, podemos decir que “Aztlán era una isla situada en una laguna, ahí vivían los Aztecas ó Mexicas: los *Atracachichimecas*, como se llamaban entonces”³

Es importante hacer mención que “el sistema económico y financiero de los pueblos mesoamericanos no estaba basado en un sistema monetario, de tal manera que gran parte de sus transacciones comerciales se realizaban con el sistema de trueque”⁴.

¹ Sánchez León, Gregorio “*Derecho Fiscal Mexicano*” Cárdenas editor y distribuidor, 1ª Edición, México, D.F., 1980, p.1

² Idem.

³ Rodríguez Frías, Germán “*Algunos aspectos relevantes relacionados con la contaduría Pública en la historia de México (compendio)*” p.2.

⁴ Nolasco Gutiérrez, Carmen “*Nuevo Consultorio Fiscal*” N° 177, 01/01/97, p.66..

Sin embargo, los aztecas ya tenían muy bien definido su sistema tributario, mismo que llegó a ser, en un momento determinado, uno de los más importantes de Meso América. Así tenemos que “eran tributarios de los *Aztlanecos*, señores de la tierra. Para subsistir y pagar sus tributos, pescaban, cazaban y recolectaban especies vegetales y animales del lago; también practicaban la agricultura, sembraban en *camellones* que construían en la isla. Cuando ya no soportaron las cargas tributarias que les imponían, decidieron abandonar Aztlán, e ir en busca de la tierra prometida”⁵.

En el gran imperio azteca, “hubo una pirámide de cobros, a cargo de los *calpixqui*, cuyo resultado neto llegaba finalmente a los almacenes públicos”⁶. Tal y como lo menciona Guillermo F. Margadant, el *calpixqui* fue una figura recaudatoria importante, pero no fue la única.

Es importante señalar que en la época de los Aztecas, las funciones relativas a la recaudación en particular, y a la Hacienda Pública en general, eran encomendadas a las personas más destacadas del Imperio, es decir, no cualquiera podría aspirar a desempeñar tan importante función; elegían, entre ellos, a intelectuales, sacerdotes, escribanos, matemáticos, es decir, eran un tanto elitistas para escoger a su personal recaudatorio y administrativo. “Dentro de los múltiples funcionarios ocupados del control tributario y del intercambio comercial hay similitudes entre la gran variedad de administradores de entonces, que pertenecían a los estamentos sociales privilegiados. Los más destacados eran los recaudadores o *calpixques* asignados a cada población para coleccionar los tributos que eran minuciosamente registrados mediante escritura jeroglífica, para cuya consignación se valían de la habilidad de los *tlacuilos*, especie de escribanos. Estos *calpixque* dependían del recaudador en jefe llamado *petlácatl*, perteneciente al grupo de los *tecuhli*, dignatarios exponentes de la clase dirigente.

Destaca la figura del *Cihuacoatl*, representante administrativo del supremo señor o *tlatoani*, especie de regente entre cuyas funciones se incluía la administración de las propiedades y finanzas del emperador. Se distingue también, entre la particular organización económica-político-social y urbana, la existencia del *Huey calpixque*, superior de los *calpollecs*, cabeza de los característicos *calpullis*, entidad *sui generis* que involucraba diversos aspectos administrativos”⁷.

Hasta este momento, hemos hablado de tributo, como una aportación en especie de los pueblos sometidos al Gran Imperio, que tendrá como tarea primordial, utilizarlos como a él mejor le convenga y le favorezca. Pero existe una diferencia entre tributo y contribución, como la señala Luis Raúl Díaz González. Afirma este autor, que el tributo es una “forma de esacción utilizada en la cual una entidad política obtenía de otra, generalmente dominada por violencia, beneficios económicos en especie”⁸. En tanto que la “contribución es una prestación en especie fijada unilateralmente y con carácter obligatorio a todos los individuos de una comunidad cuya situación coincidía con lo que las leyes señalaban como sujetos de crédito fiscal”⁹.

Como podemos darnos cuenta, la civilización azteca le daba demasiada importancia al cobro de tributos, y el señor Porras y López nos da la justificación y nos afirma que “los pueblos

⁵ Rodríguez Frías, Germán “*Algunos aspectos relevantes relacionados con la contaduría Pública en la historia de México (compendio)*” p.2.

⁶ Margadant S., Guillermo F “*Introducción a la historia del derecho tributario mexicano*” Ed. Esfinge, 11ª Edición, México, 1994, p.29.

⁷ Rodríguez Frías, Germán “*Algunos aspectos relevantes relacionados con la contaduría Pública en la historia de México (compendio)*” p.3.

⁸ Nolasco Gutiérrez, Carmen “*Nuevo Consultorio Fiscal*” Nº 177, 01/01/97, p.67.

⁹ Idem.

antiguos, en sus relaciones internacionales consideraron a los impuestos como signos de sujeción y de dominio de los pueblos vencedores sobre los vencidos”¹⁰.

En efecto, el poder y el dominio era lo que importaba, porque estos elementos daban *status* en las relaciones exteriores que se tenían en la época, así, “los conquistadores mexicas no intentaban conscientemente cambiar el sistema de gobierno, religión, idioma o cualquier otra manifestación cultural del pueblo vencido, sino que sólo exigían el pago del tributo, manteniendo la situación a través de amenazas y represalias”¹¹.

De la cita anterior, podemos inferir que los pueblos subyugados pagaban tributo al Imperio dominante, pero “existía también la contribución del propio pueblo mexica hacia su *tlatoani*, mucho más parecida a nuestra figura actual de contribución. Había contribuciones institucionales que hacían los distintos *calpullis*, según su capacidad y su profesión”¹².

En esta época, el tributo o la contribución no era exclusivamente en especie, sino que como lo menciona Carmen Nolasco Gutiérrez: “la contribución en forma de trabajo la realizaban los *calpuleque* como individuos particulares para las tierras del *altepetl*, cuyos productos se destinaban a gastos públicos”,¹³ e inclusive, nuestros antepasados aztecas iban más allá, ya que en el establecimiento de los tributos “no se observaba ni el más elemental principio de justicia, sino que por el contrario, su establecimiento se basa principalmente en el capricho de los soberanos llegando hasta la barbarie, en cuanto que se establecieron tributos en forma de seres humanos, con la finalidad de sacrificar sus vidas”¹⁴.

Considerando su época, nuestros ancestros tenían un sistema tributario muy avanzado. “El documento más importante que ha llegado hasta nosotros referente a los tributos en la época precortesiana es el Códice Mendocino”¹⁵. El Códice Mendocino o Código de Mendoza, detalla la cantidad y la frecuencia del pago de tributos de los pueblos subyugados, ya que “describe minuciosamente los tributos pagados por muchos pueblos. Cada pueblo aportaba diferentes cosas de acuerdo a su propia producción, a la distancia que los separaba de México- Tenochtitlan y a su capacidad económica”¹⁶.

La cantidad de pueblos subordinados al pueblo azteca era enorme, y “las regiones más cercanas pagaban tributos más voluminosos y pesados: esto es un reflejo de la dificultad del transporte, proveniente de la carencia de medios de carga y del no descubrimiento de la rueda para uso cotidiano”¹⁷. El transportar la carga o mercancía que fungía como tributo a la gran Tenochtitlan representaba un esfuerzo mayúsculo, por las distancias tan grandes que había de por medio, por eso, “la cantidad y aún la calidad de los artículos figurados en ellas son tales que, por sí mismos, ponen de manifiesto la inmensa distancia que había entre la capital de los victoriosos *tenochcas* y los pueblos por ellos sometidos”¹⁸.

¹⁰ Sánchez León, Gregorio “*Derecho Fiscal Mexicano*” Cárdenas editor y distribuidor, 1ª Edición, México, D.F., 1980, p.3.

¹¹ Nolasco Gutiérrez, Carmen “*Nuevo Consultorio Fiscal*” N° 177, 01/01/97, p.67.

¹² *Idem*.

¹³ *Idem*.

¹⁴ Sánchez León, Gregorio “*Derecho Fiscal Mexicano*” Cárdenas editor y distribuidor, 1ª Edición, México, D.F., 1980, p.5.

¹⁵ Nolasco Gutiérrez, Carmen “*Nuevo Consultorio Fiscal*” N° 177, 01/01/97, p.67.

¹⁶ *Ibid* p.68.

¹⁷ *Idem*.

¹⁸ “*Historia de México*” Tomo 2, Salvat Editores de México, S.A., Gráficas Estrella S.A. Navarra, España, 1975, p.232.

Algunos autores consideran que hubo un Códice anterior al Códice de Mendoza: LA MATRICULA DE TRIBUTOS, que “es un testimonio contemporáneo (antes de la conquista) de México, donde se plasman aspectos de la vida social y económica de los Aztecas, y se destaca la enorme influencia que tuvieron los tributos de los pueblos subyugados por el dominio azteca”¹⁹. Sin embargo, por la dificultad para encontrar datos, debido a la falta de información documental al respecto, es sumamente difícil determinar cual de los 2 Códices en comento el más antiguo.

Retomando el Códice Mendocino, veamos cómo recibían el tributo los aztecas:

- “1.- Granos y cereales básicos: maíz, frijol, chíca, huauhtli.
- 2.- Otros alimentos: cacao, chiles secos, miel de abeja, hidromiel (base para pulque)
- 3.- Tejidos: mantas de algodón, mantas de henequén, ropa confeccionada como enaguas, huipiles y maxtatles.
- 4.- Vestidos guerreros, tanto corrientes como finos.
- 5.- Plumas de diversas aves.
- 6.- Otros tributos: leña, papel, jícaras, cal, petates, respaldos, cacaxtles.
- 7.- Armas: cañas para hacer flechas, atratles, chimallis.
- 8.- Productos suntuarios: cochinilla, ámbar, conchas de mar, objetos de cobre, piedras preciosas, oro.
- 9.- Animales, principalmente aves.”²⁰

Como podemos darnos cuenta, los aztecas recibían casi cualquier cosa como pago del tributo, inclusive, cosas que parecen fuera de contexto (hoy en día). “Dentro de los objetos de lujo, se encuentran las plumas que eran para los mexicas un objeto de mucho aprecio, lo consideraban de mucho valor, en especial las plumas de quetzal”²¹.

“Existían también otros tributos como los impuestos a Tlatelolco, que por su situación, tanto geográfica como racial, tenía un tratamiento especial, aunque no era ni con mucho, más suave, ya que tenían que hacerse cargo, con todos sus costes, entre otras cosas, del santuario del *calpulli* de los *Huitznahuaca*, que era al que pertenecían el *tlatoani* y sus familiares”²².

El azteca, pese a tanta riqueza que poseía, no era un pueblo ambicioso, sino más bien, extremadamente católico y ferviente creyente de sus convicciones y de su religión. “El modo de producción de toda esta sociedad no perseguía en forma primordial la acumulación de riquezas, sino la satisfacción de las necesidades de la población y en especial del *altepetl*, es decir, la organización equivalente a la administración pública, que incluía no solo al *tlatoani* y sus familiares directos, sino a la nobleza que estaba dedicada al sacerdocio y a la guerra”²³.

Hasta este momento, hemos visto, de forma muy superficial, algunos de los aspectos más relevantes del pago de tributos del pueblo azteca, un poco de su administración pública, la especie de tributos y quien los recaudaba, pero ¿a qué se destinaba este tributo? Se destinaba a “la manutención de todo el aparato sacerdotal y de la nobleza, aunque también había una previsión de emergencias de cualquier naturaleza”²⁴.

¹⁹ Rodríguez Frías, Germán “Algunos aspectos relevantes relacionados con la contaduría Pública en la historia de México (compendio)” p.3.

²⁰ Nolasco Gutiérrez, Carmen “Nuevo Consultorio Fiscal” N° 177, 01/01/97, p.69.

²¹ Ibid p.72.

²² Ibid p.74.

²³ Idem.

²⁴ Idem.

Por lo anterior, y considerando que toda la estructura tributaria azteca estaba debidamente fundamentada en los Códices, “es difícil comprender cómo esta complicada sociedad logró establecer registros fieles sin la existencia de una escritura fonética, valiéndose para tales fines únicamente del sistema jeroglífico, sin embargo, por lo que se refiere a su sistema numérico vigesimal, aunque aparentemente elemental, fue un instrumento decisivo en su desarrollo cultural”²⁵.

Como dato curioso, entre los aztecas o mexicas las “defraudaciones de impuestos apenas existen, ya que estas personas creen en demonios que castigan con enfermedades y muerte semejantes crímenes”²⁶.

En los antecedentes pre hispánicos, me referí exclusivamente a la cultura azteca por considerarla la más representativa de esta época. Cabe hacer mención que la cultura olmeca, considerada la más antigua en nuestro territorio, y la cultura maya, que floreció en el sur este del país son, junto con la azteca, las 3 culturas más importantes de la época.

1.1.2. Colonia.

La época colonial constituye la segunda etapa de nuestra historia, según los apuntes del presente capítulo.

“La rendición de los aztecas dio fin al sitio de *Tenochtitlán*, el 13 de Agosto de 1521, iniciándose la vida colonial en la Nueva España”²⁷. En este período histórico, nuestro país sufrió pérdidas impresionantes de riqueza, debido a los saqueos y abusos tributarios impositivos cuyo acreedor era la nación dominante, a través de los reyes españoles (La Corona Española).

“Durante el transcurso de los 300 años el sistema hacendario de la colonia, fue verdaderamente caótico; los tributos existentes empobrecieron a la Nueva España y fueron obstáculo para su desarrollo”²⁸.

España al conquistar lo que en nuestros días es México también creó toda una estructura de gobierno y administrativa con el fin principal de llevarse toda la riqueza material (ya que la espiritual solo la observaban para asombrarse e incrementar su diminuto acervo cultural) que poseía la gran *Tenochtitlán*. “De los órganos para dirigir la Nueva España, podemos mencionar como los más importantes al *Consejo Real y Supremo de Indias*, y el *Real (o Regio) Patronato Indiano*. El primero tenía 3 clases de ministros: los de cámara, los togados y los de capa y espada, que se ocupaban de la administración, la justicia y legislación, y el gobierno, respectivamente. El segundo era la institución mediante la cual los reyes de España intervenían en los asuntos eclesiásticos de las colonias americanas”²⁹.

²⁵ Rodríguez Frías, Germán “*Algunos aspectos relevantes relacionados con la contaduría Pública en la historia de México (compendio)*” p.4.

²⁶ Sánchez León, Gregorio “*Derecho Fiscal Mexicano*” Cárdenas editor y distribuidor, 1ª Edición, México, D.F., 1980, p.2.

²⁷ Rodríguez Frías, Germán “*Algunos aspectos relevantes relacionados con la contaduría Pública en la historia de México (compendio)*” p.5.

²⁸ Sánchez León, Gregorio “*Derecho Fiscal Mexicano*” Cárdenas editor y distribuidor, 1ª Edición, México, D.F., 1980, p.13.

²⁹ Rodríguez Frías, Germán “*Algunos aspectos relevantes relacionados con la contaduría Pública en la historia de México (compendio)*” p.5.

El español al llegar a tierras americanas dedujo: "si no hablan como yo, ni creen lo que yo, ni visten como yo, deben ser inferiores. No se pusieron a pensar que se encontraban con una cultura plenamente desarrollada principalmente en cuanto a sus valores y creencias"³⁰. De ahí que se pusieran a destruir nuestra religión, nuestras costumbres, nuestras tradiciones y, en general, nuestra cultura.

Una vez que atemorizaron y sometieron a los aztecas, la corona española procedió a saquear todas las riquezas y tesoros que poseía lo que en otro momento fue el Gran Imperio, y procedieron a repartírselos. Para tal efecto, la dividieron en 2 tipos: la riqueza móvil, y la riqueza inmóvil. En la primera de ellas "se concentraba todo lo obtenido por rescate o saqueo y quedaba bajo control y vigilancia de los oficiales reales encargados de la contabilidad; se separaba el 20% (quinto real) y el resto se repartía"³¹. La segunda de ellas, la riqueza inmóvil, "consistía en bienes diversos: pueblos y señoríos, tierras, pensiones y sueldos. Para realizar el reparto se crearon las instituciones jurídicas de la encomienda, el servicio personal, los tributos y la merced de tierras"³². La institución de la encomienda, era "la concesión o asignación legal para explotar a los indios o usufructuar propiedades"³³.

Durante La Colonia, se cobraban contribuciones casi por cualquier actividad que los habitantes del pueblo sometido realizara. (En ese sentido, se parece a nuestro sistema tributario, ya que el gobierno actual cobra a los contribuyentes casi por todo). "A partir de la fundación de la villa de la Vera-Cruz, se estableció el quinto real destinado al rey de España, que siempre se separaba en forma previa del botín conquistado por los españoles; otro quinto correspondía a Cortés, y el resto del botín era repartido entre los soldados que acompañaran al extremeño en la conquista"³⁴.

"Su posición dentro del Regio patronato permitía a la corona cobrar los diezmos"³⁵. entre otras muchas cosas.

A continuación citaremos algunos de los impuestos que cobraba la corona española, así como el hecho generador de los mismos y, en consecuencia, los sujetos obligados al pago:

"La limosna de la Santa Bula de Cruzada, un impuesto ya existente en la península desde la edad media, pero ampliado para la propagación de la fe de las Indias"³⁶. sin embargo, tal y como lo menciona Margadant, "se trataba más bien de un *derecho* que de un impuesto, ya que el sujeto que lo pagaba recibía una contraprestación concreta, válida por 2 años (una dispensa que permitía comer carne en la cuaresma, un aliviamiento de la condición de ciertas almas que se encontraban en el purgatorio, etc.)"³⁷.

³⁰ Arellano Aguado, Ada Liz, Cruz María Adriana, Moreno Rincón Luz Aline "La Iglesia Católica como causa del subdesarrollo y su influencia a través de la historia de México" Desarrollo de proyectos de investigación, ESCACE Universidad de Guanajuato, 10/06/99, p.11.

³¹ Rodríguez Frías, Germán "Algunos aspectos relevantes relacionados con la contaduría Pública en la historia de México (compendio)" p.5.

³² Idem.

³³ Ibid p.6.

³⁴ Sánchez León, Gregorio "Derecho Fiscal Mexicano" Cárdenas editor y distribuidor, 1ª Edición, México, D.F., 1980, p13.

³⁵ Margadant S., Guillermo F "Introducción a la historia del derecho tributario mexicano" Ed. Esfinge, 11ª Edición, México, 1994, p.112.

³⁶ Idem.

³⁷ Idem.

“El impuesto de *Avería* que consistía en el pago que hacían a prorrata los dueños de las mercaderías y que se pagaba para los gastos de los barcos reales que escoltaban las naves que venían o salían de Veracruz a España, alcanzaba el 4%; el impuesto de *Almirantazgo*, era el pago que hacían los dueños de las mercaderías por la carga y descarga de éstas en puertos; dicho impuesto era a favor del almirante de Castilla; el de *Almorfarifazgo* que se cobraba a los buques, por entrada y salida de mercancías (este impuesto en realidad con el tiempo se transformó en el impuesto aduanal, en principio fue el 5% y llegó hasta el 15%; el impuesto de *Lotería*, con una tasa del 14% sobre la venta total de la lotería; en 1573 fue implantada la *alcabala*, pago por pasar mercancía de una intendencia o provincia a otra, y después el *peaje* (derecho de paso); el impuesto de *Caldos*, aplicado a los vinos y aguardientes; el de *muralla*, para hacer un gran muro en Veracruz”³⁸. “Existió el tributo a cargo de los indios adultos”³⁹, que debían pagar los españoles radicados en la Nueva España, que tuvieran indios.

En aquellos tiempos, si se cobraba tributo por impartir justicia, así tenemos que “para hacer justicia a las diferencias regionales, la corona hizo fijar tasas que se adecuaban a cada región, a cada pueblo, estableciendo asimismo las condiciones de pago y la forma de liquidar el tributo”⁴⁰. En esta especie de tributo, encontramos ya un antecedente de lo que ahora llamamos, en el contexto del derecho fiscal, el pago a plazos, ya sea diferido ó en parcialidades, así tenemos que “en caso de inconformidad con la tasa, los indígenas podían pedir una retasación del tributo de indios (cada 3 años)”⁴¹. También, desde entonces, las autoridades hacendarias se ensañaban con el contribuyente para enfrentar las crisis presentadas principalmente por emergencias: “en caso de grave crisis del erario se añadieron sobretasas incidentales a las establecidas, hubo aumentos permanentes en varias ocasiones, para hacer frente a las necesidades específicas (el Medio Real de Fábrica, para la construcción de catedrales, el Medio Real de ministros, para el financiamiento de la justicia especial, etc.)”⁴².

Debían pagarse también “derechos de expedición de licencias diversas, para usar fierro de ganados, matar ganados, tener telares, explotar curtidurías, mesones, molinos de trigo... funcionarios civiles debían pagar un impuesto personal, *la mesada*, y *la media anata* (mitad de un sueldo anual en el momento del nombramiento)”⁴³.

Existía también el *derecho de lanzas*, un impuesto que cobraba la corona “para la concesión de los títulos de conde o marqués, que podía consistir en una cantidad fuerte, por una vez, o intereses al 5% sobre esta cantidad, anualmente”⁴⁴.

A España no le bastaba con cobrar la enorme cantidad de impuestos a los que sometía a la Nueva España, sino que creó una figura para allegarse de recursos, un poco extraña: los donativos. “Hubo múltiples donativos a la corona, solicitados por ésta en caso de emergencia, ejemplo de estos donativos obligatorios se encuentra el donativo de un peso *por indio o casta* y dos pesos *por español o noble*, reclamado por el ministro de Indias”⁴⁵.

³⁸ Sánchez León, Gregorio “*Derecho Fiscal Mexicano*” Cárdenas editor y distribuidor, 1ª Edición, México, D.F., 1980, p.13,14.

³⁹ Margadant S., Guillermo F “*Introducción a la historia del derecho tributario mexicano*” Ed. Esfinge, 11ª Edición, México, 1994, p.113.

⁴⁰ Idem.

⁴¹ Idem.

⁴² Idem.

⁴³ Ibid p.114.

⁴⁴ Idem.

⁴⁵ Ibid p.115.

También se cobraba “la quinta parte de los beneficios obtenidos por los descubridores, en virtud de su monopolio temporal de *rescatar* con los indios, o sea, de obtener dinero por la devolución de algún importante indio cautivo”⁴⁶.

Era tanta la ambición de la corona española, que inventó la figura de la *caja de consolidación*, la cual fue “una medida por la cual el fisco se apropió de fondos. Esta medida obligó a la Iglesia a la enajenación de sus inversiones destinadas al financiamiento de obras pías y a la entrega del producto de la venta a la caja de consolidación, la cual pagaría un interés justo con el que podría continuar el financiamiento la obra pía en cuestión”⁴⁷.

“En 1592, Felipe II también crea el Real Tribunal del Consulado en la Ciudad de México, con el objeto de normar la intensa actividad económica de la Nueva España”⁴⁸.

Por razones obvias, los recaudadores de recursos de la Nueva España eran vigilados y supervisados. El órgano de control era la Junta Superior de la Real Hacienda, radicado en Sevilla, España. Así, “Felipe V, por Cédula del 8 de Marzo de 1678, dispone que los contadores generales de tributos presenten cuentas de dicho ramo cada 2 años, ante el Real Tribunal de Cuentas”⁴⁹.

Los ingresos que conseguía la corona española se distribuía en 3 ramos:

- 1.- a la *masa común* de Real Hacienda,
- 2.- los ramos destinados a España
- 3.- los *ramos ajenos*, administrados por la Real Hacienda cuyo producto estaba afectado a un fin determinado como el Montepío Militar, el Fondo Píadoso de las Californias, etc.⁵⁰

La corona española, con los ingresos que obtenía, “tenía que pagar los sueldos de los funcionarios de la Nueva España, los gastos militares y los gastos generales de la administración. El remanente que quedaba, no era tan importante”⁵¹.

A inicios del siglo XIX nuestro actual México era la región que más ingresos aportaba a España, desde el punto de vista fiscal.

1.1.3 La Independencia

La lucha por liberarnos del yugo español, fue extremadamente costosa para nuestro país, y lo dejó en un verdadero caos económico, social, fiscal, etc. Los principales problemas que tuvo que enfrentar el México independiente, son de distinta índole, pero sobresalen los políticos, la pérdida de una gran parte de su territorio nacional, las guerras con potencias extranjeras y, sobre todo, la

⁴⁶ Idem.

⁴⁷ Idem.

⁴⁸ Rodríguez Frías, Germán “*Algunos aspectos relevantes relacionados con la contaduría Pública en la historia de México (compendio)*” p.6.

⁴⁹ Idem.

⁵⁰ Margadant S., Guillermo F “*Introducción a la historia del derecho tributario mexicano*” Ed. Esfinge, 11ª Edición, México, 1994, p.117.

⁵¹ Idem.

lucha continua entre mexicanos. Resumiendo: "El aspecto fiscal del joven México independiente es deprimente"⁵².

Nuestros primeros gobernantes, no tenían la suficiente experiencia recaudatoria ni administrativa, por lo tanto, "los hombres que entonces manejaban los asuntos públicos pensaban que la gente tenía que darse cuenta palpable de las ventajas de la Independencia, ¿y qué mejor manera de rebajar o anular impuestos?"⁵³. Esta medida fue increíble, toda vez que primero se requería tener dinero y posteriormente, y de acuerdo a la situación económica concreta, analizar para ver si era posible reducir los impuestos. Sin embargo, "la situación a la que tuvo que enfrentarse Iturbide fue muy difícil. El ministro de Hacienda, Pérez Maldonado, trató de convertir en pilares de la economía el monopolio del tabaco y la minería. Se decidió la abolición del quinto real, que se pagaba por todo mineral extraído; se permitió la libre importación de azogue y se rebajaron los impuestos"⁵⁴.

Con el gobierno de Agustín de Iturbide, "solo los impuestos sobre la venta de artículos trajeron un incremento al erario"⁵⁵. "El Imperio mexicano decidió reducir las múltiples viejas cargas a solo un impuesto de importación del 25% *ad valorem*"⁵⁶. Sacrificando de esta forma, más ingresos que pudo haber obtenido.

Iturbide tenía que solventar gastos inminentes como los del ejército, ya que gracias a él logró el triunfo insurgente, por eso "apeló a contribuciones de buena voluntad para equiparlo y algo se reunió con donaciones del clero y del pueblo, que expresó su deseo de contribuir a veces incluso con un peso"⁵⁷.

Para todos los habitantes de entonces, la ilusión de tener una república significaba mucho, lo concebían como una nueva oportunidad para florecer y resurgir como una potencia, como el gran imperio que en otro momento fue, incluso "el clero aceptó pagar la novena parte de los diezmos que anteriormente pertenecían a la corona"⁵⁸. Pese a este gesto de generosidad eclesiástico, "las únicas entradas productivas eran los impuestos de importación"⁵⁹.

"El gobierno de Anastasio Bustamante trató de dar un orden a la Hacienda e imponer cierta austeridad. Se solicitaron empréstitos voluntarios, se restableció el monopolio del tabaco y se intentó una recaudación fiscal eficiente"⁶⁰.

El Estado tomó medidas contingentes por la situación económica-fiscal que se vivía en la época, y "tuvo que recurrir a préstamos forzosos, a vender a bajo precio inmuebles estatales. El impuesto más importante fue sobre el comercio exterior, que por ser indirecto, no es el más recomendable"⁶¹; estas medidas contingentes fueron por varios factores, por ejemplo, menciona

⁵² Ibid p.170.

⁵³ "Historia de México" Tomo 7, Salvat Editores de México, S.A., Gráficas Estrella S.A. Navarral, España, 1975, p.200.

⁵⁴ Ibid p.201.

⁵⁵ Idem.

⁵⁶ Idem.

⁵⁷ Idem.

⁵⁸ Ibid p.203.

⁵⁹ Ibid p.205.

⁶⁰ Ibid p.207.

⁶¹ Margadant S., Guillermo F "Introducción a la historia del derecho tributario mexicano" Ed. Esfinge, 11ª Edición, México, 1994, p.170.

Margadant, “el impuesto sobre la propiedad raíz era muy improductivo, el impuesto sobre utilidades y sobre rentas no prosperaron...”⁶².

Durante “el gobierno unipersonal, autocrático y dictatorial del veracruzano Antonio López de Santa Ana”⁶³, se cobraron impuestos que rayaban en lo absurdo, como nos lo explica el doctor Bugoa: “decretó impuestos sin explicar absolutamente el motivo, y llegó al extremo de gravar la luz del sol, la ventilación fue el impuesto sobre ventanas. Esto significaba que todo propietario de un inmueble debía pagar un impuesto según las ventanas que tuviera éste”⁶⁴. También existió el “impuesto sobre la posesión de perros; seguramente, Santa Ana fue el precursor del impuesto sobre la tenencia de vehículos, solo que en ese entonces no había vehículos gravables, sino entre más perros tenía una persona más impuestos debía pagar”⁶⁵. por eso, como consecuencia, “para eludir el pago de impuesto, los amos, los propietarios y los dueños de perros cometían canicidios”⁶⁶.

Avanzando en la historia y remontándonos al porfiriato, vemos que en los inicios de éste, fue una época muy buena para el país, ya que lo sacó adelante, puso cierta estabilidad en la economía e incluso, hubo auge, todo esto con base en 3 principios:

Primero: una negociación de la deuda que México tenía con los países de la Triple Alianza, en la Primera Guerra Mundial (Inglaterra, Francia y España), ya que estos compromisos económicos agobiaban al país, por lo tanto, se puso de acuerdo con los Estados Unidos de América para conseguir un préstamo de capital, pagando México intereses moratorios justos.

Segundo: Honestidad de sus gobernantes.

Tercero: Actitud triunfadora.

“Los treinta y cinco años de gobierno del general Díaz produjeron a base esos principios una centralización u homogeneización que antes no se tenía”⁶⁷.

A continuación, cito unas modificaciones en el sistema tributario del porfiriato que contribuyeron a que nuestro México se ubicara de un mercado local aislado a un mercado mundial: “la organización hacendaria se afianzó; la política tributaria mejoró, con lo cual se estimuló el desarrollo económico general. Se suprimió el anticuado y oneroso sistema de alcabalas”⁶⁸.

“Las alcabalas, que presentaron serios gravámenes en las operaciones mercantiles y las cuales beneficiaban la economía de los estados y de sus municipios, se mantuvieron esa época por no haber encontrado otros medios de sustituir esa forma impositiva”⁶⁹. pero, tal como lo menciono en el párrafo anterior, “José I. Limantour, abolió las alcabalas”⁷⁰.

⁶² Idem.

⁶³ Burgoa Orihuela, Ignacio “Marco constitucional de la contribuciones: Límites de las contribuciones y garantía para los contribuyentes” Conferencia Magistral presentada en el III Foro Nacional de la Investigación en las disciplinas Financiero-Administrativas, que se llevo a cabo del 21 al 23 de Octubre del 2000 en la facultad de Contabilidad y Administración de la UNAM, p.22.

⁶⁴ Idem.

⁶⁵ Ibid p.23.

⁶⁶ Idem.

⁶⁷ “Historia de México” Tomo 8, Salvat Editores de México, S.A., Gráficas Estrella S.A. Navarral, España, 1975, p.271.

⁶⁸ Ibid p.272.

⁶⁹ Idem.

⁷⁰ Ibid p.273.

“Los ingresos eran múltiples. En el presupuesto de 1881-1882 ya aparecieron solo 3 rubros: contribuciones sobre importaciones y exportaciones, contribuciones interiores y servicios de aprovechamientos y ramos menores”⁷¹.

“Del año de 1899 a 1910, en que finalizó el régimen, México logró reunir una reserva, que nunca había tenido en su historia. Con ella se realizaron obras públicas de importancia que dieron a México un aspecto monumental y resolvieron problemas de beneficio social, pero no se promovió con ellas un progreso económico de todo el país”⁷².

Para finalizar el presente punto, me gustaría transcribir los antecedentes legislativos de esta época, en lo concerniente a la Hacienda Pública del país, proporcionados por el actual gobierno federal:

“El 8 de Noviembre de 1821 se expidió el Reglamento Provisional para el Gobierno Interior y Exterior de las Secretarías de Estado y del Despacho Universal, por medio del cual se creó la Secretaría de Estado y del Despacho de Hacienda, aun cuando desde el 25 de Octubre de 1821 existía la Junta de Crédito Público.

En 1824 el Congreso Constituyente otorgó a la Hacienda Pública el tratamiento adecuado a su importancia, para ello expidió, el 16 de Noviembre del mismo año la Ley para el Arreglo de la Administración de la Hacienda Pública, en la que la Secretaría de Hacienda centralizó la facultad de administrar todas las rentas pertenecientes a la Federación, inspeccionar las Casas de moneda dirigir la Administración General de Correos, la Colecturía de la Renta de Lotería y la Oficina Provisional de Rezagos.

Para el despacho de las nuevas funciones atribuidas, se conformaron los siguientes Departamentos:

- Departamento de Cuenta y Razón, antecedente de la Contaduría Mayor de la Federación, creado para subrogar las Contadurías Generales.
- Tesorería General de la Federación, creada con el propósito de reunir en una dependencia todos los elementos que hicieran posible conocer el estado verdadero de las rentas y gastos de la Administración.
- Comisaría Central de Guerra y Marina, encargada de la formulación de las cuentas del Ejército y la Marina.
- Contaduría Mayor, órgano de control que estuvo bajo la inspección de la Cámara de Diputados, con la función principal de examinar los presupuestos y la memoria que debería presentar anualmente la Secretaría.

El 26 de Enero de 1825 se expidió el Reglamento Provisional para la Secretaría del Despacho de Hacienda, considerado como el primer Reglamento de la Hacienda Republicana y en el cual se señalaron, en forma pormenorizada, las atribuciones de los nuevos funcionarios constituidos conforme la citada ley del 16 de Noviembre de 1824.

⁷¹ Idem.

⁷² Ibid p.274.

Al transformarse nuestro país en una República Central, se expidió la ley del 3 de Octubre de 1835, misma que precisó la forma en que se manejarían las rentas de los Estados que quedaban sujeto a la administración y vigilancia de la Secretaría de Hacienda.

Las Bases Orgánicas de la República Mexicana del 14 de Junio de 1843, le dieron a la Secretaría el carácter de Ministerio de Hacienda.

El 27 de Mayo de 1852 se publicó el Decreto por el que se modifica la Organización del Ministerio de Hacienda, quedando dividido en seis secciones, siendo una de ellas la de Crédito Público; antecedente que motivó que en 1853 se le denominara por primera vez Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Las Bases Generales para el Arreglo de la Hacienda Pública del 11 de Febrero de 1854 elevan a rango de Dirección General a la Sección de Aduanas, comprendiendo tanto a las marítimas como a las interiores. El 1 de Enero de 1856 se expide la Ley para la Deuda Pública y la Administración de las Aduanas Marítimas y Fronterizas, la cual establece una Junta de Crédito Público para la Administración de las Aduanas y el manejo de los negocios relativos a la deuda nacional y extranjera.

El 14 de Octubre de 1856, mediante Decreto, se creó el Departamento para la Impresión de Sellos, antecedente de la actual Dirección General de Talleres de Impresión de Estampillas y Valores.

El 6 de Agosto de 1867, se dispuso que las Aduanas Marítimas y Fronterizas, las Jefaturas de Hacienda, la Administración Principal de Rentas del Distrito Federal, la Dirección General de Correos y la Casa de Moneda y Ensaye, dependieran exclusivamente en lo económico, directivo y administrativo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El 1 de Octubre de 1869 se determinó que correspondía al Segundo Oficial Mayor, las funciones de elaboración de la glosa y compilación de las leyes en materia hacendaria.

Al expedirse la Ley del Impuesto del Timbre en 1871, se creó la Administración General de este gravamen, con lo que se abandonó el sistema de papel sellado de herencia colonial.

El 13 de Mayo de 1891 la Secretaría de Hacienda y Crédito Público incrementó sus atribuciones en lo relativo a comercio, por lo que se denominó Secretaría de Hacienda, Crédito Público y Comercio. Asimismo, salió de su ámbito de competencia el sistema de correos y se rescindió el contrato de arrendamiento de la Casa de Moneda a particulares, con lo que la acuñación de moneda quedó a cargo del Estado⁷³.

1.1.4. La Revolución Mexicana.

Este período histórico, no se caracterizó por tener un sistema tributario ejemplar, es más, podemos decir que casi no hubo una base tributaria sólida, puesto que no existían aún ni el institucionalismo, ni la estructura necesarios para hacer pagar (coercitivamente) el tributo a los habitantes del país. No se tenían estos elementos, porque cada personaje importante de la revolución, luchaba por conquistar sus propios intereses, ya que “en estos tiempos se acentuaba más

⁷³ Diario Oficial de la Federación, 28/11/97, p.1,2.

la circunstancia de que la superioridad y riqueza de algunos, se basaba en la inferioridad y pobreza de la inmensa mayoría de los mexicanos”⁷⁴.

Así, tenemos como ejemplos a Venustiano Carranza, Emiliano Zapata y Doroteo Arango, mejor conocido como Pancho Villa. El primero de ellos, V. Carranza, representaba la ideología de los grandes empresarios y de la pragmática clase media (en términos generales); Emiliano Zapata representaba a los miserables campesinos del sur del país, en especial a los nativos del estado de Morelos, cuya lucha y demanda eran un mejor y más equitativo reparto de las tierras, bajo la consigna de que *la tierra es para quien la trabaja*; y por último, Pancho Villa, que representaba a los aventureros del norte del país, que poco a poco fueron tomando como bandera revolucionaria, las demandas del sector obrero nacional.

“La Revolución Mexicana, llegó a ser una de las auténticas revoluciones latinoamericanas, que no sustituyeron a una élite por otra, sino que afectaron profundamente la estructura social y el modo de pensar. En ella hallamos, como motores, por parte de la élite revolucionaria, idealismo combinado con indignación por la situación existente; por parte del proletariado, una toma de conciencia de su situación miserable; y por parte de varios elementos, arriba y abajo, afán de aventura y sed de botín”⁷⁵.

Durante el conflicto bélico, V. Carranza asumió el cargo de jefe del poder ejecutivo del país. “Para financiar los gastos que ocasionaba la lucha armada, el gobierno preconstitucional de Venustiano Carranza no contrató préstamos en el exterior. Por ello la deuda pública que contrajo sólo fue interna, generada por confiscaciones, préstamos forzosos, emisiones de papel moneda y adeudos a empleados públicos, así como por los daños y perjuicios ocasionados por el propio conflicto bélico”⁷⁶.

Cabe destacar que el Señor “Francisco I. Madero fue el primero que modificó el status económico y jurídico de la industria petrolera, en 1912, al establecer un impuesto de veinte centavos por cada tonelada de petróleo extraído”⁷⁷. Esta medida provocó descontento generalizado entre los industriales, y como consecuencia, éstos “ejercieron diferentes tipos de presiones contra el gobierno, como no pagar los impuestos exigidos o suspender las actividades”⁷⁸.

Es importante destacar que la situación se agravó, porque el gobierno aumentaba impuestos y la sociedad no tenía el suficiente dinero para pagarlos. De igual forma, fueron muy frecuentes los *impuestos extraordinarios*, por ejemplo los que cobró el general Alvaro Obregón a los ministros del culto religioso, cuya finalidad era adquirir armas y municiones para seguir encabezando el gobierno mexicano.

Como podemos darnos cuenta, esta etapa de la historia nacional fue un verdadero caos político y social, a tal grado que hubo en el gobierno, simultáneamente, dos jefes del poder ejecutivo (Venustiano Carranza y Eulalio Gutiérrez) alrededor del mes de Noviembre de 1914.

⁷⁴ Rodríguez Frías, Germán “*Algunos aspectos relevantes relacionados con la contaduría Pública en la historia de México (compendio)*” p.10.

⁷⁵ Margadant S., Guillermo F “*Introducción a la historia del derecho tributario mexicano*” Ed. Esfinge, 11ª Edición, México, 1994, p.200.

⁷⁶ “*Así fue la Revolución Mexicana*” Tomo 5, Comisión Nacional para las Celebraciones del 175 aniversario de la Industria Nacional y 75 aniversario del a Revolución Mexicana Ganado de la Republica y Secretaria de Educación Pública con colaboración del Instituto Nacional de Antropología e Historia, Consejo Nacional de Fomento Educativo, Dirección General de Publicaciones y Medios, México, D.F., 1985, p.867.

⁷⁷ *Ibid* p.868.

⁷⁸ *Ibid* p.268.

Pero no todo fue malo y menos desde el punto de vista jurídico. Podemos decir con orgullo que al finalizar el conflicto armado, nuestro país ofreció al mundo una constitución nueva, de vanguardia y de cara al futuro, en una palabra: progresista, ya que México fue el primero en incorporar a la constitución el derecho social, (rama del derecho que había sido muy poco explorada), a través de nuestros tan apreciados artículos 3, 27 y 123, referentes a la educación pública, a la propiedad y posesión de las tierras nacionales y a los derechos mínimos fundamentales que deben de tener todos los trabajadores nacionales, respectivamente, mismos que costaron tantas vidas, tanta sangre de los mexicanos, pero que fueron el gran logro de la revolución.

Como dato jurídico-social, se me hace importante señalar que aunque la constitución de 1857 ya preveía el principio de Inviolabilidad de la constitución, en su artículo 128, este no fue respetado, ya que el 5 de Febrero de 1917 hubo un nuevo orden jurídico y ya no fue tomado en cuenta para nada el anterior.

Para finalizar el presente punto, cito del Diario Oficial de la Federación y de los apuntes del C.P. Germán Rodríguez Frías, los antecedentes legislativos más relevantes de este período, que tienen que ver con los impuestos:

“El 23 de Mayo de 1910 se creó la Dirección de Contabilidad y Glosa asignándosele funciones de registro, glosa y contabilidad de las cuentas que le rindiesen sobre el manejo de fondos, con el propósito fundamental de integrar la Cuenta General de la Hacienda Pública. Asimismo, la Tesorería General de la Federación, a partir de esa fecha cambió su denominación por Tesorería de la Federación”⁷⁹.

“El 24 de Mayo de 1912 se expide el Reglamento para el cobro del Impuesto del Timbre sobre el petróleo crudo.

El 29 de Noviembre de 1913 el Ministro de Hacienda informó que el presidente Huerta, acordó que todas las bebidas alcohólicas tendrán un impuesto del timbre del 25% sobre el precio de venta”⁸⁰.

“ En 1921 se expidió la Ley del Centenario y el 27 de febrero de 1924 la Ley para la Recaudación de los impuestos establecidos en la Ley de Ingresos vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas, antecedentes que dieron origen al Impuesto Sobre la Renta, actualmente el gravamen más importante del sistema impositivo mexicano”⁸¹.

1.1.5. Período post- revolucionario.

Al término del período tan revuelto que acabamos de ver, aparece el período post-revolucionario, cuyo inicio lo ubicaremos con la llegada de Plutarco Elías Calles a la Presidencia de la República, en 1929. En este período histórico, hubo un avance importantísimo en lo concerniente a nuestro sistema tributario, por ejemplo: nace la idea crear un sistema de coordinación fiscal entre los Estados y la Federación, consistente en que estos se abstienen de gravar determinadas fuentes de

⁷⁹ Diario Oficial de la Federación, 28/11/97, p.2.

⁸⁰ Rodríguez Frías, Germán “*Algunos aspectos relevantes relacionados con la contaduría Pública en la historia de México (compendio)*” p.8.

⁸¹ Diario Oficial de la Federación, 28/11/97, p.6.

ingresos para que lo haga la Federación, y ésta le otorgue participaciones a los Estados, a través de los fondos federales; en 1980 aparece el Impuesto al Valor Agregado (IVA), cuyo fin es sustituir el peaje del 4% para cada transmisión de camino al consumidor final; aparece un Código Fiscal de la Federación en 1938, así como la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación en 1967.

Una característica importante de esta época, es la creación abundante de organismos descentralizados (instituciones que pertenecen al gobierno, pero son autónomos, poseedores de su propio patrimonio y su propia personalidad jurídica), como ejemplo tenemos a la UNAM, IMSS, ISSSTE, BANXICO, NAFIN, PEMEX, etc.

Fueron celebradas 3 Convenciones Fiscales importantes en 1925, 1932 y 1947, respectivamente, en las cuales se analizaron propuestas interesantes y decisivas para nuestro sistema fiscal. A continuación veamos algunos de los aspectos más relevantes de cada una de las Convenciones:

Primera Convención Nacional Fiscal (1925).- Esta convención, fue convocada por el presidente Plutarco Elías Calles, a través de su Secretario de Hacienda, Alberto J Piani. Asistieron representantes de las entidades federativas, así como del D.F.. El Secretario de Hacienda, como lo dice De la Garza, decía: "el actual sistema fiscal representa uno de los mayores obstáculos que se oponen en la República al establecimiento de un nuevo régimen económico mejor y más de acuerdo con los postulados contemporáneos"⁸². Algunas conclusiones a las que se llegaron en esta convención fueron las siguientes:

- “1. Los impuestos sobre la tierra y los edificios son exclusivos de los Estados.
2. Los estados deben tener poder tributario exclusivo sobre los actos no mercantiles, sobre las concesiones otorgadas por autoridades locales y sobre los servicios públicos locales.
3. El poder tributario federal es exclusivo sobre el comercio y la industria.
4. Los impuestos sobre las herencias y las donaciones deben ser exclusivos de los Estados.
5. Deben de tratarse en forma separada los impuestos especiales.
6. Debe de agregarse una nueva cédula a la ley del impuesto sobre la renta a fin de gravar el ingreso de los bienes inmuebles edificados, cuyo producto debe ser exclusivo para los Estados.”⁸³

Segunda Convención Nacional Fiscal (1932).- Convocada por el secretario de Hacienda Alberto J. Piani, pero en el período presidencial de Pascual Ortiz Rubio. Algunas conclusiones fueron:

- “1. La base de la tributación local debe ser la imposición territorial, en todos sus aspectos...
2. Los Estados deben tener poder tributario exclusivo sobre todos los actos no mercantiles que puedan tener lugar dentro de sus respectivas jurisdicciones.
3. Asimismo, los Estados deben tener poder tributario exclusivo sobre los servicios públicos municipales y sobre las concesiones que otorguen dentro de su competencia.
4. El gobierno federal debería tener poder tributario exclusivo sobre el comercio exterior... sobre la renta... y sobre la industria, cuando para ello se requieran formas especiales de tributación... pero en todos esos impuestos deben participar en sus productos tanto los Estados como los municipios.

⁸² De la Garza, Sergio Francisco "Derecho Financiero Mexicano" Ed. Porrúa, 18ª Edición, 8ª reimpresión, México, 1999, p. 215.

⁸³ Idem.

5. El gobierno federal debe tener poder tributario exclusivo y aprovechamiento exclusivo en todas aquellas rentas relativas a la producción y explotación de recursos naturales que pertenezcan a la Nación sobre los servicios públicos de concesión federal.
6. En los impuestos sobre las herencias y las donaciones, el poder tributario debe ser exclusivo de los Estados, pero la Federación debe participar en el producto de dichos impuestos”⁸⁴.

Durante el gobierno de Lázaro Cárdenas, también hubo avances significativos en la materia Fiscal, inclusive él mismo presentó un proyecto, toda vez que estaba preocupado ya que había “una amplia concurrencia de la federación y los estados para imponer contribuciones, lo que ocasiona frecuentemente la coexistencia de gravámenes sobre una misma fuente de imposición”⁸⁵. Sería interesante que nuestras autoridades actuales revisaran la reflexión de Cárdenas, porque parece que la historia se repite de nueva cuenta.

Tercera Convención Nacional Fiscal (1947).- Convocada por el presidente Miguel Alemán. Los objetivos mínimos de esta convención eran los siguientes:

- “1. Trazar el esquema de un plan nacional de arbitrios, es decir, de un verdadero sistema nacional de distribución de todos los gastos públicos entre todos los contribuyentes.
2. Planear la forma en que las entidades económicas obligatorias que existen en el país deben distribuirse en la relación con el costo de los servicios públicos a cada una encomendados y en la relación también con su capacidad de costos sobre los causantes respectivos...
3. Determinar bases ciertas de colaboración entre las diversas autoridades fiscales...”⁸⁶.

Al término de esta convención, se reconocieron “como ingresos privativos de los estados y municipios los siguientes: impuesto predial, urbano y rústico; productos agrícolas; enajenación de bienes inmuebles; ganadería; venta de mercancías al menudeo, expendios de bebidas alcohólicas, impuestos sobre servicios públicos locales...”⁸⁷.

A continuación, citaré los antecedentes legislativos más relevantes de este período, proporcionados por nuestro Gobierno Federal actual:

El 31 de Diciembre de 1947 se publicó en el DOF, el Decreto que dispone que la Procuraduría Fiscal sea una dependencia de la SHCP...

Con la publicación de la LOAPF, el 29 de Diciembre de 1976, la programación y presupuestación del gasto público federal, anteriormente competencia de la SHCP, pasó a formar parte de las atribuciones de la Secretaría de Programación y Presupuesto. En consecuencia, se expidió un nuevo Reglamento Interior... quedando integrada la Secretaría por:

- a) La Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público, a las que se adscriben las Direcciones Generales de Planeación Hacendaria; de Crédito; de Asuntos Hacendarios Internacionales y de Promoción Fiscal.
- b) La Subsecretaría de Ingresos con las Direcciones Generales de Política de Ingresos; Coordinación, Recursos y Estudios Fiscales; Difusión Fiscal; así como las Administraciones Fiscales Regionales y Oficinas Federales de Hacienda.

⁸⁴ Ibid p.217.

⁸⁵ Ibid p.218.

⁸⁶ Idem.

⁸⁷ Ibid p.222.

- c) La Subsecretaría de Inspección Fiscal con las Direcciones Generales de Aduanas; Vigilancia de Fondos y Valores; del Registro Federal de Automóviles y de Bienes Muebles; así como las Delegaciones Regionales de Inspección Fiscal y del Registro Federal de Automóviles.
- d) La oficialía mayor con las direcciones generales de programación, organización y presupuesto; administración; prensa; laboratorio central; talleres de impresión de estampillas y valores y de casa de moneda.
- e) La procuraduría fiscal de la federación con la primera, segunda y tercera subprocuradurías fiscales, así como la subprocuraduría fiscal de investigaciones y las subprocuradurías fiscales auxiliares.
- f) La tesorería de la federación con las subtesorerías de egresos; de ingresos y de control e informática, así como las delegaciones regionales de la tesorería de la federación.

El 31 de Diciembre de 1979 se publicó en el DOF un nuevo reglamento interior, con motivo de las reformas a diversos ordenamientos legales como... las leyes del IVA; de coordinación fiscal; de valoración aduanera de mercancías de importación y del registro federal de vehículos. Mediante este nuevo reglamento se efectuaron los siguientes cambios:...

- a) En la subsecretaría de ingresos se suprimió la dirección general de difusión fiscal... .
- b) En la subprocuraduría de inspección fiscal se suprimió la dirección general de bienes muebles y cambió la nomenclatura de la dirección general del registro federal de automóviles por dirección general del registro federal de vehículos...
- c) En la Procuraduría fiscal de la federación se creó la coordinación general de subprocuradurías regionales y cambiaron de nomenclatura las subprocuradurías fiscales auxiliares por subprocuradurías fiscales regionales...

El 29 de Diciembre de 1983, se publicó un nuevo reglamento interior de la SHCP y se efectuaron los cambios siguientes:

- a) En la subsecretaría de inspección fiscal se suprimió la dirección general de vigilancia de fondos y valores, así como las delegaciones regionales de promoción fiscal...

El 30 de Diciembre de 1983, mediante decreto por el que se reforma y adiciona la LOAPF, se confirieron a la Secretaría las atribuciones para administrar la aplicación de los estímulos fiscales, verificar el cumplimiento de las obligaciones de los beneficiarios, conforme a las leyes fiscales, y representar el interés de la federación en controversias fiscales.

En cumplimiento a las medidas de racionalización del gasto público emitidas por el ejecutivo federal el 19 de Agosto de 1985, se publicó el decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del reglamento interior de la SHCP, mediante el cual se efectuaron los siguientes cambios estructurales:

- a) Se suprimió la subsecretaría de inspección fiscal, y la dirección general del registro federal de vehículos se fusionó con la dirección general de aduanas, quedando adscrito al área del C. Secretario...

Con el nuevo reglamento interior de la secretaria del 22 de marzo de 1988, se produjeron cambios en la estructura orgánica derivados de las medidas permanentes de racionalización del gasto público...

- a) En la subsecretaría de ingresos, se adscribió la unidad técnica de precios y tarifas de la administración pública, anteriormente dependiente de la SHCP; se crearon 7 coordinaciones de administración fiscal y cambiaron de denominación la dirección general técnica de ingresos por dirección general de servicios y asistencia al contribuyente; la de fiscalización por la dirección general de auditoría y revisión fiscal y las administraciones fiscales regionales por administraciones fiscales federales.
- b) En la procuraduría fiscal de la federación se suprimió la coordinación general de subprocuradurías regionales...

A fin de lograr una mayor eficacia y eficiencia en el desarrollo de las atribuciones de la Secretaría, se emitió un nuevo reglamento interior el 17 de Enero de 1989, mediante el cual se efectuaron los cambios siguientes: ...

- a) En la Subsecretaría de Hacienda y crédito público se suprimieron la dirección general de promoción fiscal, la coordinación de administración y regionalización y las delegaciones regionales. Asimismo, se transfirió la dirección general de asuntos hacendarios internacionales a la nueva subsecretaría de asuntos financieros internacionales...
- b) En la subsecretaría de ingresos se suprimieron la dirección general de informática de ingresos y la unidad técnica de precios y tarifas de la administración pública; cambió su denominación la dirección general de servicios y asistencia al contribuyente por dirección general técnica de ingresos y se creó una octava coordinación de administración fiscal.
- c) En la procuraduría fiscal de la federación se creó la subprocuraduría fiscal de control de cambios...

Mediante acuerdo del 22 de Junio de 1989, la dirección general de aduanas cambió de adscripción del área del c. Secretario a la subsecretaría de ingresos.

En el decreto del 4 de enero de 1990,... la dirección general de auditoría y revisión fiscal de la subsecretaría de ingresos, cambió su denominación por dirección general de auditoría fiscal federal.

Con el decreto del 30 de Octubre de 1990... se fortalece la función de capacitación fiscal, al incluirse en dicho reglamento al instituto nacional de capacitación fiscal, mismo que posteriormente adquiere el carácter de organismo descentralizado, al otorgársele personalidad jurídica y patrimonio propios el 20 de diciembre de 1991, en la fracción III del CFF...

Asimismo, mediante el citado reglamento interior del 24 de febrero de 1992, se efectuaron los siguientes cambios a la estructura de la SHCP:

- a) En la procuraduría fiscal de la federación desaparecen la primera, segunda y tercera subprocuradurías fiscales, así como la subprocuraduría fiscal de control de cambios y se crean las subprocuradurías fiscales federales de legislación y consulta; de lo contencioso; de amparos y asuntos laborales y la de asuntos financieros...

Con el propósito de promover una administración tributaria más eficiente que fortaleciera la

recaudación, impulsara la fiscalización, aumentara la presencia fiscal, diversificara los controles y ampliara sus fuentes de información, mediante el decreto del 25 de Enero de 1993... se realizaron los siguientes cambios...:

- a) En la subsecretaría de ingresos se crearon las direcciones generales de interventoría y fiscal internacional... la dirección general de auditoría fiscal federal por administración general de auditoría fiscal federal... desaparecieron las coordinaciones de administración fiscal, las administraciones fiscales federales y las oficinas federales de hacienda, constituyéndose las administraciones regionales de recaudación; de auditoría fiscal federal; jurídica de ingresos y de aduanas, así como las administraciones locales de recaudación; auditoría fiscal federal y jurídica de ingresos.
- b) En la procuraduría fiscal de la federación desaparecen las subprocuradurías fiscales regionales y la subprocuraduría fiscal federal de lo contencioso, cuyas funciones fueron asumidas por la administración general jurídica de ingresos. La subprocuraduría fiscal federal de amparos y asuntos laborales cambia su denominación por sub procuraduría fiscal federal de amparos...

Asimismo, mediante decreto del 15 de diciembre de 1995, se expidió la ley del servicio de administración tributaria, misma que en su transitorio primero estableció su entrada en vigor a partir del 1 de Julio de 1997, por lo que en Marzo de 1996, con el propósito de sentar las bases orgánico funcionales que dieran lugar a la integración del órgano desconcentrado responsable del servicio de administración tributaria, se autoriza y registra una nueva estructura orgánica básica de la Secretaría, realizándose en el ámbito de la subsecretaría de ingresos...

Finalmente, el 30 de Junio de 1997 se publican en el DOF reformas al reglamento interior de la secretaria, el reglamento interior del servicio de administración tributaria y un nuevo acuerdo de adscripción de unidades administrativas de la secretaria.⁸⁸

1.2. IMPORTANCIA DEL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO.

El sistema tributario de cualquier país, es fundamental para la existencia del mismo, y el nuestro no es la excepción. Para entender mejor la importancia del sistema impositivo fiscal, creo que es pertinente recordar una definición de Estado.

Estado es una persona jurídico colectiva del derecho público, dotada de personalidad jurídica y patrimonio propios, con una población asentada en un territorio determinado y con un gobierno.

Del concepto anterior, podemos resaltar que la población que integra al Estado, necesita satisfacer sus necesidades básicas, pero como no puede hacerlo sola, ni cada una de esas gentes puede gobernar (en tal caso sería una total anarquía) elige a sus gobernantes, para que estos elaboren y ejecuten las directrices necesarias para conducir los destinos de la gente, los destinos del país en general.

Las necesidades básicas a que me refiero en el párrafo anterior, son de muy distinta índole, pero como claro ejemplo, tenemos a los servicios públicos, a la manutención de todo el aparato

⁸⁸ Ibid p.225.

gubernamental encargado de velar por los intereses de su población. Como comentario, quiero expresar que dentro del aparato gubernamental a que hago referencia, se encuentra el Instituto Federal Electoral (IFE), para velar por que halla elecciones limpias de dirigentes, transparentes y democráticas. Pero estas elecciones cuestan muchos recursos, mismos que son pagados también por el erario público. Como dicen algunos autores: "la democracia siempre tiene un precio"... y vaya que el que pagamos nosotros resulta muy caro.

En pocas palabras: el Estado necesita recaudar contribuciones, porque necesita cubrir las necesidades propias del mismo Estado.

Cumpliendo con el principio de anualidad, podemos revisar en los primeros días de cada año calendario, en qué gastará el Gobierno las contribuciones que percibe, revisando el *Presupuesto de Egresos* que promulga el mismo poder Ejecutivo de la Unión. Pero yo me atrevo a aseverar que todos esos gastos son necesarios para la existencia misma del Estado Mexicano.

Existen muchas teorías para fundamentar y justificar el pago de las contribuciones por parte de los contribuyentes, sin embargo, solo mencionaré las 4 que cita Emilio Margain Manautou, en su obra "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano". Estas 4 teorías son las siguientes:

- a) De los servicios públicos.
- b) De la relación de sujeción.
- c) De la necesidad social.
- d) Del seguro.

Teoría de los servicios públicos.- Esta teoría afirma que los ingresos que percibe el Estado a través del cobro de contribuciones, sirve para que puedan solventarse los servicios públicos que el Estado presta a su población. Esta teoría también se conoce como teoría de la Equivalencia o teoría del Beneficio.

Teoría de la relación de sujeción.- Esta teoría dice que la obligación del contribuyente de pagar tributos, surge de su condición de súbditos, y por tanto, se tiene ese *deber de sujeción*. Esta obligación no es bilateral, toda vez que el causante del impuesto no recibe beneficio alguno a cambio. El fundamento para tributar es únicamente la relación de sujeción.

Teoría de la necesidad social.- Esta teoría considera que la sociedad tiene necesidades, y que el encargado de satisfacer estas necesidades es el Estado. Las necesidades que tiene la sociedad son de 2 tipos: físicas y espirituales. Dentro de las primeras podemos encontrar la alimentación, vivienda, vestido, orden, seguridad, servicios públicos, etc. En las segundas, se encuentran las escuelas, museos, universidades, deportes, cultura, conciertos, etc.

Teoría del seguro.- Esta teoría manifiesta que los tributos deben considerarse como el pago de una prima por la protección que el Estado otorga a los particulares.

Como podemos darnos cuenta, el pago del tributo para contribuir al gasto público es de vital importancia para la existencia de cualquier Estado, independientemente de que estemos a favor o en contra de cualquiera de las teorías que mencionamos con antelación.

1.3. EL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO EN LA ACTUALIDAD (AÑO 2000).

El Estado en sus 3 niveles de gobierno (Federación, Entidad Federativa y Municipio), para cumplir con los fines propios de este, tales como proporcionar servicios públicos a los gobernados, por ejemplo, obtiene ingresos a través de las contribuciones y sus accesorios, los aprovechamientos, los productos, los empréstitos, y las participaciones. El gobierno al cobrar estas contribuciones, siempre debe de observar los principios constitucionales de legalidad y de igualdad. El primero de estos, dice que “la autoridad solamente podrá hacer lo que la ley expresamente le indique, en tanto que el particular podrá hacer todo lo que la ley no le prohíbe”; el principio de igualdad consiste en “dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales”.

Las principales contribuciones a través de las cuales el gobierno obtiene ingresos, según nuestro Código Fiscal Federal, son: los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos. A continuación veamos la definición de éstos, así como de otros conceptos básicos, mismos que nos serán de utilidad para comprender también las leyes de ingresos locales (del Estado de Guanajuato), que más adelante observaremos.

Los impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma ley.

Las aportaciones de seguridad social son contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social.

Las contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

Los derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público.

Los accesorios de las contribuciones son los recargos, multas, gastos de ejecución e indemnizaciones.

Los aprovechamientos son los ingresos que obtiene el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Los productos son las contraprestaciones por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento, o enajenación de bienes del dominio privado.

Una vez que ya conocemos estos conceptos, veamos los ingresos que obtiene el gobierno de México en cada uno de sus niveles.

1.3.1. Ingresos de la Federación.

En este sentido, decimos que la Federación obtiene ingresos de 9 sitios, todos ellos contemplados en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal del año 2000. Estos ingresos son los siguientes:

I.- IMPUESTOS:

- 1.- Impuesto sobre la renta.
- 2.- Impuesto al activo.
- 3.- Impuesto al valor agregado.
- 4.- Impuesto especial sobre producción y servicios.
 - a. Gasolina y diesel.
 - b. Bebidas alcohólicas.
 - c. Cervezas y bebidas refrescantes.
 - d. Tabacos labrados.
- 5.- Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.
- 6.- Impuesto sobre automóviles nuevos.
- 7.- Impuestos al comercio exterior:
 - a. A la importación.
- 8.- Accesorios.

II.- APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL:

- 1.- Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores.
- 2.- Cuotas del Sistema de Ahorro para el Retiro a cargo de los Patrones.

III.- CONTRIBUCIONES DE MEJORAS:

Contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica.

IV.- DERECHOS:

- 1.- Servicios que presta el Estado en funciones de derecho público:
 - a. Por recibir servicios que preste el Estado.
 - b. Por prestación de servicios exclusivos a cargo del Estado, que prestan Organismos Descentralizados.
- 2.- Por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público.
- 3.- Derechos sobre la extracción de petróleo.
- 4.- Derecho extraordinario sobre la extracción de petróleo.
- 5.- Derecho adicional sobre la extracción de petróleo.

V.- CONTRIBUCIONES NO COMPRENDIDAS EN LAS FRACCIONES PRECEDENTES CAUSADAS EN EJERCICIOS FISCALES ANTERIORES PENDIENTES DE LIQUIDACION O DE PAGO.

VI.- PRODUCTOS:

- 1.- Por los servicios que no correspondan a funciones de derecho público.
- 2.- Derivados del uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado:
 - a. Arrendamiento de tierras, locales y construcciones.
 - b. Enajenación de bienes:
 - Muebles.
 - Inmuebles.
 - c. Intereses de valores, créditos y bonos.
 - d. Utilidades:
 - De la Lotería Nacional para la Asistencia Pública.
 - De Pronósticos para la Asistencia Pública.
 - e. Otros.

VII.- APROVECHAMIENTOS:

- 1.- Multas.
- 2.- Indemnizaciones.
- 3.- Reintegros:
 - a. Sostenimiento de las Escuelas del Artículo 123 constitucional.
 - b. Otros.
- 4.- Provenientes de obras públicas de infraestructura hidráulica.
- 5.- Participaciones a cargo de los concesionarios de vías generales de comunicación y de empresas de abastecimiento de energía eléctrica
- 6.- Participaciones señaladas por la Ley Federal de Juegos y Sorteos.
- 7.- Aportaciones de contratistas de obras públicas.
- 8.- Destinados al Fondo para el Desarrollo Forestal:
 - a. Otros conceptos.
- 10.- Cuotas Compensatorias.
- 11.- Recuperaciones de capital:
 - a. Desincorporaciones.
 - b. Otros.
- 12.- Provenientes de decomiso y bienes que pasan a propiedad del Fisco Federal.
- 13.- Rendimientos excedentes de Petróleos Mexicanos y organismos subsidiarios.
- 14.- Otros.
 - a. Remanente de operación del Banco de México.
 - b. Utilidades por Recompra de Deuda.
 - c. Rendimiento mínimo garantizado.
 - d. Otros.

VIII.- INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS:

- 1.- Financiamientos:
 - a. Para el Gobierno Federal.

IX.- OTROS INGRESOS:

- 1.- De organismos descentralizados.

1.3.2 Ingresos de las Entidades Federativas.

Las Entidades Federativas, atendiendo al principio de legalidad, solo pueden recibir los ingresos que la ley determine. En el caso concreto de Guanajuato, la Ley de Ingresos Local, para el ejercicio fiscal del año 2000, menciona los ingresos y los rubros de los cuales se allegará de recursos; tales rubros son los siguientes:

I.- IMPUESTOS:

- 1.- Impuesto sobre adquisición de bienes muebles no afectos al impuesto al valor agregado.
- 2.- Impuesto sobre loterías, rifas, sorteos y concursos.
- 3.- Por servicios de hospedaje.

II.- DERECHOS:

- 1.- Por trabajos catastrales.
- 2.- Por servicios de tránsito y transporte.
- 3.- Por uso de carreteras y puentes estatales de cuota.
- 4.- Por servicios de registro civil
- 5.- Por servicios del registro público de la propiedad y del comercio.
- 6.- Por servicios en materia de fraccionamientos.
- 7.- Por certificados, certificaciones y constancias.
- 8.- Por autorización de folio notarial.
- 9.- Por expedición y legalización de firmas y documentos.
10. Por servicios en materia de educación
11. Por servicios de salud y seguridad social.
12. Por licencias de funcionamiento para la producción, almacenamiento, distribución y compra venta de bebidas alcohólicas.
13. Por servicios en materia de ecología.

III.- CONTRIBUCIÓN POR EJECUCIÓN DE OBRAS PUBLICAS.

IV.- PRODUCTOS:

- 1.- Arrendamiento, explotación, uso o enajenación de bienes, propiedad del Estado.
- 2.- Fianzas
- 3.- Capitales y valores del Estado y sus intereses.
- 4.- Formas valoradas.
- 5.- De los talleres propiedad del Estado.
- 6.- Del periódico oficial.

V.- APROVECHAMIENTOS:

- 1.- Rezagos.
- 2.- Recargos.
- 3.- Multas.
- 4.- Gastos de ejecución
- 5.- Provenientes de la administración de las contribuciones federales, así como municipales sobre la propiedad inmobiliaria.
- 6.- Fondos de aportación federal.

VI.- PARTICIPACIONES:

La Entidad Federativa (Estado) recibirá las participaciones que determine la Federación, de acuerdo con lo estipulado en la Ley de Coordinación Fiscal.

1.3.3 Ingresos de los Municipios del estado de Guanajuato.

El municipio es la base de la división territorial de la Entidad Federativa y es, por lo tanto, la institución gubernamental que menos habitantes posee, pero no por eso, deja de obtener ingresos, mismos que la Legislatura local prevé en la Ley de Ingresos para los Municipios del Estado de Guanajuato; los ingresos obtenidos por los municipios, según la citada ley en el ejercicio fiscal del año 2000, son los siguientes:

I.- IMPUESTOS:

- 1.- Predial.
- 2.- Sobre traslación de dominio.
- 3.- Sobre división y lotificación de inmuebles.
- 4.- De fraccionamientos.
- 5.- Sobre juegos y apuestas permitidas.
- 6.- Sobre diversiones y espectáculos públicos.
- 7.- Sobre rifas, sorteos, loterías y concursos.
- 8.- Sobre explotación de mármoles, canteras, pizarras, basaltos, cal, calizas, tezontle, tepetate y sus derivados, arena, grava y otros similares.

II.- DERECHOS:

- 1.- Por servicios públicos.
- 2.- Por construcciones y urbanizaciones.
- 3.- Por permisos eventuales para la venta de bebidas alcohólicas.
- 4.- Por certificados y certificaciones.
- 5.- Por concesiones.
- 6.- Por servicios en materia de fraccionamientos.
- 7.- Por la expedición de licencias o permisos para el establecimiento de anuncios.

III.- CONTRIBUCIONES ESPECIALES:

- 1.- Por ejecución de obras públicas.
- 2.- Por alumbrado público.

IV.- PRODUCTOS:

V.- APROVECHAMIENTOS:

- 1.- Rezagos.
- 2.- Recargos.
- 3.- Multas.
- 4.- Reintegros.
- 5.- Donaciones, herencias y legados a favor del Municipio.
- 6.- Gastos de ejecución
- 7.- Fondos de aportación federal.

VI.- PARTICIPACIONES:

El municipio recibirá las participaciones que determine la Federación o la Entidad Federativa, en su caso, de acuerdo con lo estipulado en la Ley de Coordinación Fiscal.

Como podemos observar, nuestro gobierno obtiene ingresos de muchos lados, grava muchas actividades, involucra a muchas dependencias gubernamentales, en una palabra, es muy complejo nuestro sistema impositivo tributario, de ahí que exista una gran problemática para entenderlo, para recaudar las contribuciones y para evitar la evasión fiscal, entre otros. Esta problemática será analizada en un capítulo posterior de la presente tesis.

CAPITULO SEGUNDO. MARCO DE REFERENCIA.

En el presente capítulo analizaremos de forma muy superficial, tanto los conceptos jurídicos fundamentales, que son frecuentemente usados en el ámbito del derecho fiscal, como la legislación fiscal vigente, desde la Constitución General de la República, hasta las leyes federales concernientes al derecho fiscal, así como el espacio y el tiempo en que estas se aplican. Como lo dice el título del capítulo: veremos algunos aspectos que sirvan de referencia para entender las ideas centrales del presente trabajo de investigación.

2.1 MARCO CONCEPTUAL.

Conocer las palabras o términos más importantes que se usan en el ámbito jurídico-fiscal es, indudablemente, una obligación de toda persona que pretende desenvolverse en ese medio. El abogado especialista en la materia fiscal, tiene la obligación de dominar a la perfección los conceptos en comento. Por lo anterior, considero de vital importancia, precisar en el presente capítulo, algunos –y solamente algunos- conceptos fundamentales que son usados, muy frecuentemente, en el medio. Estos conceptos son los siguientes:

- a) Jurisdicción.
- b) Competencia.
- c) Litigio.
- d) Procedimiento.
- e) Proceso.
- f) Juicio.
- g) Derecho Fiscal.
- h) Naturaleza Jurídica.
- i) Sistema Tributario.

2.1.1 Jurisdicción.

Etimológicamente, jurisdicción significa declarar el derecho; aunque también debemos entender por jurisdicción: autoridad, poder o dominio. Otra acepción de jurisdicción, es el “territorio en el que un juez o tribunal ejerce su autoridad”¹.

“La jurisdicción hace referencia al poder del Estado de impartir justicia por medio de los tribunales o de otros órganos, como las Juntas de Conciliación y Arbitraje, en los asuntos que llegan a su conocimiento”².

¹ Pallares, Eduardo *“Diccionario de Derecho Procesal Civil”* Ed. Harla, Colección de textos Universitarios, 2ª Edición, México, 1993, p.510.

² Idem.

Jurisdicción es la autoridad que tiene una persona determinada que se encuentra facultada por la ley, para aplicar la norma jurídica a un caso concreto para solucionar conflictos de intereses entre dos o más personas que se encuentran en un territorio determinado.

“Se dice que la jurisdicción es pública por razón de su causa eficiente, porque emana de la autoridad pública; por razón del sujeto, porque quien la ejerce es persona pública; y por razón del fin, porque se dirige a la conservación del orden y del bien común”³.

La jurisdicción tiene 5 elementos: *Notio*, o facultad que tiene el juez para conocer de las controversias que existen entre las partes, así como de allegarse de las pruebas y practicar las diligencias necesarias para llegar a conocer la verdad del caso; *Vocatio*, es la facultad que posee el juez para hacer que las partes comparezcan a juicio; *Coertio*, es la facultad que tiene la persona que imparte justicia de emplear la fuerza para hacer cumplir correctamente el proceso; *Iudicium*, es la facultad que tiene el juez para decidir su resolución, conforme a las leyes aplicables. “La decisión está integrada, a su vez, por 2 elementos: un juicio lógico y un acto de voluntad”⁴; *Imperium*, es la facultad que tiene el juez para hacer cumplir sus resoluciones, incluso haciendo uso de la fuerza pública.

Como dice Bonjean, etimológicamente el significado de la palabra jurisdicción es muy amplio; “decir el derecho, es reglamentar las relaciones sociales de los ciudadanos, sea *creando* la regla, sea *aplicándola*”⁵.

2.1.2 Competencia.

Debemos entender por competencia, “la aptitud legal que tienen los órganos jurisdiccionales para decidir controversias entre partes”⁶. Sin embargo, considero necesario analizar los conceptos de otros autores.

Manresa dice que es “la facultad de conocer de determinados negocios... Chiovenda la define como el conjunto de las causas en que, con arreglo a la ley, puede un juez ejercer su jurisdicción, y la facultad de ejercerla dentro de los límites en que le esté atribuida... Carnelutti la define como la extensión del poder que pertenece a cada oficio o a cada componente del oficio en comparación con los demás”⁷.

Por otro lado, nuestro catedrático Lic. Guiza, dice que es “el derecho que tiene un juez o tribunal para conocimiento, trámite o resolución de un negocio judicial... Los jueces tienen facultad para conocer de ciertos asuntos en atención a la naturaleza de éstos, lo cual determina su competencia”⁸.

³ García Domínguez, Miguel Ángel “Naturaleza del Juicio contencioso administrativo y su relación con la naturaleza y contenido de la demanda” T.C.A. Estado de Guanajuato, Boletín #15, Enero-Junio'95, p.28.

⁴ Idem.

⁵ Pallares, Eduardo “Diccionario de Derecho Procesal Civil” Ed. Harla, Colección de textos Universitarios, 2ª Edición, México, 1993, p.510.

⁶ Rendón Huerta Barrera, Teresita “Seis estudios especiales en torno a la jurisdicción contencioso administrativa” Ed. Orlando Cárdenas, Irapuato, Gto, México, 1991, p.43.

⁷ Pallares, Eduardo “Diccionario de Derecho Procesal Civil” Ed. Harla, Colección de textos Universitarios, 2ª Edición, México, 1993, p.162.

⁸ Guiza Alday, Francisco Javier “Diccionario de legislación y jurisprudencia concordado” Ed, Orlando Cárdenas, Irapuato, Gto., México, 1996, p.145.

Por las definiciones anteriores, entiendo que competencia es una institución jurídico-procesal cuya justificación es limitar la función jurisdiccional (aplicar la norma general al caso concreto para dirimir controversias) del Estado.

Existe competencia, atendiendo a varias cuestiones, así tenemos competencia por:

a) Territorio.- Es aquella que limita la acción jurisdiccional, en razón del área geográfica en que se va a ventilar el negocio jurídico en cuestión. Atiende a la superficie, al espacio físico en donde se conocerá el asunto jurídico.

b) Materia.- Es aquella que atiende a la rama de derecho sobre la cual se va a resolver el conflicto de intereses. En esta, encontramos civil, penal, administrativo, fiscal, etc.

c) Cuantía.- Es aquella que limita la acción jurisdiccional, en razón del monto en dinero del asunto que se va a resolver.

d) Grado.- Es “la que tienen los tribunales para conocer por razón de la instancia en que el juicio se encuentren”⁹. Así tenemos tribunales de primera o de segunda instancia, o tribunales contenciosos, o de Amparo, etc.

2.1.3 Litigio.

Para entender el presente concepto jurídico fundamental, es importante conocer las definiciones que Carnelutti nos da al respecto. Este autor dice que litigio es el “conflicto de intereses calificado por la pretensión de uno de los interesados y por la resistencia del otro... El litigio tiene 2 aspectos, el material y el formal: el material consiste en la pugna de voluntades a que da lugar la pretensión y la resistencia a la pretensión”¹⁰.

Carnelutti sostiene las siguientes premisas:

1. El litigio es presupuesto del proceso jurisdiccional.
2. El litigio presupone, a su vez, dos personas, un bien, y el conflicto de intereses con respecto a ese bien.
3. No todo conflicto de intereses es un litigio. Para que éste exista es necesario:
 - a) Que el conflicto sea jurídicamente calificado, es decir, trascendente para el derecho.
 - b) Que el conflicto se manifieste al exterior mediante dos pretensiones opuestas.¹¹

Es importante hacer la distinción entre litigio y *litis*, que muy frecuentemente llegan a confundirse. El litigio es el conflicto de intereses llevado al conocimiento de la autoridad, en tanto que *litis* se integra, en materia fiscal, (que es la que nos ocupa) “por las cuestiones de hecho y de derecho que, en congruencia con la pretensión planteada y la oposición a tal pretensión, someten las

⁹ Pallares, Eduardo “Diccionario de Derecho Procesal Civil” Ed. Harla, Colección de textos Universitarios, 2ª Edición, México, 1993, p.163.

¹⁰ Ibid p.544.

¹¹ Idem.

partes al conocimiento y decisión del Tribunal Fiscal de la Federación. La pretensión es la declaración de voluntad que formula el actor para que el Tribunal Fiscal de la Federación declare la invalidez de la resolución administrativa impugnada”¹².

Resumiendo: el litigio es el conflicto de intereses que se ventila ante la autoridad; la *litis* se fija y la encontramos con la pretensión del actor, y la resistencia u oposición del demandado.

2.1.4 Procedimiento.

Se entiende por procedimiento “el conjunto de actos, diligencias y resoluciones que comprenden la iniciación, instrucción, desenvolvimiento, fallo y ejecución en una causa”¹³. El procedimiento se refiere al modo en que deben realizarse todas y cada una de las actuaciones que se realicen ante alguna autoridad encargada de impartir justicia, ya sea un tribunal jurisdiccional, administrativo, laboral, etc.

Procedimiento es “el modo como va desenvolviéndose el proceso, los trámites a que está sujeto, la manera de substanciarlo”¹⁴.

Como nos afirma el especialista en derecho procesal, Carnelutti: “procedimiento es el orden, la sucesión de realización de los actos procesales”¹⁵.

Procedimiento es la forma que prevé la ley, para actuar correcta y válidamente en un proceso.

Toda vez que el presente trabajo de investigación se enfoca primordialmente al Derecho Administrativo, profundizaremos un poco más sobre el procedimiento en ésta área. Como nos dice Miguel Acosta Romero, en el procedimiento no existen partes contrapuestas, ya que hay una relación entre la Administración Pública y el interesado. García Oviedo opina que el procedimiento administrativo lo constituyen los trámites y formalidades que debe observar la Administración Pública, para resolver las peticiones que los gobernados le formulen.

Por razones lógicas, el procedimiento administrativo es el conjunto de actos llevados a cabo por el particular gobernado, por un lado, y la Administración Pública, por el otro, para resolver una cuestión, ya sea controversia o no. Si se trata de una controversia, es importante mencionar que la Administración Pública puede actuar como parte, o bien, como autoridad, si es que ella misma resuelve la petición formulada.

Dentro del procedimiento administrativo existen, entre otros, los siguientes tipos:

Previo.- Conjunto de actos necesarios para producir un acto administrativo (Acontecimiento unilateral emitido por el poder ejecutivo).

¹² Idem.

¹³ Guiza Alday, Francisco Javier “Diccionario de legislación y jurisprudencia concordado” Ed, Orlando Cárdenas, Irapuato, Gto., México, 1996, p.674.

¹⁴ Pallares, Eduardo “Diccionario de Derecho Procesal Civil” Ed. Harla, Colección de textos Universitarios,

2ª Edición, México, 1993, p.639.

¹⁵ Idem.

De ejecución.- Etapas realizadas para que un acto administrativo pueda cumplirse, ya sea voluntariamente o haciendo uso de la coacción.

De oficio.- Se lleva a cabo a iniciativa de la autoridad, en ejercicio de sus facultades de ley.

A petición de parte.- El órgano actúa después de la solicitud expresa del gobernado.

2.1.5 Proceso.

El proceso se refiere genéricamente al transcurso del tiempo. “El proceso jurídico es una serie de actos jurídicos que se suceden regularmente en el tiempo y se encuentran concatenados entre sí por el fin u objeto que se quiere realizar con ellos”¹⁶. Chiovenda afirma que el proceso es una relación jurídica pública, puesto que pertenece al derecho público, toda vez que interviene el juez; esta relación tiene algunas características:

1. Es de tracto sucesivo, ya que no culmina en un solo momento, sino que se desarrolla conforme va transcurriendo el tiempo.
2. Es autónoma porque existe independientemente de la relación materia del proceso.
3. Es tridimensional, ya que existen 3 partes: el órgano encargado de impartir justicia, el actor y el demandado.
4. Su contenido consiste en los derechos, obligaciones o cargas que se originan durante el proceso.
5. Es heterogénea, ya que los derechos y obligaciones que se originan no son de la misma naturaleza.
6. La relación existe entre el juez y las partes, pero no entre las partes por sí mismas.

Como podemos observar, el proceso es un conjunto de actos ordenados que se llevan a cabo ante la autoridad competente a través del tiempo, cuya finalidad es resolver una pugna de intereses entre las partes, aplicando la norma general al caso concreto.

Como el presente trabajo de investigación es de la materia fiscal, misma que es una rama del derecho administrativo, considero que es pertinente proporcionar una definición de lo que se entiende por proceso administrativo.

“Proceso administrativo es aquel en que la Administración Pública es parte, y concierne a la aplicación de las leyes administrativas, por lo cual los intereses que en él se ventilan son de orden público ya que afectan directamente al Estado”¹⁷.

¹⁶ Ibid p.640.

¹⁷ Ibid p.647.

2.1.6. Juicio.

En términos generales, debemos entender por juicio la capacidad con que cuenta el ser humano, para distinguir el bien del mal, lo cierto de lo falso.

“La palabra juicio se deriva del latín *judicium* que, a su vez, viene del verbo *judicare*, compuesto de *jus*, derecho y *dicere, dare*, que significa dar, declarar o aplicar el derecho en concreto”¹⁸.

A continuación, veamos cómo definen grandes juristas el presente concepto jurídico:

“Gómez Negro... disputa entre dos o más ciudadanos sobre la persecución de un derecho o castigo de un crimen, que termina por la sentencia o declaración del juez, la cual, en caso de ser condenatoria, se lleva a efecto... Para Escriche era el juicio la controversia o decisión legítima de una causa, ante y por el juez competente... Manresa afirma que es la controversia o discusión legítima de un negocio entre dos o más partes, ante juez competente para que la substancie y determine con arreglo a derecho”¹⁹.

Como podemos observar, la palabra juicio lleva implícito (en el lenguaje del abogado) e inherente varios de los conceptos que definimos con antelación, por ejemplo proceso, procedimiento, litigio y competencia. Basta recordar lo que entendía Carnelutti, para confirmar la aseveración anterior: Juicio es la presencia del litigio en un proceso.

Por juicio debemos entender que a un juez se le plantea un problema suscitado entre dos particulares, y por lo tanto, deben de realizarse una serie de actos procesales que concluyen en una sentencia. Algunos autores opinan que el juicio se lleva a cabo en la sentencia misma.

Existen varios tipos de juicio, veamos algunos aspectos importantes de varios de ellos:

Juicio de anulación.- “El juicio contencioso administrativo que se tramita ante el Tribunal Fiscal de la Federación es un típico juicio de anulación”²⁰. El juicio de anulación tiene como finalidad dejar sin efectos alguna resolución dictada, es decir, no cuenta con uno de los elementos de la jurisdicción, *el imperium*, o sea, el poder que le otorga el Estado a un juez o tribunal, el cual lo faculta para que haga uso de la fuerza pública en caso de ser necesario, porque alguna parte (actor o demandado) no quiere acatar la decisión del tribunal. Como mencionamos al principio, el Tribunal Fiscal de la Federación no tiene facultades para hacer cumplir sus sentencias, sino que se necesita del juicio de amparo.

Juicio de Instrucción.- También llamado de conocimiento o histórico. “Son aquellos en los cuales la parte actora formula su pretensión material y la parte reo formula su oposición a dicha pretensión”²¹.

Juicio Impugnativo.- “Los juicios impugnativos suponen la existencia de una resolución dictada por la autoridad después de tramitado un procedimiento de instrucción; tiene por finalidad servir de

¹⁸ Ibid p.464.

¹⁹ Idem.

²⁰ García Domínguez, Miguel Angel “Naturaleza del Juicio contencioso administrativo y su relación con la naturaleza y contenido de la demanda” T.C.A. Estado de Guanajuato, Boletín #15, Enero-Junio '95, p.28

²¹ Ibid p.30.

medio de control de la legalidad de los actos de la autoridad y se inicia a petición del sujeto que considera que la resolución es ilegal y que tal ilegalidad le causa agravio”²². En este orden de ideas, por agravio debemos entender un perjuicio que recae en alguna persona determinada.

En este contexto, entendemos que la pretensión es propiamente la petición que hace el actor (la persona que sufre un agravio) al juez. Existen dos clases de pretensiones: la material y la impugnativa. “La pretensión material sería ese algo que se quiere que haya el demandado, en tanto que la pretensión impugnativa será siempre el que se declare insubsistente una resolución de autoridad que nos manda hacer algo o que decide una cuestión.

En el juicio impugnativo la pretensión material estaría formulada por la autoridad demandada en la resolución o acto impugnado... la pretensión impugnativa es la que plantea el actor en el juicio administrativo pidiendo que se declare la insubsistencia de la resolución impugnada porque adolece de vicios de la propia resolución o del procedimiento del que esta derivó”²³.

En consecuencia, podemos afirmar que en el juicio administrativo, la *litis* no se fija con la demanda y la contestación de ésta, sino con la resolución de una autoridad (que constituye el acto impugnado) y con la demanda. La contestación de la demanda es accesoria, y tiene una función de réplica.

La pretensión material la hace la autoridad al momento de emitir la resolución que se impugnará; la pretensión impugnativa está contenida en la demanda de nulidad hecha por el actor.

Al juicio impugnativo también se le denomina *juicio crítico*, “porque como su nombre lo indica, se critica la resolución impugnada al afirmar que es discordante con las normas jurídicas aplicables”²⁴.

En un capítulo posterior, hablaremos con más amplitud del juicio impugnativo.

Juicio Contencioso Administrativo.- El juicio contencioso administrativo que se resuelve en el Tribunal Fiscal de la Federación, es indudablemente un juicio impugnativo. El juicio contencioso administrativo es aquel que tiene como fin resolver controversias que se susciten entre un particular y algún órgano administrativo del Estado (Administración Pública). Es importante aclarar que el juez que resuelve estas controversias, también pertenece al poder Ejecutivo del Estado. Lo veremos con más detalle cuando analicemos la estructura orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, en el capítulo 4 de la presente tesis.

Como el juicio contencioso administrativo es un juicio impugnativo, “supone la existencia previa de un juicio de instrucción. Desde el punto de vista formal no podríamos afirmar válidamente que el procedimiento administrativo, y la resolución que le pone fin, constituyen un juicio de conocimiento, pero desde el punto de vista de su esencia, sí”²⁵.

²² Idem.

²³ Ibid p.30,31.

²⁴ Ibid p.31.

²⁵ Idem.

2.1.7. Derecho Fiscal.

Afirma el estudioso de esta rama del derecho Bielsa, que "el derecho fiscal es el conjunto de disposiciones legales y principios de Derecho Público que regulan la actividad jurídica del fisco"²⁶. Podemos afirmar, que el derecho fiscal estudia todo lo concerniente a los ingresos y egresos que tiene o pueda tener el Estado, dentro de sus múltiples actividades. En la actualidad, observamos que en la doctrina ya no hay distinción entre el derecho fiscal y el derecho tributario, puesto que los consideran sinónimos. Así, tenemos que "derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación"²⁷.

Han existido varias posturas entre los tratadistas del derecho fiscal: algunos opinan que no debe de otorgársele autonomía jurídica, puesto que es una rama del derecho administrativo; otros opinan que sí la debe tener. En mi opinión, considero que sí se le debe otorgar autonomía, puesto que no solamente existen legislaciones especiales para la materia fiscal, sino que también hay un importante número de bibliografía al respecto. En este sentido, veamos lo que opinan algunos autores:

"Dice Villegas Basavilbaso: es un derecho autónomo, separado del Derecho Administrativo; tiene substancia propia, presenta un cuerpo de doctrina homogénea y principios generales que le son exclusivos, cuya extensión le hace acreedor a un tratamiento jurídico especial... Luis Martínez López dice que el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Estado al señalar sus recursos para sufragar los gastos públicos, ejecutar las leyes que fijan contribuciones mediante un procedimiento especial adecuado a su finalidad de interés social, así como resolver las controversias que suscite su aplicación, por medio de un tribunal administrativo... A. Porras y López dice que es el conjunto de principios doctrinarios y disposiciones legales que regulan las relaciones entre los causantes y el fisco... Andrés Serra Rojas dice que es el conjunto de normas jurídicas que regulan la determinación y recaudación de los impuestos y los demás medios económicos que necesita el Estado para la satisfacción de las necesidades públicas"²⁸.

Como podemos observar, es compleja la definición de derecho fiscal, sin embargo, debemos entender que es el conjunto de disposiciones jurídicas que regulan las relaciones entre el Estado, en su actividad recaudatoria, y los contribuyentes, como particulares gobernados y sujetos al pago del tributo.

De todas las definiciones anteriores, surgen los siguientes conceptos que vale la pena detenernos a analizarlos.

- a) Fisco.
- b) Hacienda Pública.

²⁶ Margain Manautou, Emilio "Introducción a la estudio del Derecho Tributario Mexicano" 5ª Edición, Editado por la Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1979, p.22.

²⁷ De la Garza, Francisco "Derecho Financiera Mexicano" Ed. Porrúa, 18ª Edición, 8ª Reimpresión, México, 1999, p.26.

²⁸ Sánchez León, Gregorio "Derecho Fiscal Mexicano" Cárdenas Editor y distribuidor, 1ª Edición, México, D.F., 1980, p.29.

- c) Gasto Público.
- d) Autoridad.

Fisco.- También existen multiplicidad de acepciones de esta palabra derivada del latín *fiscus*, que usaban los romanos para llamar así al tesoro perteneciente al soberano, oponiéndose al *erario*, que era el tesoro propiedad del Estado; actualmente se usan como sinónimos. “El fisco es la concreción jurídico- económica del Estado. Por fiscal debe entenderse lo perteneciente al Fisco, y Fisco significa, entre otras cosas, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos y derechos, siendo autoridades fiscales las que intervienen en la cuestión por mandato legal, dándose el caso de que haya autoridades hacendarias que no son autoridades fiscales, pues aun cuando tenga la facultad de resolución en materia de Hacienda, carecen de esa actividad en la cuestión, que es la característica de las autoridades fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaria el género y de autoridad fiscal la especie”²⁹.

“Martínez López dice que es el conjunto de organismos centralizados de la Secretaría de Hacienda, encargados de determinar la existencia de los créditos fiscales, fijar su importe líquido y exigible, percibirlo y cobrarlo en su caso, constituyen el Fisco”³⁰.

Fisco “es el conjunto de organismos administrativos, centralizados, autónomos o no, principalmente de la SHCP, y descentralizados fiscales autónomos con personalidad jurídica propia, encargados de ejecutar las leyes fiscales y por lo mismo de determinar la existencia de los créditos fiscales, fijar su importe líquido y exigible, percibirlos y cobrarlos en su caso, a través del procedimiento administrativo de ejecución”³¹.

Como podemos observar, el Fisco es solo una parte de la Hacienda Pública.

Hacienda Pública.- “Es el conjunto de los bienes pertenecientes al Estado y la organización oficial establecida para la administración de estos bienes”³².

Si analizamos desde el origen de la palabra *hacienda*, vemos que proviene de latín *facera*, que significa cámara del tesoro. Si le agregamos el calificativo de *pública*, significa “toda la vida económica de los entes públicos y en sentido estricto hace mención a los ingresos, pertenecientes y gastos de las entidades públicas”³³.

Resumiendo, puedo decir que la Hacienda Pública es el patrimonio del Estado y las disposiciones jurídicas para regularlo.

Gasto Público.- “Por gastos públicos deben entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto, excluidos los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual”³⁴. Sin embargo, algunos autores difieren de esta

²⁹ De la Garza, Francisco “Derecho Financiera Mexicano” Ed. Porrúa, 18ª Edición, 8ª Reimpresión, México, 1999, p.81.

³⁰ Sánchez León, Gregorio “Derecho Fiscal Mexicano” Cárdenas Editor y distribuidor, 1ª Edición, México, D.F., 1980, p.76.

³¹ Ibid p.82.

³² Ibid p.19.

³³ De la Garza, Francisco “Derecho Financiera Mexicano” Ed. Porrúa, 18ª Edición, 8ª Reimpresión, México, 1999, p.81.

³⁴ Ibid p.141.

definición, toda vez que el Estado también proporciona pensiones o indemnizaciones y, al hacerlo, satisface necesidades individuales y no colectivas.

“Tiene el carácter de gasto público el determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación... el concepto material de gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública..., a través de la erogación que realice la Federación... Formalmente, este concepto se da cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación está prescrita la partida”³⁵.

La ley de presupuesto, contabilidad y gasto público dice que comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, así como pagos de pasivo o deuda pública que realizan los poderes de la Unión, los organismos descentralizados, las empresas paraestatales y los fideicomisos públicos.

El gasto público son erogaciones que hace el Estado para cumplir con sus funciones propias e inherentes al mismo.

Autoridad.- Debe entenderse por autoridad, la facultad que otorga la ley a una persona, generalmente (y para efectos de lo que estamos estudiando) trabajador del Estado, en virtud de la cual, puede hacer u ordenar determinados actos.

2.1.8 Naturaleza Jurídica.

Para entender el significado de este concepto compuesto, debemos de precisar qué significan cada una de las palabras que lo componen. Por un lado, tenemos que el vocablo *naturaleza* se refiere a las características o peculiaridades distintivas de cada cosa, a la clase, índole o condición de su esencia.

Por otra parte, encontramos que *jurídico* hace referencia a lo que concierne a la ciencia del Derecho (conjunto de normas obligatorias que regulan la vida del individuo dentro de una colectividad).

Consecuentemente, debemos entender por *naturaleza jurídica* todas las peculiaridades o características distintivas de las normas obligatorias que sirven para orientar la vida de las personas que conforman una sociedad determinada. Así, tenemos que determinando la naturaleza jurídica de alguna(s) norma(s) de derecho, sabremos y entenderemos cual es su esencia, a qué género pertenecen, en qué consiste su contenido, y captaremos más fácilmente su justificación.

2.1.9 Sistema Tributario.

Debido a que este concepto jurídico también se compone de dos palabras, es preciso conceptualizar cada una de ellas en forma separada.

³⁵ Ibid p. 142.

Por *sistema*, debemos entender una forma en que se encuentra un mecanismo, un conjunto de partes, que coordinadas y ordenadas entre sí, y trabajando armónicamente una con otra, forman un todo que cuyo funcionamiento es uniforme y bueno.

Tributario se refiere a lo concerniente al tributo, al pago obligatorio que debemos de hacer los particulares gobernados (contribuyentes) para aportar dinero, para que el gobierno pueda cubrir el gasto público. En nuestra legislación, tributo se maneja como sinónimos de las contribuciones, en general, y de los impuestos, en particular.

Consecuentemente, *el sistema tributario* es el conjunto de hechos, relaciones, derechos y obligaciones recíprocos, doctrina, jurisprudencia, disposiciones (jurídicas, contables, administrativas, etc.), criterios, leyes, reglamentos, sanciones, procedimientos, sujetos, ya sean particulares (personas físicas, personas jurídico colectivas) o estatales (Federación, Entidades Federativas, Municipios), bienes muebles, bienes inmuebles, elementos humanos, materiales, etc., que se encuentran relacionados íntimamente unos con otros, cuyo resultado es regular todo lo que a contribuciones se refiere, para que de esta manera, el Estado pueda recaudar el tributo y destinarlo a cubrir el gasto público.

2.2 MARCO JURIDICO.

En el presente punto, veremos las leyes, códigos, reglamentos, decretos, acuerdos y otras disposiciones que, desde mi punto de vista, son las más importantes que se relacionan con el derecho fiscal y el derecho presupuestario, que también se encuentra íntimamente vinculado al primero y, por lo tanto, a lo referente al pago de contribuciones. Toda vez que el recurso de revisión en materia fiscal es del ámbito federal, a partir de este punto del trabajo, citaremos únicamente leyes federales, aclarando, desde luego, que el aspecto impositivo estatal y municipal tiene sus legislaciones en las cuales se establecen procedimientos administrativos, de la misma manera con que cuentan con sus propios medios de impugnación como los recursos.

Es necesario señalar que las leyes que a continuación se citarán, no son todas las que se relacionan con el tema. Casi la totalidad de los dispositivos que a continuación se mencionan, fueron leídos y tomados del Diario Oficial de la Federación publicado el día 28 de Noviembre de 1997. Son las siguientes:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
Ley de Amparo.
Ley Federal del Procedimiento Administrativo.
Ley federal de juegos y sorteos.
Ley para la depuración y liquidación de cuentas de la Hacienda Pública Federal.
Ley de premios, estímulos y recompensas civiles.
Ley orgánica de la Administración Pública Federal.
Ley general de deuda pública.
Ley de presupuesto, contabilidad y gasto público federal.
Ley de coordinación fiscal.
Ley orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda.
Ley del Impuesto al Valor Agregado.
Ley del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.
Ley del impuesto especial sobre producción y servicios.
Ley del impuesto sobre la renta.

Ley federal de derechos.
Ley de planeación.
Ley orgánica de la lotería nacional para la asistencia pública.
Ley del servicio de tesorería de la Federación.
Ley del impuesto al activo.
Ley de contribución de mejoras por obras públicas federales de infraestructura hidráulica.
Ley de comercio exterior.
Ley del servicio de Administración tributaria.
Ley aduanera.
Ley orgánica del tribunal fiscal de la federación.
Ley del impuesto general de importación.
Ley del seguro social.
Ley del impuesto general de exportación.
Ley del instituto del fondo nacional de la vivienda para los trabajadores.
Ley de ingresos de la federación para el ejercicio fiscal del año 2000.
Ley federal del impuesto sobre automóviles nuevos.
Código fiscal de la federación.
Código federal de procedimientos civiles.
Reglamento del artículo 85 del código fiscal de la federación.
Reglamento de la ley de presupuesto, contabilidad y gasto público federal.
Reglamento del artículo 9 de la ley de coordinación fiscal en materia del registro de obligaciones y empréstitos de entidades federativas y municipios.
Reglamento del código fiscal de la federación.
Reglamento de la ley del impuesto sobre la renta.
Reglamento de la ley del impuesto especial sobre producción y servicios.
Reglamento de la ley del impuesto al valor agregado.
Reglamento interior de la Contaduría Mayor de Hacienda.
Reglamento de la ley del impuesto al activo.
Reglamento de la ley de comercio exterior.
Reglamento de la ley del servicio de tesorería de la federación.
Reglamento de la ley aduanera.
Reglamento de la ley del instituto nacional para la vivienda de los trabajadores.
Reglamento interior de la SHCP.
Reglamento interior del servicio de administración tributaria.
Decreto que dispone que la procuraduría fiscal sea una dependencia de la SHCP. 31-12-47.
Decreto por el que se da a conocer el nombre, ubicación, cede y circunscripción territorial de las Aduanas. 09-03-90.
Decreto por el que se aprueba el plan nacional de desarrollo 1995-2000. 31-05-95.
Decreto por el que se aprueba el programa especial de mediano plazo denominado Programa de Modernización de la Administración Pública 1995-2000. 28-05-96.
Decreto que aprueba el presupuesto de egresos de la federación para el ejercicio fiscal del año 2000.
Acuerdo por el que se crea, con carácter permanente, la comisión intersecretarial de gasto-financiamiento, para el despacho de asuntos en materia de gasto público y su financiamiento, así como los programas correspondientes de la competencia de las Secretarías de programación y presupuesto y de hacienda y crédito público. 29-08-79.
Acuerdo por el que se dispone que el conjunto de la documentación contable, consistente en libros de contabilidad, registros contables y documentación comprobatoria o justificatoria del ingreso y del gasto público de las dependencias y entidades de la administración pública federal, constituyen el archivo contable gubernamental que deberá guardarse, conservarse y custodiarse. 12-11-82.

- Acuerdo por el que se delegan facultades a los servidores públicos de la SHCP que se indican. 09-03-89 y sus reformas de 15-03-93, 14-02-94 y 24-10-94.
- Acuerdo por el que se delegan en el C. Director general de servicios y recursos materiales de la SHCP las facultades que se indican. 21-12-89.
- Acuerdo por el que se delegan en el procurador fiscal de la federación las facultades que se indican. 27-05-92.
- Acuerdo por el que se crea el consejo asesor de la SHCP para la determinación del destino de las mercancías que pasen a propiedad del fisco federal. 26-04-94.
- Acuerdo por el que se establecen las reglas administrativas en materia del servicio de tesorería. 18-11-94.
- Acuerdo por el que se crea el consejo asesor fiscal. 16-03-95.
- Acuerdo por el que se crea el comité informático consultivo de la SHCP. 19-05-95.
- Acuerdo por el que se señala el número, nombre, sede y circunscripción territorial de las unidades administrativas de la SHCP que se mencionan. 18-12-96.
- Acuerdo mediante el cual se delega en el oficial mayor y en el director general de programación, organización y presupuesto de la SHCP, la facultad para autorizar las erogaciones por los conceptos que se indican. 30-12-96.
- Acuerdo que establece las disposiciones de carácter general que en materia de racionalidad, austeridad y disciplina presupuestaria se deberán observar durante el ejercicio fiscal del año 2000.
- Acuerdo por el que se nombran representantes para la negociación y contratación de créditos a cargo del gobierno federal y se autorizan al subsecretario de hacienda y crédito público y al director general de crédito público para ejercer las facultades que se indican. 03-03-97.
- Acuerdo por el que se adscriben orgánicamente las unidades administrativas de la SHCP. 30-06-97.
- Manual de normas para el ejercicio del gasto en la administración pública federal. 28-12-96.
- Resolución miscelánea fiscal para el año 2000.
- Resolución miscelánea de comercio exterior para el año 2000.

Una vez que ya visualizamos las leyes y otras normas jurídicas aplicables, mencionaré ahora los preceptos jurídicos que son eje fundamental, sobre el cual, gira todo el entorno de normas aplicables al tema que nos ocupa. Sería excesivamente ambicioso pretender abarcar los conceptos aplicables de todos y cada uno de los ordenamientos jurídicos que cité con antelación, y resulta imposible llevarlo a cabo por la naturaleza del presente trabajo de investigación, además, no es el objetivo del mismo. Prosigamos, pues, con el análisis muy general de los artículos que, a mi juicio, son los más relevantes.

2.2.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La Constitución es el máximo orden jurídico que hay dentro del territorio nacional, por tal motivo, considero importante y necesario extenderme un poco en el análisis de ella. (Los puntos centrales, por supuesto, relacionados al aspecto fiscal).

Doctrinariamente nuestra Carta Magna se divide en 2 partes: la dogmática y la orgánica. Para efectos de esta investigación, la dividiremos en 4, y son las siguientes:

- a) Garantías Individuales.
- b) Poder Legislativo.

- c) Poder Ejecutivo.
- d) Poder Judicial.

a) Garantías Individuales.

Como sabemos, las garantías individuales son los derechos inherentes al ser humano, por su condición de pertenecer a la especie humana.

Artículo 1.- Cualquier persona que pise el territorio nacional, goza de las garantías que la propia Constitución otorga, no pueden restringirse, sino con procedimientos que ella misma establece.

Artículo 3.- En lo relacionado a la educación, el Estado fomentará en los educandos el gran valor universal llamado *justicia*. Esta educación será gratuita, es decir, el Estado se encargará de que este servicio entre en el Presupuesto de Egresos como un *Gasto Público*.

Artículo 4.- El hombre y la mujer son iguales ante la ley fiscal, en este caso. No hay tratamiento preferencial hacia alguno por cuestión de sexo.

Artículo 5.- Cualquier individuo puede dedicarse al trabajo que quiera, siempre que sea lícito, y pagando sus debidas contribuciones al Estado. Cualquier trabajo genera contribución. Este precepto legal se encuentra estrechamente relacionado con el artículo 123, toda vez que en este último se encuentran las bases sobre los trabajadores, y se vislumbra en ellas el pago-cobro de contribuciones.

Artículo 8.- Cualquier persona puede pedir lo que necesite a las autoridades, y estas tienen la obligación de contestar en breve término.

Artículo 9.- Esta Constitución reconoce y protege el derecho para asociarse que tienen los individuos; recordemos que las asociaciones también tienen obligaciones fiscales que no implican, necesariamente, el pago de contribuciones.

Artículo 13.- Nadie puede ser juzgado por tribunales fiscales especiales.

Artículo 14.- A ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de alguna persona. Nadie puede ser privado de su libertad, posesiones, documentos, etc., sino mediante juicio ante tribunales preestablecidos en las que se cumplan las formalidades especiales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Artículo 16.- Nadie puede ser molestado en su persona, bienes, documentos, posesiones, familia, sino con mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal de su procedimiento. Las comunicaciones privadas son inviolables, sin embargo, cuando la autoridad judicial lo considere conveniente y a petición del ministerio público podrá autorizar la violación de la comunicación; en tratándose de la materia fiscal, por ningún motivo podrá violarse esta garantía. La autoridad fiscal puede practicar visitas domiciliarias para revisar libros contables, para comprobar que han acatado cabalmente las disposiciones fiscales. En tiempo de guerra los miembros del ejército pueden exigir alojamiento y víveres a los particulares; esta disposición, es un claro ejemplo de una contribución en especie, sin embargo, es limitativa, ya que únicamente puede exigirla el Estado cuando hay desestabilidad, cuando hay guerra. Recordemos que la contribución no necesariamente es en dinero, y se hace para ayudar a mantener la soberanía del Estado.

Artículo 17.- Ninguna persona puede hacerse justicia por sí misma, debe recurrir a los tribunales competentes.

Artículo 21.- Compete a la autoridad fiscal imponer sanciones (multas) por infracciones a ordenamientos jurídicos administrativos.

Artículo 22.- La autoridad fiscal tiene prohibido imponer multas excesivas, entendiendo por excesivo la desproporcionalidad entre el ingreso del infractor y la cantidad de la multa. Este artículo también se refiere a la prohibición constitucional expresa de la confiscación.

Se entiende por confiscación de bienes el acto unilateral por parte del Estado, en virtud del cual, se apropia de los bienes propiedad del particular, argumentando que éste ha incumplido con alguna norma jurídica determinada, sin que exista normatividad alguna al respecto.

Trasladando lo anterior al terreno fiscal, debemos entender que está prohibido que el Estado se apropie de bienes que son del contribuyente, por el hecho de que éste no le ha pagado a aquel las contribuciones que le corresponden.

Sin embargo, “el causante omiso que ha dañado con su apatía al Erario y a los demás contribuyentes cumplidos, puede sufrir la acumulación, en un momento dado, de los impuestos y de las sanciones correspondientes, aun cuando ello equivalga a la confiscación de sus bienes”³⁶. Pero no se le priva del dominio de sus bienes por voluntad unilateral del Estado, sino que debe existir una ley que lo prevea, por ejemplo: el procedimiento administrativo de ejecución previsto en el Código Fiscal de la Federación, en sus numerales 145 al 196-B.

Artículo 25.- Corresponde al Estado dirigir la rectoría económica del mismo a través de planear, conducir, coordinar y orientar su actividad. Es decir, el Estado nos dará las directrices en la política fiscal, que debemos de acatar todos los contribuyentes y particulares gobernados. La ley alienta y protege las actividades que realicen los particulares y proveerá las condiciones favorables para su desenvolvimiento; son los llamados *estímulos fiscales* que proporciona el Estado a las personas que se dediquen a la actividad que necesita el país.

Artículo 26.- El Estado organizará un sistema de planeación para que el desarrollo del país imprima solidez en la economía nacional. El Ejecutivo presentará un plan nacional de desarrollo y a éste se sujetarán las actividades, todas, de la Administración Pública.

Artículo 27.- Todas las tierras y aguas que se encuentran dentro del territorio nacional pertenecen a la Nación, pero esta transmite el dominio a los particulares constituyendo la propiedad privada. Sobre la propiedad existen innumerables impuestos, por ejemplo: el predial, los automóviles, el activo de las empresas, etc.

Artículo 28.- En nuestro país están prohibidas las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que la misma ley prevea.

De la lectura de lo estipulado por este artículo, seguramente nos preguntamos ¿Qué pasa, por ejemplo, con las asociaciones civiles, las cámaras de comercio o de industria cuando la ley del impuesto sobre la renta las exenta el pago de impuestos? ¿Qué pasa cuando el gobierno federal exenta de determinados impuestos a las empresas extranjeras que ubican sus sucursales en el territorio nacional?

³⁶ Ibid p.310.

Las interrogantes anteriores fueron resueltas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, después de muchos juicios de garantías que se interpusieron, y dice nuestro máximo órgano de justicia que “la prohibición de exención de impuestos a que se refiere el Art. 28 Constitucional está reservada para los casos en que se trata de favorecer a determinada persona, estableciendo un privilegio a su favor, pero no cuando la exención alcanza a toda una categoría de personas por medio de leyes de carácter general”³⁷.

Por lo anterior, decimos que no es de forma alguna anticonstitucional la exención de impuestos a Cámaras de comercio o industriales, por ejemplo, ya que no se beneficia a una persona determinada, sino que el dispositivo legal, es enfocada a todas las personas (físicas o jurídico-colectivas, como es el caso) que se ubiquen en ese supuesto jurídico.

Artículo 31, fracción IV.- Es una obligación de los mexicanos contribuir para poder cubrir los gastos públicos, de la forma proporcional y equitativa en que dispongan las leyes.

Para entender mejor, veamos la definición que nos proporciona Emilio Margain Manautou: “La obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie”³⁸.

En lo personal, difiero de la definición anterior, toda vez que pueden existir obligaciones fiscales distintas al pago del tributo, independientemente de la forma (en dinero o en especie), por ejemplo el inscribirse al Registro Federal de Contribuyentes, presentar declaraciones periódicas, avisar si existe algún cambio de domicilio fiscal, etc.

Algunas características que tiene la obligación tributaria son las siguientes:

- 1.- Pertenece al derecho público, ya que implica relaciones entre el particular y el Estado.
- 2.- Proviene invariablemente de la ley en *latu sensu*. Pueden provenir de códigos, reglamentos, etc., pero jamás de contratos.
- 3.- El acreedor o sujeto activo siempre es el Estado, en tanto que el deudor o sujeto pasivo siempre es el particular.
- 4.- Tiene un fin recaudatorio para sufragar los gastos públicos.
- 5.- Nace de hechos imputables al sujeto pasivo, al contribuyente.

Antes de continuar, recordemos que la soberanía de la nación se encuentra en el pueblo. Y el pueblo quiere constituirse para gobernarse en una república, representativa, democrática y federal. El pueblo ejerce su soberanía a través de los 3 poderes de la Unión:

El Legislativo, depositado en un Congreso General, compuesto de dos cámaras: una de diputados y una de senadores.

³⁷ Ibid p.312.

³⁸ Margain Manautou, Emilio “Introducción al estudio del Derecho tributario mexicano” Ed. Porrúa, 13ª Edición, México, 1997, p.223.

El Ejecutivo, que se deposita su ejercicio en el Presidente de la República.

El Judicial, que se deposita su ejercicio en la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito, Tribunal Electoral, Consejo de la Judicatura y los Juzgados de Distrito.

b) Poder Legislativo.

Artículo 72, inciso h).- El inicio del proceso legislativo puede comenzar indistintamente en cualquiera de las Cámaras, excepto las que traten de empréstitos, contribuciones o impuestos, que deben de discutirse primero en la Cámara de Diputados.

Artículo 73, fracción VII.- El Congreso tiene facultad para imponer a los mexicanos las contribuciones necesarias para poder cubrir el presupuesto de egresos.

Artículo 73, fracción VIII.- El Congreso puede dar las bases para que el Ejecutivo las siga, en materia de empréstitos, y para reconocer y pagar, en su momento oportuno, la deuda nacional.

Artículo 73, fracción IX.- El Congreso tiene facultad para impedir que se cobren cuotas para transportar o comerciar mercancías de una Entidad Federativa a otra, si se encuentran dentro de nuestro territorio nacional.

Artículo 73, fracción XXIX.- El Congreso tiene facultad para establecer, entre otras, las contribuciones siguientes:

- 1.- Sobre comercio exterior.
- 2.- Sobre el aprovechamiento y la explotación de los recursos naturales.
- 3.- Sobre instituciones de créditos y sociedades de seguros.
- 4.- Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación.
- 5.- Especiales sobre: energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal, y producción y consumo de cerveza.

Artículo 73, fracción XXIX, letra H.- *El Congreso de la Unión tiene facultad para expedir leyes que instituyan tribunales de lo contencioso administrativo, dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, y que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la Administración Pública Federal y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones.*

Artículo 74, fracción IV.- Es facultad exclusiva de la Cámara de Diputados examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación.

c) Poder Ejecutivo.

Artículo 89, fracción I.- Es facultad y obligación del Presidente de la República promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

Artículo 89, fracción X.- Es facultad y obligación del Presidente de la República dirigir y orientar la política internacional a seguir, es decir, fijar las tarifas que han de aplicarse a los impuestos concernientes a la importación y a la exportación.

Artículo 89, fracción XIII.- Es facultad y obligación del Presidente de la República habilitar puertos y establecer aduanas fronterizas, para el cobro de impuestos.

Aunque nuestra Constitución no señala expresamente la obligación del Ejecutivo de presentar la iniciativa de la ley de ingresos y el proyecto de presupuesto de egresos para un ejercicio fiscal, esto lo podemos observar en una de las facultades exclusivas de la Cámara de Diputados; ahí, se señala expresamente la obligación del Ejecutivo de presentar a más tardar el día 15 de Noviembre o el 15 de Diciembre, si es que inicia su encargo el 1 de Diciembre.

Otra norma jurídica que es obligación y facultad del poder Ejecutivo y que no se encuentra dentro de él, está contenida en el artículo 131 constitucional, ya que prevé la facultad que le otorga el Poder Legislativo (a través de un decreto delegado) para poder aumentar, disminuir o eliminar las tarifas de importación o exportación que el mismo Congreso de la Unión expide y para crear otras, así como para restringir o prohibir importaciones, exportaciones o tránsito de productos, cuando el Presidente de la República lo considere conveniente, con el fin de regular el comercio y la economía nacional, todo, mirando siempre por el bien y la prosperidad del país. De ninguna manera está permitido gravar mercancías por el tránsito en el interior del país.

Esta facultad que le delega el Legislativo al Ejecutivo se debe, principalmente, a que la economía mundial (bolsas de valores, fundamentalmente) cambia en cuestión de segundos y sería poco benéfico para el país esperar a que ocurra todo un largo y a veces escabroso proceso legislativo para modificar la ley.

d) Poder Judicial.

Artículo 103, fracción I.- Los tribunales de la Federación resuelve toda controversia que exista debido a leyes o actos de la autoridad que violen garantías individuales.

Artículo 104, fracción I-B.- *Corresponde a los tribunales de la Federación conocer de los recursos de revisión que se interpongan contra las resoluciones definitivas de los tribunales de lo contencioso administrativo a que se refiere la fracción XXIX-H del artículo 73 de esta Constitución, en los casos que señalen las leyes. Las revisiones, de las cuales conocerán los Tribunales Colegiados de Circuito, se sujetarán a los trámites que la ley de Amparo fije para la revisión en amparo indirecto, y en contra de las resoluciones que en ellas dicten los Tribunales Colegiados de Circuito, no procederá juicio o recurso alguno.*

Este artículo es la base de ésta tesis.

Analizaremos con más amplitud el contenido de este artículo de la Ley Fundamental más adelante, concretamente en el capítulo quinto de este trabajo de investigación.

Artículo 105, fracción I, inciso c).- La Suprema Corte de Justicia de la Nación conocerá de las controversias constitucionales que existan entre el Poder Ejecutivo y el Congreso de la Unión o el Ejecutivo con cualquiera de las Cámaras o la Comisión Permanente.

Artículo 107, fracción V, inciso b).- El amparo contra resoluciones que pongan fin a un proceso (dictadas por algún tribunal administrativo) en materia administrativa, se promueve ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente, siempre que no exista recurso que agotar (atendiendo al principio de definitividad del juicio de Garantías).

2.2.2 Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Como esta tesis tiene como tema central el recurso de revisión en materia fiscal, y esta es una vertiente del derecho administrativo, es necesario señalar que el derecho administrativo es el conjunto de normas jurídicas que regulan las relaciones entre el poder Ejecutivo entre sí, o entre él y los particulares gobernados.

El poder ejecutivo es el más amplio, el más complicado y el más extenso de todos; la base estructural de este complejo poder está contenida en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Esta ley establece las bases de organización de la Administración Pública. Existen 2 grandes grupos dentro de ésta:

- a) Administración Pública Federal centralizada, integrada por la Presidencia de la República, las Secretarías de Estado, Los Departamentos Administrativos y la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal.
- b) Administración Pública Federal Paraestatal, compuesta por organismos descentralizados, empresas de participación estatal, instituciones nacionales de crédito, organizaciones auxiliares nacionales de crédito, instituciones nacionales de seguros y fianzas, y los fideicomisos públicos.

Las dependencias directas del ejecutivo federal son las Secretarías de: Gobernación, Relaciones Exteriores, Defensa Nacional, Marina, Hacienda y Crédito Público, Desarrollo Social, Medio Ambiente, Recursos Naturales y Pesca, Energía, Comercio y Fomento Industrial, Agricultura, Ganadería y Desarrollo Rural, Comunicaciones y Transportes, Contraloría y Desarrollo Administrativo, Educación Pública, Salud, Trabajo y Previsión Social, Reforma Agraria, Turismo. También depende directamente de la Presidencia de la República la Consejería Jurídica.

Es importante saber la composición del Poder Ejecutivo, ya que cualquier tipo de controversia que se suscite entre cualquiera de sus dependencias y el particular, se ventilará en el Tribunal Fiscal de la Federación (en términos generales), y si la resolución de este Tribunal es Contra la Administración Pública, ésta podrá interponer el Recurso de Revisión, materia de estudio y análisis, y título de esta tesis.

Veamos las atribuciones que tiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por ser la dependencia que directamente interviene en el recurso de revisión, materia de estudio en esta tesis.

El artículo 31 de la ley en comento, señala que a esta Secretaría corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

1. Elaborar el Plan Nacional de Desarrollo, coordinarlo y proyectarlo.
2. Calcular los ingresos federales considerando la utilización del gasto público.
3. Estudiar y formular la legislación fiscal.
4. Realizar o autorizar las operaciones en que se haga uso del crédito público.
5. Determinar los criterios y montos globales de estímulos fiscales.
6. Establecer y revisar los precios y tarifas de los bienes y servicios de la administración pública federal.
7. Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.
8. Dirigir los servicios aduanales y de inspección y la policía fiscal de la Federación.
9. Representar el interés de la Federación en controversias fiscales.
10. Proyectar y calcular los egresos del Gobierno Federal, haciéndolo compatible con la disponibilidad de recursos, según el plan nacional de desarrollo.
11. Formular el programa del gasto público federal y el proyecto de presupuesto de egresos de la Federación.
12. Formular la Cuenta Anual de la Hacienda Pública Federal.

2.2.3 Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.

Los puntos básicos de esta ley serán comentados en el Capítulo Cuarto de esta tesis, denominado *Tribunal Fiscal de la Federación*. Lo anterior, porque considero que debido a la importancia del tema que nos ocupa, merece un tratamiento especial.

2.2.4 Ley Federal del Procedimiento Administrativo.

Como la legislación administrativa es sumamente extensa, ya que cada Secretaría de Estado emitía sus propios procedimientos para resolver una controversia administrativa, el gobierno decidió crear una ley que tuviera un procedimiento aplicable a todo lo concerniente a materia administrativa, para intentar unificar las disposiciones jurídicas.

El artículo 1 señala que la ley se aplica a los actos, procedimientos y resoluciones de la Administración Pública Federal centralizada, y no será aplicable a las materias fiscal, financiera, de responsabilidades de los servidores públicos, electoral, agraria, laboral. Para los efectos de esta ley queda excluida la materia fiscal tratándose de las contribuciones y los accesorios que deriven directamente de ellas.

Esta ley se aplica supletoriamente a las diversas leyes administrativas reguladas por la misma.

2.2.5 Ley de Coordinación Fiscal.

Como ya hemos señalado antes, el recurso de revisión en materia fiscal es del ámbito Federal, sin embargo, es conveniente señalar que, como la Federación se lleva la mayor parte de la recaudación de los contribuyentes, les deja muy poco a las Entidades Federativas y a los Municipios. Por esta razón, existe esta ley, que tiene por objeto:

1. Coordinar el sistema fiscal de la Federación con los de los Estados, Municipios y Distrito Federal.
2. Establecer y distribuir la participación que corresponda a las haciendas públicas de los Estados, municipios y Distrito Federal en los ingresos federales.
3. Fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales.
4. Constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento.

La misma ley establece los criterios para hacer partícipes de los ingresos a las Entidades Federativas y Municipios, pero en términos generales, depende de la población, del número de pobres o de los ingresos que ella misma obtenga.

2.2.6 Código Fiscal de la Federación.

Para que las autoridades fiscales puedan interponer el recurso de revisión, es necesario que exista un procedimiento administrativo previo. El Código Fiscal de la Federación en su artículo 197 menciona algo al respecto: Los juicios que se promuevan ante el Tribunal Fiscal de la Federación, se regirán por las disposiciones de este Título y a falta de disposición expresa se aplicará supletoriamente el *Código Federal de Procedimientos Civiles*, siempre que este último ordenamiento no contravenga al procedimiento contencioso que establece este Código.

En el Código, se menciona todo el procedimiento contencioso administrativo que se ventila en el Tribunal Fiscal de la Federación.

2.3 MARCO CONTEXTUAL.

2.3.1 Territorialidad (Estados Unidos Mexicanos).

Lo que se pretende lograr en el presente punto, es dar a conocer en qué lugares se aplica (o puede aplicarse) el recurso de revisión en materia fiscal, elemento medular de este trabajo de investigación.

El recurso de revisión en materia fiscal, puede aplicarse en toda la República Mexicana, en todo el territorio nacional. Recordemos que territorio es un elemento del Estado y es todo el espacio físico en el que habita (o puede habitar) la población sobre el cual el Estado ejerce su soberanía, por ello es indivisible, inalienable e intransferible. El territorio comprende también los espacios aéreo, subsuelo y submarino, es decir, hacia arriba y hacia abajo de tierra firme y mar.

Según la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el territorio nacional comprende:

1. El de las partes integrantes de la Federación, que son todas las Entidades Federativas de México, y son las siguientes: Aguascalientes, Baja California, Baja California Sur, Campeche, Coahuila, Colima, Chiapas, Chihuahua, Durango, Guanajuato, Guerrero, Hidalgo, Jalisco, México, Michoacán, Morelos, Nayarit, Nuevo León, Oaxaca, Puebla, Querétaro, Quintana Roo, San Luis Potosí, Sinaloa, Sonora, Tabasco, Tamaulipas, Tlaxcala, Veracruz, Yucatán, Zacatecas y el Distrito Federal que es la sede de los Poderes de la Unión y capital de los Estados Unidos Mexicanos.
2. El de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes. La isla es una porción de tierra rodeada de agua; los cayos son porciones de rocas rodeadas de agua.
3. El de las islas de Guadalupe y Revillagigedo situadas en el Océano Pacífico.
4. La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes. La plataforma continental es el subsuelo de donde se asientan las Entidades Federativas; los zócalos submarinos son todos los elementos naturales que se encuentran bajo el agua.
5. Las aguas de los mares territoriales y las marítimas interiores. El mar territorial comprende doce millas marinas (22.22 kms.), contadas a partir de la franja de la bahía; las aguas interiores comprenden lagos, lagunas, ríos, riachuelos, presas, depósitos de agua, etc. que se encuentran en la plataforma continental de nuestro país.
6. El espacio situado sobre el territorio nacional, es decir, el espacio aéreo.

Por obvias razones, el recurso de revisión en materia fiscal no puede aplicarse en las aguas de los mares territoriales, ni en las marítimas interiores, ni en el aire, ni en los zócalos submarinos, etc., (puesto que no son habitados por la población del país) solamente en la plataforma continental, más concretamente, en las partes integrantes de la Federación (Entidades Federativas). Sin embargo, considero que es muy importante conocer, aunque sea muy someramente, las partes integrantes de la Federación.

2.3.2 Temporalidad (Año 2000.).

Esta tesis se realiza en el año 2000, tiempo de cambios en nuestra República Mexicana. Se trabaja arduamente en ella y se planea concluirla en el mes de Noviembre.

Hasta el momento, nuestra Constitución General de la República, las leyes, reglamentos, etc., que se manejan en este trabajo de investigación son derecho vigente en nuestro territorio nacional; sin embargo, es preciso apuntar que debido a los cambios tan importantes que vive nuestro país, es probable que haya reformas a algunas disposiciones legales, máxime cuando el pasado 1 de Septiembre entró en vigor la LVIII Legislatura Federal, con muchos trabajos legislativos pendientes de realizar. Debido a que el aspecto fiscal es uno de los ejes centrales del Estado, no me extrañaría ver que en el próximo ejercicio fiscal haya cambios medulares en la legislación.

Los cambios a que hago referencia anteriormente se refieren, principalmente, al aspecto político nacional. Es de todos conocido que el partido político que gobernó México por más de 7 décadas perdió las elecciones federales el pasado 2 de Julio y, en consecuencia, el próximo 1 de Diciembre será Presidente de la República y Jefe del poder Ejecutivo un individuo surgido de la *oposición*. El virtual presidente electo, ya ha anunciado que pretende hacer cambios importantes en el sistema tributario nacional, por lo que reitero que esos no serán tomados en cuenta, por razones de tiempo, en esta tesis.

CAPITULO TERCERO TEORIA DE LA IMPUGNACION.

3.1 CONCEPTOS Y GENERALIDADES.

En el presente punto, veremos a grandes rasgos lo que dice la teoría de la impugnación sustentada en la falibilidad del hombre, en la imperfección de la especie humana.

La impugnación se encuentra fuera de los límites de lo considerado estrictamente procesal y/o jurisdiccional; aunque cabe señalar que, en sentido más amplio, existen figuras impugnativas (como el recurso de revocación en materia civil), que tienen vida durante el proceso principal.

“La impugnación constituye una instancia reclamadora de la legalidad o procedencia de un acto de autoridad, instancia que se hace valer ante la misma autoridad u otra jerárquicamente superior o ante algún órgano revisor específico, para que califique la procedencia o la legalidad, o ambas cosas, respecto del acto que se reclama”¹.

La teoría de la impugnación afirma que el juzgador o persona que imparte justicia, por el hecho de pertenecer a la especie humana, es imperfecto, consecuentemente, es susceptible de dictar resoluciones equivocadas, considerando todas las constancias que obren en el expediente en cuestión. Este margen de error, causado por la imperfección del juzgador o por el exceso de trabajo del Tribunal que resuelve, por ejemplo, justifica la existencia de figuras jurídicas cuya utilidad es enorme, ya que otorgan la posibilidad de que se estudie nuevamente el litigio y se pueda corregir ese error que afectó nuestros intereses en la primera resolución.

Otra razón que justifica la teoría de la impugnación, es que en algunas ocasiones, la justicia y la legalidad no coinciden en la resolución del negocio jurídico; situación que ubica a las partes en la posición de poder *recurrir* esa resolución. “...un principio elemental *de debido proceso legal*, implica que todo sistema procesal tenga medios de impugnación, o sea, recursos o procedimientos mediante los cuales los justiciables que acuden a los tribunales pidiendo justicia tengan a la mano dichos medios, procedimientos y recursos para que las resoluciones que se han dictado se reexaminen, se haga un análisis cuidadoso de ellas, a veces por el propio tribunal que ha dictado la resolución, pero, por regla general, sobre todo si se trata de la resolución final de un proceso, por un tribunal de jerarquía superior o de segunda instancia”².

A reserva de que lo vamos a analizar en un capítulo posterior de esta tesis, es necesario mencionar que es distinto un recurso a un medio de impugnación. El medio de impugnación es más amplio. Todo recurso es un medio de impugnación, pero no todo medio de impugnación es un recurso. Un ejemplo clásico – y creo que es el único- de juicio autónomo como medio de impugnación, es el Juicio de Garantías.

¹ Gómez Lara, Cipriano “*Derecho Procesal Civil*” Ed. Harla, Colección de textos Universitarios 5ª Ed., México, 1991 p.199

² *Ibid*, p.200

3.2 RECURSO ADMINISTRATIVO.

3.2.1. Conceptos.

Etimológicamente, la palabra recurso proviene del latín *recursus*, que significa acción de recurrir; a su vez, este verbo alude a la conducta que realiza una persona dirigida a otro, para obtener de él una cosa.

A continuación, veamos algunas definiciones que nos proporcionan eminentes estudiosos de la ciencia jurídica relativos a la palabra *recurso*.

Carlos Arellano García dice que recurso es “la institución jurídica procesal que permite a alguna de las partes acudir a otro órgano jurisdiccional para que se ocupe de examinar lo realizado en el proceso en el que se interpuso el recurso, con las modalidades que imponga el derecho vigente”³.

El jurista argentino Hugo Alsina dice que recurso son “los medios que la ley concede a los particulares para obtener que una providencia judicial sea modificada o dejada sin efecto”⁴.

El procesalista James Goldschmidt expresa: “recursos son los medios jurídicos procesales concedidos a las partes, a los afectados inmediatamente por una resolución judicial y a los intervinientes adhesivos para impugnar una resolución judicial que no es formalmente firme, ante un tribunal superior, y que suspenden los efectos de cosa juzgada de la misma”⁵.

Los eminentes maestros, ya finados de la UNAM, José Castillo Larrañaga y Rafael de Pina, dicen lo siguiente: “los recursos son los medios más frecuentes por virtud de los cuales se procede a la impugnación de las resoluciones judiciales; pero no los únicos”⁶.

Rafael de Pina amplía su comentario del tema y dice que el recurso es un “medio de impugnación de las resoluciones judiciales que permite a quien se halle legitimado para interponerlo someter la cuestión resuelta en estas, o determinados aspectos de ella, al mismo órgano jurisdiccional que las haya dictado o a otro superior en grado dentro de la jerarquía judicial, para que enmiende, si existe, el error o agravio que lo motiva”⁷.

Arellano García dice que “recurso es una institución jurídica procesal que permite al mismo órgano que la dictó o a uno superior, examinar una resolución jurisdiccional dictada, a efecto de determinar si se revoca, modifica o confirma”⁸.

Las anteriores definiciones, son de grandes estudiosos del derecho, especializados en la rama civil, se toman en este trabajo, ya que el derecho procesal civil es la columna vertebral de todo nuestro sistema jurídico procesal. A continuación, me referiré al concepto que nos proporciona Martínez Morales, en torno al recurso administrativo. Es “el medio de defensa establecido en ley, a

³ Arellano García, Carlos “*Derecho Procesal Civil*” Ed. Porrúa, 6ª Ed., México, 1998, p. 513

⁴ *Ibid*, p.514

⁵ *Idem*.

⁶ *Ibid*, p.515

⁷ *Ibid*, p.517

⁸ *Idem*

favor de los gobernados para que la administración pública revise un acto administrativo que ellos consideran ilegal, quedando aquella obligada a anularlo, modificarlo o confirmarlo”⁹.

Fix Zamudio, dice que “el recurso administrativo es un derecho de impugnación que se tramita a través de un procedimiento, y que se traduce en una resolución que también tiene el carácter de administrativo”¹⁰.

Resumiendo las ideas de estos grandes procesalistas, podemos decir que el recurso es un medio de defensa instituido en la ley, en virtud del cual, las partes pueden impugnar una resolución ya sea en el procedimiento o al final de este, si es que afectan sus intereses jurídicos, para que se vuelva a examinar y analizar, ya sea por el mismo juzgador, o bien, por otro de mayor jerarquía, para determinar si está conforme a derecho y se confirma, o si no lo está, lo que daría como resultado una modificación (si cambia parcialmente el contenido de la nueva resolución) o una revocación (si cambia totalmente el contenido de la nueva resolución).

3.2.2. Elementos.

Carlos Arellano García en su obra titulada “Derecho Procesal Civil”, nos proporciona los elementos que debe de tener un recurso, de acuerdo a la definición que el mismo nos proporciona, y son los siguientes:

- a) Es una institución jurídica procesal, ya que hay un conjunto de relaciones jurídicas unidas, con una finalidad común. Estas relaciones jurídicas se manifiestan en el conjunto de leyes aplicables, cuyo fin común será revisar la resolución impugnada.
- b) El órgano que decide la suerte que correrá la resolución impugnada puede ser el mismo que la dictó, o bien, uno diferente, de más jerarquía.
- c) El objetivo fundamental de todo recurso es la revisión de una resolución dictada.
- d) El nuevo juzgador, quien revisa la resolución dictada, concluye con una nueva resolución que debe ser congruente a lo argumentado en el recurso interpuesto; en esta nueva resolución, determina su criterio en alguna de estas 3 posibilidades: revocar, confirmar o modificar la primera resolución.
- e) Quien promueve el recurso, es quien resulta afectado con la resolución dictada (generalmente), pero se debe hacer mención, de que en algunas ocasiones, la ley prevé la revisión oficiosa, en la cual, no hay parte impugnadora y por la prevalencia del interés general se abre la fase de revisión aunque no haya impugnación previa. Prácticamente, el propio legislador es quien envía a una segunda instancia.

Es importante manifestar que en lo particular, desconozco alguna legislación que contenga este último elemento del *recurso*.

⁹ Martínez Morales, Rafael I. “Derecho Administrativo Primer Curso” Ed. Harla, Colección de textos Universitarios, 1ª Ed., México, 1991, p. 400

¹⁰ Idem

Los elementos del recurso administrativo, según Andrés Serra Rojas, distinguido procesalista en la rama civil, son los siguientes:

- a) *Una resolución administrativa* que es la base de la impugnación, y constituye el acto administrativo impugnabile.
- b) *El particular que interpone el recurso.*- Es la persona interesada en que se revise la resolución.
- c) *Afectación al particular.*- Por cuestiones lógicas, ya que no sería congruente que el particular mande a revisar una resolución que le beneficie.
- ch) *Estar establecido en ley.*- Esto es atendiendo al principio de legalidad.
- d) *Autoridad ante la que se interpone.*- Que siempre será de carácter administrativo, ya que la ley otorga la posibilidad de corregir posibles errores que envuelven a la autoridad que resuelve.
- e) *Plazo para interponerlo.*- Ya que el recurso no se tramita de oficio. La ley debe citarlo.
- f) *Requisitos de forma.*- La ley debe decirnos expresamente los requisitos que debe contener nuestro escrito de recurso, para que sea procedente en toda la extensión de la palabra.

Desde el punto de vista del derecho administrativo, existen dos tipos de elementos que conforman el recurso, según refiere Sergio Francisco de la Garza. Estos elementos tienen mucha similitud con los que nos proporciona el autor civilista, son:

- 1.- Elementos esenciales.
- 2.- Elementos de su naturaleza.

Elementos esenciales.

- a) *Una ley que establezca el recurso.*- “El Tribunal Fiscal de la Federación ha resuelto que los recursos administrativos solo proceden en los casos previstos expresamente en la ley, sin que se puedan hacer extensivos a supuestos distintos bajo el pretexto de aplicarlos a mayoría de razón, ya que los medios de defensa deben estar previstos expresamente”¹¹.
- b) *Un acto administrativo impugnado.*- Es ilógico concebirse un recurso sin la existencia de un acto administrativo contra el cual éste se promueve.
- c) *La autoridad administrativa ante quien debe promoverse y que debe resolverlo.*- El escrito que contenga el recurso, debe de interponerse ante la autoridad emisora o ejecutora del acto impugnado.
- d) *La afectación de un derecho o un interés jurídico del recurrente.*- El acto ilegal, deberá de lesionar algún derecho subjetivo de quien recurre. Es lo que el Código Fiscal de la Federación llama *conceptos de impugnación*.

¹¹ De la Garza, Sergio Francisco “*Derecho Financiero Mexicano*” Ed. Porrúa, 18ª Ed., 8ª reimpresión, México, 1999, p. 846

- e) Obligación de dictar resolución en cuanto al fondo.- La autoridad que conoce del recurso, tiene obligación de ocuparse de todos y cada uno de los conceptos de impugnación hechos valer en el mismo, emitiendo una resolución. Este elemento se distingue del derecho de petición consagrado en el artículo 8 de nuestra Carta Magna, ya que en este solamente tiene obligación la autoridad de *responder*, en tanto que en aquel, la obligación consiste en *resolver*.

Elementos de la Naturaleza.

- a) Plazo de interposición y autoridad a quien se presenta.- El escrito que contenga el recurso, deberá presentarse dentro de los 45 días en que le fue notificado al recurrente el acto administrativo que pretenda impugnar. La autoridad ante quien se presenta es la misma que dictó el acto impugnado.
- b) Formalidades.- “El Tribunal Fiscal de la Federación ha resuelto que los recursos administrativos no se encuentran constreñidos a fórmulas sacramentales por lo que es incorrecto que la autoridad pretenda exigir como requisito de procedencia que se incluya forzosamente el término *recurso de revocación* cuando el ocurso que se presenta ante la autoridad reúne a los elementos suficientes al inferir que se trata de esa instancia”¹². Pese a lo que ha sostenido el Tribunal, es indispensable que el recurso cuente con los requisitos que establece el Código Fiscal Federal, ya que de lo contrario, la autoridad lo desechará por ser improcedente.
- c) Tramitación y recepción de pruebas.- El juzgador puede valerse de cualquier medio probatorio que reconozca la ley, siempre que tenga relación con la *litis* (hechos controvertidos)
- d) Improcedencia del recurso.- El artículo 124 del Código Fiscal de la Federación, enuncia las causas por las cuales, puede declararse improcedente el recurso de revocación.
- e) Resolución.- “La autoridad debe dictar resolución y notificarla dentro de un término que no debe exceder de 4 meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso”¹³.

Como podemos observar, hay una variación muy leve entre los elementos proporcionados por un especialista en la rama de derecho civil, a uno que su fuerte es el derecho administrativo.

Lo anterior se debe a que el derecho procesal civil es “la madre” de todos los procedimientos que existen en nuestro actual sistema jurídico.

3.2.3. Principios.

Existen varios principios doctrinales o premisas fundamentales que rigen a los *recursos procesales*. En el presente trabajo de investigación, citaremos algunos de ellos. Los principios a que hago referencia son los siguientes:

¹² Ibid, p. 848

¹³ Ibid, p. 853

- a) Principio de Irreformabilidad.- Este principio nos dice que los juzgadores, una vez que firman su resolución, no podrán variarla, a menos que usen los mecanismos que la ley establece; estos mecanismos son los recursos. Este principio tiene mucha relación con el de seguridad y certezas jurídicas, consagrado en el artículo 14 de la Constitución General de la República.
- b) Principio de validez procesal adecuada.- Este principio dice que toda resolución emitida por un juez competente, se presume que es legal y conforme a las normas jurídicas aplicables al caso concreto, que el juez tuvo un examen minucioso del negocio jurídico que resolvería y contaba con la legitimación legal para hacerlo.
- c) Principio de instancia de parte.- Este principio significa que el órgano jurisdiccional no puede promover la impugnación por su voluntad, sino que es necesario que la persona interesada y legítimamente autorizada interponga el recurso para que se inicie el nuevo análisis de su caso.
- d) Principio de pluralidad.- En nuestra legislación fiscal vigente, existen 2 tipos de recursos que pueden interponerse ante el Tribunal Fiscal de la Federación: el de reclamación y el de revisión, lo que explica el sentido de éste principio. Cabe señalar que el recurso materia de esta tesis, no cumple con el principio de pluralidad, ya que solamente la autoridad puede interponerlo, y es el único medio de impugnación con que cuenta.
- e) Principio de moderación.- Este principio se relaciona con el derecho de petición, consagrado en el artículo 8 de nuestra Carta Magna. El artículo 8 constitucional, dice que todos tenemos derecho de pedir a las autoridades lo que se nos ofrezca, siempre y cuando lo hagamos de forma respetuosa y pacífica. Este principio dice que cuando interponemos el recurso en cuestión, lo debemos de hacer respetuosamente, sin ofender al juzgador que emitió la resolución que se impugna.
- f) Principio de formalidad.- Este principio dice que todo recurso interpuesto, debe de cumplir con los requisitos que la misma ley señala para que pueda proceder, de lo contrario, se desechará por omitir algún requisito legal, y resultar improcedente.
- g) Principio de pertenencia de la carga procesal.- La persona que se ve afectada con la resolución que se quiere impugnar, está obligada a probar que ella tiene la razón, manifestando los agravios, que según ella, le causa o pueda causarle la resolución que se impugna.
- h) Principio de congruencia.- Este principio dice que el tribunal que resuelve el recurso, debe ocuparse de estudiar los motivos de inconformidad que se hayan hecho valer por el recurrente, y no debe de ir más allá de eso.
- i) Principio de exhaustividad.- Este principio dice que el tribunal que conozca del recurso debe de analizar todos y cada uno de los agravios que hace valer el recurrente.

3.2.4. Clasificación.

En cuanto a la clasificación de los recursos, la doctrina no tiene uniformidad de criterios, ya que cada autor tiene sus apreciaciones. Sin embargo, veamos algunas importantes clases de recursos:

- 1.- Según la autoridad que conoce de él:
 - a) Circular.- Se ventila ante el mismo órgano que dictó la resolución impugnada, p.e. aclaración de sentencia, reposición.
 - b) Vertical.- El superior jerárquico resuelve el recurso, p.e. apelación, reclamación en materia fiscal.
 - c) Horizontal.- Resuelve un órgano especializado, de la misma jerarquía de la autoridad emisora de la resolución impugnada, p.e. la administración local de recaudación emite una resolución, pero la administración local jurídica resolverá el recurso de revocación (ambas dependientes de la SHCP).

- 2.- Según la seriedad con que se formule:
 - a) Frívolos.- Si se interponen de mala fe, sin tener razones legales para recurrir. Se interponen para retrasar el procedimiento.
 - b) Serios.- No tienen un ánimo dilatorio, sino que la autoridad emisora tuvo verdaderamente un error al momento de resolver un conflicto de intereses.

- 3.- Según la elección del recurso:
 - a) Procedente.- Cuando se interpone el recurso correcto que establece la ley, para combatir la resolución en cuestión.
 - b) Improcedente.- Se hace valer un recurso contra una resolución impugnada con otro medio de impugnación.

- 4.- Según su interposición, por cuestión de tiempo:
 - a) Oportunos.- Cuando se presentó dentro del plazo establecido en la ley.
 - b) Extemporáneo.- Cuando fue presentado después del término concedido por la ley para su instauración.

- 5.- Según la operancia de los agravios que se hicieron valer:
 - a) Fundado.- Cuando los conceptos de impugnación que se hicieron valer, conducen a considerar que la violación existió, lo produciendo la modificación o revocación de la resolución impugnada.
 - b) Infundado.- Cuando los elementos aportados, no son suficientes para cambiar el sentido de la resolución impugnada.

- 6.- Lo concerniente a mantener actualizado el recurso:
 - a) Desiertos o sin materia.- Cuando no puede resolverse el fondo del negocio jurídico, ya que hubo desistimiento por parte del recurrente.
 - b) Con materia.- Son aquellos que se mantienen vigentes hasta su resolución.

- 7.- Según el fin que se persigue:
 - a) Objetivos.- Si atañen única y exclusivamente a la resolución combatida.
 - b) Subjetivos.- Si es que se encausa en contra del órgano que dictó la resolución.

- 8.- Según lo relativo a la suspensión de efectos de la resolución recurrida:
 - a) Suspensivos.- Si en virtud de la interposición del recurso no se ejecuta lo contenido en la resolución que se impugna, hasta que se resuelva este.
 - b) No suspensivos.- Son aquellos en que no se suspende la ejecución de la resolución recurrida, aunque aún no se resuelva el recurso.

3.2.5. Efectos.

Independientemente del tipo de recurso de que se trate, los efectos del mismo serán, invariablemente, alguno de los siguientes: revocar, modificar, anular o confirmar el acto administrativo impugnado, o bien, dictar uno nuevo para que sustituya el impugnado. A continuación paso a definir y explicar brevemente, cada uno de los efectos.

- a) Revocar.- Esta palabra significa cambiar totalmente el sentido de una resolución impugnada. Mediante la *revocación*, el juzgador que conocerá del recurso, cambiará sustancialmente el sentido de la resolución impugnada, es decir, dictará una nueva favoreciendo los intereses del recurrente, porque, seguramente, fueron válidos y correctos los conceptos de impugnación que hizo valer.
- b) Modificar.- “Modificabilidad.- Según Carnelutti, es la condición de los actos jurídicos sujetos a una comprobación, para ser reformados, a fin de obtener su conformidad con la justicia o con la ley”¹⁴. Como podemos observar, modificar se refiere a que el juzgador cambiará una parte de la resolución impugnada, pero no toda, ya que estima que tanto el recurrente como la autoridad que emitió el acto impugnado, tienen algo de razón.
- c) Anular.- En términos generales, esta palabra significa dejar sin efectos la resolución impugnada por determinada circunstancia, por ejemplo, que la autoridad no observó ni cumplió todas las formalidades que debe de contener un acto administrativo. Un ejemplo claro de esto, es cuando la autoridad fiscal emite una resolución sin que esta contenga la firma autógrafa del funcionario competente (requisito que se encuentra contenido en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación). En mi opinión, la diferencia que existe entre revocar y anular, consiste en que en aquella, el juzgador ordena se cumpla con la resolución impugnada, pero en otro sentido, en tanto que en esta, el juzgador ordena ignorar la resolución impugnada.
- d) Confirmar.- Este concepto significa el juzgador que conoce del recurso, se da cuenta que la autoridad que dictó el acto impugnado tuvo razón y, por lo tanto, debe de cumplirse con la resolución que emitió.

3.2.6 Fines.

La finalidad de interponer un recurso contra una resolución es, invariablemente, que se cambie el sentido de esta. Según la finalidad que acabo de mencionar, decimos que sería absurdo y totalmente carente de lógica, pretender impugnar o recurrir una resolución emitida por la Administración Pública, en la que nos concede nuestras pretensiones.

De igual manera, sería absurdo recurrir o impugnar una resolución administrativa, pretendiendo que el juzgador que conocerá del recurso emita su resolución dándole la razón a la autoridad administrativa. Cabe mencionar, que existen profesionales del derecho dedicados al litigio, que desgraciadamente lo hacen, sabiendo que carecen de toda posibilidad de éxito en su recurso, mas, sin embargo, lo interponen para prolongar la ejecución de la resolución impugnada y, evidentemente, para cobrar sus inmerecidos honorarios. Este tipo de conductas son totalmente

¹⁴ Pallares, Eduardo “Diccionario de Derecho Procesal Civil” Ed. Porrúa 22ª Ed., México, 1996, p.565

reprobables, ya que esos litigantes carecen de toda ética jurídica, y no merecen mayor comentario al respecto.

Por lo anterior, afirmo que la finalidad de interponer un recurso, será siempre el anular, revocar o modificar la resolución impugnada; jamás tendrá por finalidad el confirmar la resolución *recurrida*.

3.3. NATURALEZA JURÍDICA DE LA SENTENCIA O RESOLUCIÓN FINAL SUJETA A IMPUGNACIÓN.

En el presente punto, nuevamente nos apoyaremos en lo que nos dice la doctrina civilista, para entender, por cierta analogía, lo relativo a la rama administrativa.

Primeramente, debemos dejar claro que sentencia es la resolución final emitida por el juzgador, que pone fin a un proceso. En otros términos, podemos decir que por medio de la sentencia, se termina en forma normal un conflicto de intereses, llevado al conocimiento del juzgador competente.

Una sentencia se encuentra sujeta a impugnación, porque tiene puntos que, a juicio de alguna de las partes, no están resueltos conforme a derecho. Por lo tanto, se necesita una reevaluación, reexaminación y/o reanálisis del caso jurídico.

Una sentencia que está sujeta a impugnación significa que no ha sido declarada ejecutoriada y, consecuentemente, no es aún una sentencia firme, ya que todavía está sujeta a un medio de impugnación.

Es totalmente distinto una sentencia ejecutable a una sentencia que cause ejecutoria. Una sentencia ejecutable, es aquella que ya está lista para que se haga cumplir con lo establecido por el juzgador en su resolución final del proceso. Para que una sentencia cause ejecutoria, se necesita al menos estar en uno de los supuestos que nos menciona el artículo 356 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria al Código Fiscal de la Federación. Las siguientes sentencias causan ejecutoria:

- 1.- Las que no admiten recurso alguno.
- 2.- Las que admitiendo algún recurso, no lo interpusieron en tiempo y forma, o se desistió posteriormente el recurrente de él.
- 3.- Las que son consentidas expresamente por las partes.

Cuando no nos encontramos en alguno de los supuestos antes citados, decimos que una sentencia queda firme, y que debe ejecutarse. Si se interpone algún medio de impugnación oportunamente, éste impide que la sentencia se declare firme, y se sostiene que la sentencia se encuentra sujeta a impugnación y que requiere la declaración de su definitividad, es decir, de que ya puede cumplirse lo que contiene en ella, en otras palabras, que ya puede ejecutarse.

“Mientras no se agote ni resuelva el trámite del recurso o del medio de impugnación, no puede declararse ejecutoriada la sentencia; y esta falta de declaración detiene o deja pendiente la plena eficacia jurídica de la sentencia”¹⁵.

Resumiendo, podemos afirmar que una sentencia que fue impugnada, no tiene el carácter de definitiva, puesto que si bien es cierto que pone fin a un proceso, también lo es que aún no se termina de analizar el litigio, toda vez que ahora el asunto jurídico lo resolverá otra instancia.

3.4 DIFERENCIAS ENTRE JUICIO IMPUGNATIVO Y RECURSO.

Aunque estas dos figuras jurídicas tienen la misma finalidad (combatir una resolución existente que causa agravios a alguna de las partes), tienen algunas diferencias.

Las diferencias existentes entre *juicio impugnativo* y *recurso*, son casi imperceptibles, son tan tenues y ligeras que frecuentemente no son observadas ni perfectamente comprendidas por las personas que se encuentran inmersas en el ambiente jurídico, tanto laboral como académico.

Por lo anterior, considero que es conveniente enlistar algunas de las diferencias existentes entre las dos figuras jurídicas antes citadas, con base en los conocimientos ya adquiridos, tanto del capítulo segundo, como del capítulo que ahora nos ocupa, del presente trabajo de investigación.

Según mi punto de vista, las principales diferencias son las siguientes:

- 1.- Juicio significa declarar el derecho. Recurso significa volver al camino correcto.
- 2.- Los juicios impugnativos suponen la existencia de una resolución dictada por la autoridad, después de tramitado un procedimiento de instrucción.

Recordemos que un juicio de instrucción es aquel en que el actor formula su pretensión material y el demandado su oposición a dicha pretensión.

El recurso no cuenta con esta característica, toda vez que el recurrente lo puede promover aún y cuando no exista previamente un juicio de instrucción, tal es el caso, por ejemplo, de un recurso de revocación en materia fiscal, en el cual no existe la parte reo, sino que lo que se impugna es un acto de la propia autoridad emisora.

- 3.- En el juicio impugnativo la pretensión material está formulada por la autoridad demandada en la resolución o acto impugnado; en el recurso, esta pretensión se encuentra impresa en alguna de las promociones de la contraparte.

- 4.- En el juicio impugnativo, la pretensión impugnativa es la que plantea el actor pidiendo que se declare la insubsistencia de la resolución impugnada porque adolece de vicios. En el recurso, esta pretensión la plantea el promovente pidiendo que se modifique el acto de autoridad que se impugne.

Lo fundamental de esta diferencia, consiste en distinguir entre los conceptos *insubsistencia* y *modificación*. Por el primero debemos entender *falta de estabilidad de una cosa*; por el segundo

¹⁵ Gómez Lara, Cipriano “*Derecho Procesal Civil*” Ed. Harla, Colección de textos Universitarios 5ª Ed., México, 1991 p. 205

debemos entender *reducción de las cosas a los términos justos*. Las anteriores definiciones fueron tomadas del Diccionario Enciclopédico Ilustrado, de Editores Unidos Mexicanos.

5.- En el juicio impugnativo la *litis* se fija con la resolución impugnada (emitida por la autoridad) y con la demanda del particular. En el recurso no existe la *litis*.

6.- El juicio impugnativo tiene como finalidad resolver controversias que se susciten entre un particular y una resolución gubernamental, única y exclusivamente. El recurso resuelve controversias, pero la resolución que pone fin al recurso, afecta a terceras personas (contraparte).

7.- En términos generales, el juicio impugnativo no cuenta con uno de los elementos de la jurisdicción: el *imperium*, por ejemplo las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal de la Federación. El recurso sí cuenta con este elemento constituyente de la jurisdicción.

8.- El recurso es *una parte del proceso* que se inicia con la reclamación de un error cometido por el juzgador, y sale a relucir en el último acto de una instancia: la sentencia, misma que no necesariamente le pone fin al proceso. Con el juicio impugnativo, se origina una nueva acción, es decir, una nueva pretensión por parte de quien lo promueve.

9.- El recurso se utiliza para pedirle a otra persona que vuelva a analizar y estudiar las actuaciones que constan en un determinado asunto jurídico, es decir, se está en presencia del mismo conflicto de intereses. El juicio impugnativo es una nueva acción; el análisis que se haga del caso, de ninguna manera será el mismo que se estudió –o pudo haberse estudiado con anterioridad.

CAPITULO CUARTO. TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

4.1 Antecedentes.

A lo largo de nuestro proceso histórico como país, no contamos con muchos antecedentes en lo que a la justicia contencioso- administrativa se refiere. Sin embargo, citaremos en el presente punto los más relevantes, a juicio del magistrado fundador del Tribunal Fiscal de la Federación, Alfonso Cortina Gutiérrez.

Así pues, nos dice Cortina Gutiérrez que “en la época colonial, la Recopilación de Indias admitía un recurso ante las Audiencias Reales de Indias en contra de las resoluciones dictadas por los Virreyes y los Gobernadores”¹. Y aún más, en caso de que en las Audiencias Reales de Indias el vasallo demandante no obtuviera un fallo en beneficio de sus intereses, “existía una apelación ante el Consejo Real de Indias, que era el órgano administrativo jurisdiccional de mayor categoría en la Colonia”².

Avanzando en el recorrido de nuestra historia nacional y ubicándonos en la vida de México post- independiente, encontramos que durante el gobierno de Santa Ana, se expidió la ley Lares, en mayo de 1853. “...esta ley establecía, por primera vez desde la Independencia de México, un procedimiento contencioso administrativo, sólo que los órganos establecidos en la misma para el control de las resoluciones administrativas eran órganos que dependían de la misma autoridad de la que emanaba la resolución impugnada...”³.

Con base en lo anterior, yo considero que hubo un retroceso importante, jurídicamente hablando, ya que en 1853 la autoridad que resuelve, es la misma que dictó la resolución impugnada; en tanto que en la época colonial, resolvía una autoridad distinta a la emisora de la resolución impugnada, es decir, la Audiencia y el Consejo contaban con autonomía para emitir sus fallos.

Durante el imperio de Maximiliano, el 4 de diciembre de 1864, se expidió una ley. “Esta ley, ... establecía el Consejo de Estado, ... y señalaba que, entre otras atribuciones, el Consejo tendría la de formar el contencioso-administrativo”⁴.

Después del imperio de Maximiliano, hubo una tendencia por tachar de anticonstitucionales a los tribunales de lo contencioso- administrativo, tanto de doctrinistas, como de legisladores. Por ese motivo fue que hasta hace relativamente poco tiempo, encontramos más antecedentes de lo que ahora es el Tribunal Fiscal de la Federación. Por ejemplo, “... el Jurado de Revisión dentro de la estructura financiera del Distrito Federal, el Jurado de Infracciones Fiscales como órgano federal para conocer en revisión de las inconformidades con multas impuestas por infracción a leyes fiscales y, por último, la Junta Revisora del Impuesto Sobre la Renta que tenían también como

¹ Cortina Gutiérrez, Alfonso “ *Ciencia Financiera y Derecho Tributario* ” . Volumen 1, Tribunal Fiscal de la Federación, colección de estudios jurídicos, Editado por el Tribunal Fiscal de la Federación, 1ª Edición, México, 1981. p. 172.

² Idem.

³ Idem.

⁴ Ibid, p. 173.

esfera propia de su competencia conocer de las inconformidades de los contribuyentes con las resoluciones dictadas por las Juntas Calificadoras del Impuesto Sobre la Renta”⁵.

“En el mes de agosto de 1936, se promulgó la Ley de Justicia Fiscal, ..., en la que se estableció el Tribunal Fiscal de la Federación como un órgano también administrativo, por razón de su dependencia formal con el Poder Ejecutivo, pero autónomo en cuanto a la facultad de dictar sus decisiones sin intervención alguna de ninguna otra autoridad administrativa”⁶.

Esta ley de justicia fiscal, es el último antecedente que tenemos, según Cortina Gutiérrez, de nuestra actual legislación fiscal, que contempla al Tribunal Fiscal de la Federación como un órgano de control de la legalidad, independiente del Poder Ejecutivo al momento de emitir sus fallos o resoluciones.

Posterior a la publicación de esta ley de 1936, durante el gobierno del presidente de la República José López Portillo fue publicada en el Diario Oficial de la Federación del 2 de Febrero de 1978, la nueva Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.

Durante la actual Administración, con el gobierno encabezado por el presidente Ernesto Zedillo, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de Diciembre de 1995 la nueva ley orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, que entraría en vigor el 1º de Enero de 1996. Con la entrada en vigor de esta ley, se abroga la que fue publicada durante la gestión de José López Portillo.

La ley orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de Diciembre de 1995, está vigente actualmente.

Como mencioné al inicio de este punto y lo confirmo ahora, no hay muchos antecedentes del Tribunal Fiscal de la Federación. Sin embargo, en esta tesis se encuentran escritos los que a mi juicio son los más importantes.

4.2 UBICACIÓN COMO INSTITUCIÓN GUBERNAMENTAL.

En este punto, determinaremos en qué parte de la gran estructura del poder público de México se encuentra ubicado el Tribunal Fiscal de la Federación, dando un rápido recorrido a lo estipulado en la Constitución General de la República.

Así pues, tenemos que el artículo 39 constitucional dice que la soberanía nacional reside en el pueblo, y que todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de este.

El artículo 41 constitucional, dice que el pueblo ejerce su soberanía por medio de los poderes de la Unión.

El artículo 49 constitucional dice que el Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

⁵ Idem.

⁶ Ibid p. 173, 174.

El Poder Legislativo es representado por el Congreso de la Unión, compuesto por dos Cámaras: una de Diputados y otra de Senadores.

El Poder Ejecutivo se encuentra representado por el Presidente de la República, quien es el jefe de la Administración Pública Federal. La Administración Pública Federal puede ser de dos tipos:

- 1) Centralizada, compuesta por todas y cada una de las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Consejería Jurídica.
- 2) Paraestatal, compuesta de organismos descentralizados, fideicomisos públicos, empresas de participación estatal, instituciones nacionales de crédito, organizaciones auxiliares nacionales de crédito e instituciones nacionales de seguros y fianzas.

El Poder Judicial se encuentra integrado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tribunal Federal Electoral, Tribunales Colegiados de Circuito, Tribunales Unitarios de Circuito, Juzgados de Distrito y el Consejo de la Judicatura Federal.

Como podemos observar, el Tribunal Fiscal de la Federación no se encuentra incluido, no forma parte de alguno de los únicos tres Poderes de la Unión (según lo establece la propia Carta Magna).

No podemos decir que el Tribunal Fiscal de la Federación es un organismo descentralizado o desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, puesto que el propio artículo 1° de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación dice que en un tribunal administrativo *autónomo* para dictar sus fallos, por un lado, y por otro lado, en el organigrama (representación gráfica de la estructura de una institución, en la cual se observan los niveles jerárquicos de la misma) de la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no está por ningún lado el Tribunal Fiscal de la Federación.

Sin embargo, ¿podemos concluir con base en los argumentos anteriores que el Tribunal Fiscal de la Federación es inconstitucional? Desde luego que no.

Existen posturas de varios estudiosos de la ciencia del derecho administrativo y fiscal, entre ellos Cortina Gutiérrez, que defiende la constitucionalidad del Tribunal. Afirma, argumentando las tesis de Vallarta y de Mariscal, que el artículo 104, fracción I, apartado B de la Constitución General de la República (referente al recurso de revisión en materia fiscal, el cual conocerán los Tribunales Judiciales Federales previo estudio del caso, obviamente en el Tribunal Fiscal Federal) está prevista la posibilidad de llevar a Tribunales Judiciales (formalmente hablando) una controversia entre el Estado, entendiéndolo ahora como la Administración Pública Federal, y un particular previo a un procedimiento administrativo que conoce el Tribunal Fiscal de la Federación. Así pues, dice que “sí se respeta el control que el poder judicial tiene sobre las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación, entonces no se encuentra cómo pudiera afirmarse que es contrario al sistema mexicano de división de poderes, el establecimiento de un tribunal de justicia delegada, dentro de la administración activa, para contiendas de impuestos”⁷.

⁷ Ibid p. 178.

Otro argumento para defender la constitucionalidad del Tribunal Fiscal de la Federación es el siguiente:

La fracción XXIX, apartado H, del artículo 73 constitucional, le otorga facultades al Congreso de la Unión para expedir leyes que instituyan tribunales de lo contencioso administrativo, dotados de plena autonomía para dictar sus fallos y que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la administración pública federal y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones.

En virtud de esta facultad, muchos opinan que sí existe total división de poderes. Si a esto le agregamos lo previsto por la fracción I del artículo 89 constitucional que dice que una facultad del Presidente de la República es ejecutar las leyes que expida el Congreso, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia, muchos defensores de la constitucionalidad del Tribunal Fiscal de la Federación en esto basan sus argumentos y opinan que una provisión para que haya una exacta observancia de lo estipulado por la fracción XXIX, apartado H, del artículo 73 constitucional es la creación del Tribunal Fiscal de la Federación.

Pese a lo que digamos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya ha resuelto la controversia comentada. “La Suprema Corte de Justicia ha sostenido que los recursos administrativos que tengan como objeto dar una garantía más a un particular no tienen porque reputarse como anticonstitucionales, ni tienen porque considerarse como anticonstitucionales los órganos encargados de resolver sobre esos recursos, con la limitación claro está, de que sus resoluciones están controladas a través del juicio de amparo...”⁸. En este párrafo, el sentido de la palabra *recurso* se refiere a instrumento de defensa y no al que le dimos nosotros en el capítulo anterior de la tesis.

En fin, este es un tema muy complejo. No es propósito del presente trabajo de investigación determinar la constitucionalidad o la inconstitucionalidad del Tribunal Fiscal de la Federación, pero sí lo es el conocer su ubicación. Sin embargo, es muy difícil determinar su ubicación con los argumentos expresados en este punto. Yo aún tengo dudas. Indudablemente, este es un tema para estudios acuciosos y concienzudos posteriores.

Para terminar con el presente punto y dicho sea de paso, quiero y debo comentar que hay otras instituciones muy importantes para la vida económica, política, democrática y de orden y seguridad nacionales que corren la misma suerte que el Tribunal Fiscal de la Federación, es decir, que no les encuentro su ubicación gubernamental. Como ejemplo tenemos al Instituto Federal Electoral (IFE), al Banco de México (Banxico) o la Procuraduría General de la República (PGR), por citar algunas.

4.3 NORMATIVIDAD APLICABLE.

4.3.1 Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.

La ley orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, vigente desde 1996, establece las bases de organización, la estructura organizacional, así como la competencia tanto del propio Tribunal (de la Sala Superior y de las Salas Regionales), como de algunos de los funcionarios

⁸ Ibid p. 178, 179.

públicos que en él laboran. Esta ley se compone de 7 capítulos, los cuales veremos a continuación los aspectos que considero son los más importantes y en términos muy breves.

Capítulo I. De la integración del Tribunal.-

Primero que todo, debemos saber que el Tribunal Fiscal de la Federación es un tribunal administrativo, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos. El Tribunal se integra por una Sala Superior y por varias Salas Regionales ubicadas en el interior del territorio nacional de forma estratégica, para así poder cubrir todos los conflictos de carácter fiscal suscitados en el país. El Presidente de la República nombrará a los magistrados del Tribunal, con aprobación del Senado de la República.

El Tribunal cuenta con un Secretario General de Acuerdos, un Secretario Adjunto de Acuerdos para cada Sección de la Sala Superior, un Oficial Mayor, un Contralor, los secretarios, actuarios y peritos necesarios para el despacho de los asuntos ventilados en el Tribunal, así como los empleados que determine el presupuesto de Egresos de la Federación.

Los magistrados, secretarios y actuarios del Tribunal, están impedidos para desempeñar algún otro cargo o empleo de carácter público.

Capítulo II. De la competencia material del Tribunal.-

El Tribunal Fiscal de la Federación conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas siguientes:

- 1.- Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.
- 2.- Las que nieguen la devolución de un ingreso indebidamente percibido por el Estado.
- 3.- Las que impongan multas por infracción a normas administrativas federales.
- 4.- Las que causen un agravio en materia fiscal distinto a los mencionados anteriormente.
- 5.- Las que nieguen o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales que concedan las leyes a favor de los miembros del Ejército, Fuerza Aérea y Armada Nacionales o de sus familiares o derechohabientes con cargo a la Dirección de Pensiones Militares o al Erario Federal, así como las que establezcan obligaciones a cargo de las mismas personas.
- 6.- Las que dicten en materia de pensiones civiles.
- 7.- Las que se dicten sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas, celebrados con la Administración Pública Federal.
- 8.- Las que constituyan créditos por responsabilidades contra servidores públicos.
- 9.- Las que requieran el pago de garantías a favor de la Administración Pública Federal.
- 10.- Las que se dicten negando a los particulares la indemnización referida en el artículo 77 bis de la ley federal de responsabilidades de los servidores públicos.

11.- Las que traten créditos fiscales de comercio exterior.

12.- Las que impongan sanciones administrativas a los servidores públicos.

13.- Las que resuelvan los recursos administrativos en contra de las resoluciones que se indican en las demás fracciones señaladas, incluso aquellos a que señala la ley federal del procedimiento administrativo.

Capítulo III. De la Sala Superior.-

La Sala Superior del Tribunal se compone de 11 magistrados, y actúa en Pleno o en dos Secciones. Las sesiones del Pleno son públicas, excepto si el negocio jurídico que resolverá atenta contra la moral, el interés público, o cuando la ley lo exija así.

En términos generales, le compete al Pleno del Tribunal designar al personal de la propia Sala Superior, señalar la sede y el número de Salas Regionales, resolver conflictos de competencia suscitados entre Salas Regionales, resolver recursos, excitativas de justicia, incidentes, expedir el reglamento interior del Tribunal, calificar impedimentos y recusaciones, y fijar o suspender jurisprudencia del Tribunal.

Esta última atribución del Tribunal, se me hace particularmente interesante, toda vez que es ilegal, ya que el único Poder de la Unión facultado constitucionalmente para emitir jurisprudencia es el Poder Judicial Federal, a través de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación y de los Tribunales Colegiados de Circuito. Nuestra Carta Magna, en ninguno de sus artículos, faculta a otra institución de gobierno para poder crear jurisprudencia.

Por lo anterior, insisto, la jurisprudencia que fija el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, es contraria a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es contraria a derecho. Sin embargo, este tema bien podría ser la base para estudios de investigación distintos al que nos ocupa, por lo que en la presente tesis lo dejaremos al margen, ya que no es propósito de la presente investigación determinar la inconstitucionalidad de la jurisprudencia emitida por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación.

Las secciones de la Sala Superior se integran con 5 magistrados. Las sesiones serán públicas, con las mismas excepciones que manejamos con las sesiones del Pleno. Es competencia de las secciones, en términos generales: Resolver las controversias suscitadas en la actividad comercial con el exterior, concretamente las citadas por el artículo 94 de la ley de comercio exterior (que se refieren al recurso de revocación dentro de los procedimientos ante la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial) ; Los juicios en que la resolución impugnada esté fundada en un tratado internacional; Resolver, aplicando su facultad de atracción, de juicios con características especiales, por ejemplo, cuando la cuantía del negocio exceda de 3500 veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal. Esta atribución está íntimamente relacionada con lo dispuesto por el artículo 239-A, fracción I, inciso a), del Código Fiscal de la Federación.

Los presidentes de las secciones de la Sala Superior, atienden la correspondencia, convocan a sesiones, autorizan actas en que se hagan constar sus deliberaciones, rinden informes, tramitan incidentes, entre otras cosas.

Capítulo IV. Del Presidente.-

El presidente se designa en la primera sesión que tenga en el año el Pleno del Tribunal, y será auxiliado por el personal que labore en el mismo. El presidente, entre sus atribuciones principales, tiene las siguientes: Representa al Tribunal ante cualquier autoridad, despacha la correspondencia del Tribunal, preside comisiones del Tribunal, Convoca a sesiones, autoriza actas, puede ejercer la facultad de atracción de la Sala Superior, en los términos que mencioné en el punto anterior, tramita incidentes y recursos, preside la Sección, resuelve sobre quejas interpuestas contra su personal, rinde informes previos y justificados ante los Tribunales Jurisdiccionales entratándose de Juicios de Garantías, concede licencias a su personal, establece reglas para la distribución de los asuntos entre las Secciones, evalúa el funcionamiento de las Secciones, formula anualmente el proyecto de Presupuesto del Tribunal, rinde informes anuales al Pleno del Tribunal dando cuenta del estado en que se encuentra el mismo y supervisa la publicación de las jurisprudencias creadas por el Tribunal Fiscal de la Federación.

Capítulo V. De las Salas Regionales.-

El Tribunal tiene Salas Regionales integradas por 3 magistrados cada una. Las Salas Regionales son las siguientes: del Noroeste, del Norte centro, del Noreste, de Occidente, del Centro, de Hidalgo-México, del Golfo-centro, de Guerrero, del Sureste, Peninsular y Metropolitana.

Es importante señalar que debido a la excesiva carga de trabajo, debido a que atendían varios cientos de asuntos anualmente, que tenía la Sala Regional del Centro, con sede en la ciudad de Celaya, Gto., a la cual pertenece en su jurisdicción el estado de Guanajuato, fue necesario abrir una Segunda Sala Regional del Centro, con sede en la ciudad de Querétaro, Qro.

La región del Centro, tiene jurisdicción en los Estados de Guanajuato, Michoacán, Querétaro y San Luis Potosí.

Entre las atribuciones de los magistrados instructores están: Admitir o desechar demandas, contestaciones, ampliaciones de cualquiera de las dos anteriores, admitir o rechazar la intervención de algún tercero, admitir, desechar o tener por no ofrecidas las pruebas, sobreseer los juicios, tramitar incidentes y recursos, dictar acuerdos para instruir el juicio, y formular proyectos de resoluciones definitivas.

Capítulo VI. De los demás servidores públicos del Tribunal.-

En el presente capítulo de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, se mencionan las facultades que tienen los funcionarios públicos del propio Tribunal. Así tenemos que:

Al Secretario General de Acuerdos le corresponde, entre otras cosas, lo siguiente: Acordar lo relativo a las deliberaciones ocurridas en las sesiones; Dar cuenta de las sesiones, tomar votación de sus integrantes; Tramitar y firmar la correspondencia del Tribunal, en caso que no sea de la competencia del Presidente del mismo; Llevar el turno de los magistrados; Dirigir la oficialía de partes y los archivos de la Sala Superior; Expedir certificados y constancias que obren en los expedientes de la Sala Superior.

Al Oficial Mayor le corresponde formular el anteproyecto de presupuesto del Tribunal, ejecutar órdenes relacionadas con el ejercicio del presupuesto del Tribunal, controlar los bienes del Tribunal, coordinar la prestación de los servicios administrativos del Tribunal, para su buen funcionamiento.

Corresponde al Contralor: Fiscalizar la actuación de los servidores públicos del Tribunal; Proponer el nombramiento o remoción de peritos; Fiscalizar el ejercicio presupuestal; Revisar los

sistemas de control de recursos del Tribunal; Recibir quejas contra servidores públicos del Tribunal.

A los Secretarios de la Sala Superior les corresponde auxiliar al magistrado en la formulación de proyectos de resoluciones, autorizar las actuaciones del magistrado y efectuar diligencias encomendadas por el magistrado.

A los Actuarios les corresponde notificar las resoluciones de los asuntos estudiados en el Tribunal y practicar las diligencias que les sean encomendadas.

A los Peritos rinden dictámenes en los casos que fueron designados y asesoran al magistrado cuando lo solicita.

Capítulo VII. De las vacaciones y días inhábiles.

El personal que labora en el Tribunal, al año, tiene 2 períodos de vacaciones que coinciden con los del Poder Judicial de la Federación. Durante el período vacacional, no correrán plazos.

4.3.2 Reglamento de peritos del Tribunal Fiscal de la Federación.

Otro de los cuerpos normativos que rigen la vida jurídica del Tribunal Fiscal Federal es precisamente el que estaremos comentando en el presente punto: el reglamento de peritos del Tribunal. Este reglamento solo lo comentaré de paso y en términos muy generales, ya que considero que –sin restarle importancia– solamente es aplicable a un sector del personal del Tribunal, pero debemos de conocerlo, porque a cualquier abogado postulante algún día podemos llegar a necesitar el conocimiento de éste, por cuestiones inherentes a la profesión.

El reglamento de peritos del Tribunal se expidió por tres razones principales:

1.- Se necesitaban establecer normas precisas sobre las distintas cuestiones relacionadas con el desahogo de la prueba pericial.

2.- Los magistrados del Tribunal consideraron que la prueba pericial es de gran importancia para la resolución de conflictos.

3.- La elaboración de un marco legal sobre este punto era indispensable para que contribuyera a la mayor eficacia para que el desahogo de la prueba se realizara con honestidad, capacidad y diligencia.

Los peritos son asesores técnicos del Tribunal Fiscal de la Federación. Para ser perito, se requiere ser ciudadano mexicano, tener título de la ciencia o arte que pretende dictaminar, además de los siguientes documentos: solicitud por escrito, acta de nacimiento, cédula del registro de profesiones, cédula del Registro Federal de Causantes, Curriculum Vitae y 2 cartas de presentación.

Los peritos están impedidos para actuar si tienen interés personal o parentesco con las partes del conflicto de intereses, sobre el cual, se pretende dictaminar. Cuando no se rindan los peritajes en tiempo y forma, el perito puede ser removido de su cargo, para lo cual, se requiere la mayoría de votos de la Sala para la cual trabaje, y siempre con audiencia previa del interesado.

En la primera sesión anual del Tribunal, se designa entre las Comisiones, una de Peritos, integrada por el Presidente y por 2 Magistrados.

4.3.3 Otras disposiciones.

Los servidores públicos que laboran en el Tribunal Fiscal de la Federación, no solo deben de observar las normas jurídicas contenidas tanto en su ley orgánica como en el reglamento de peritos, sino que también, deben de observar otras disposiciones que son obligatorias.

Por lo general, cada Sala Regional del Tribunal, emite disposiciones normativas internas, a través de *circulares* o de *acuerdos*.

Las *Circulares* contienen, generalmente, disposiciones de carácter interno de una institución gubernamental, dirigidas por los superiores jerárquicos hacia los inferiores, con el objeto de que estos últimos interpreten normas, acuerdos, decisiones o procedimientos. Las *circulares*, tienen 2 principios fundamentales:

“1.- La circular administrativa deriva de las facultades de decisión y mando de los órganos superiores, dentro de la relación de jerarquía hacia los inferiores...”⁹.

“2.- La circular no requiere por lo general de forma predeterminada, ni requisito de publicidad, su forma, desde luego, es escrita...”¹⁰.

El *Acuerdo*, “es la decisión de un órgano superior en asuntos de su competencia, que se hace saber al inferior generalmente por escrito”¹¹. No existe una forma determinada para que el *Acuerdo* sea válido, pero generalmente en la mayoría de las dependencias del Ejecutivo Federal, estos son de forma escrita.

Estas dos modalidades de emitir normas obligatorias, son muy importantes para los magistrados de que integren alguna de las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, ya que podrán obligar –en el mejor de los sentidos- a sus subordinados, a trabajar mejor y en forma más eficiente, conforme a su criterio, de superiores jerárquicos.

Cabe mencionar, como comentario adicional, que estas dos figuras jurídicas, son frecuentemente utilizadas por las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación.

⁹ Acosta Romero, Miguel “*Teoría General del Derecho Administrativo*” Ed. Porrúa, 4ª Edición, México, 1981, p.481.

¹⁰ Ibid p.482.

¹¹ Ibid p.483.

4.4 FUNCIONES GUBERNAMENTALES.

Este punto se encuentra estrechamente vinculado con el punto posterior. Ante todo, debemos de empezar por definir qué es la función gubernamental.

“El concepto de función se refiere a la forma y a los medios de la actividad del Estado. Las funciones constituyen la forma de ejercicio de las atribuciones”¹².

4.4.1 Función legislativa.

La función legislativa consiste en la creación de normas de carácter general, impersonal, abstracto y obligatorio en su cumplimiento, de todos los individuos que se ubiquen en el supuesto previsto en las mismas. Consiste también, en decir los procedimientos que hay que llevar a cabo, a fin de que se cumpla lo establecido en la norma. De igual forma, consiste en la creación de sanciones para los infractores de la norma. Dicho en otras palabras: consiste en la creación de leyes.

4.4.2 Función administrativa.

“Berthélemy considera la función administrativa como la actividad del Poder Ejecutivo encaminada a la ejecución de la ley”¹³. Por *ejecución de la ley* puede entenderse el conjunto de actos necesarios para dar efectividad, o bien, la realización práctica a la norma legislativa.

Dicho de otra forma, la función que realiza el poder ejecutivo (la administrativa) es aquella que administra los recursos del Estado con el objeto de aprovecharlos mejor. Cabe mencionar que *administración*, según el C.P. y M.A. Germán Rodríguez Frías, es la ciencia que se encarga del estudio de la toma de decisiones.

4.4.3 Función jurisdiccional.

La función jurisdiccional consiste en aplicar la norma general al caso concreto con el fin de resolver controversias entre las partes involucradas, a través de una sentencia. Esta función la lleva a cabo el poder judicial.

4.5 PUNTOS DE VISTA AL MOMENTO DE JUZGAR.

En el momento en que los magistrados de alguna de las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación emiten una resolución con las características de una sentencia, es decir, que pone fin a un conflicto de intereses entre la Administración Pública Federal y el particular gobernado después

¹² Fraga, Gabino “*Derecho Administrativo*” Ed. Porrúa, 11ª Ed., México, 1966, p.25.

¹³ *Ibid* p.53.

de un procedimiento administrativo, podemos observar a dicho acto desde 3 ópticas distintas, o calificarlo con base en 3 criterios: el orgánico, el formal y el material.

4.5.1 Orgánico.

Desde este punto de vista, debemos de analizar el órgano de gobierno del cual proviene el acto. En el caso particular de una resolución emitida por los magistrados de alguna de las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, debemos entender que el órgano del cual proviene el acto, es administrativo. Si bien es cierto que el Tribunal Fiscal de la Federación es autónomo e independiente para dictar sus fallos, también lo es (y no debemos olvidarlo) que es un tribunal de lo contencioso- administrativo, es decir, resuelve controversias entre los particulares y la Administración Pública Federal. De ahí que la resolución en comento sea orgánicamente administrativa.

4.5.2 Formal.

Para algunos doctrinistas, el criterio formas es sinónimo del criterio orgánico ya que “consiste en atribuirle al acto, la naturaleza del órgano de donde emana, con independencia de su contenido o datos esenciales...”¹⁴.

En ese sentido, tenemos que serán actos legislativos absolutamente todos los que emanen del Congreso de la Unión o de cualquiera de sus Cámaras; serán actos jurisdiccionales todos los emanados del Poder Judicial; serán actos administrativos todos aquellos cuyo sujeto sea parte integrante de la Administración Pública Federal.

4.5.3 Material.

“El criterio material, intrínseco o esencial, trata de perfilar los caracteres específicos de cada uno de esos actos, basándose para ello en las notas esenciales que distinguen y caracterizan a cada clase de actos”¹⁵.

Este criterio deriva del principio de la división de poderes y de la idea de que a cada poder le corresponde una función determinada.

Existe cierta dificultad para aplicar este criterio, ya que los 3 Poderes de la Unión realizan actos de diversa índole, y aparentemente no se respetan las atribuciones de cada poder. Así tenemos los siguientes ejemplos:

- a) El Poder Legislativo puede constituirse en Gran Jurado en casos de juicio político contra algún funcionario público de primer nivel (función judicial) y también podemos observar que administra anualmente su presupuesto (función administrativa).

¹⁴ Acosta Romero, Miguel “*Teoría General del Derecho Administrativo*” Ed. Porrúa, 4ª Edición, México, 1981, p.64.

¹⁵ *Ibid* p.66.

- b) El Poder Ejecutivo imparte justicia a través de una Administración Local Jurídica de Ingresos, por ejemplo, perteneciente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (función judicial). También emite normas jurídicas como los decretos o las reglas contenidas en las misceláneas fiscales, que los particulares todos, debemos observar (función legislativa).
- c) El Poder Judicial administra sus recursos por medio del Consejo de la Judicatura Federal (función administrativa), pero también emite disposiciones obligatorias internas, como los reglamentos internos de algún Tribunal Federal, por ejemplo (función legislativa).

Para terminar con esta parte de la tesis y retomando las resoluciones dictadas por los magistrados de alguna de las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, diré que estas son orgánica y formalmente administrativas (desde luego, sujeto a una larga e interesante discusión, atendiendo a los argumentos manifestados anteriormente, en el punto 4.2) y materialmente jurisdiccionales, porque tienen mucha similitud a una sentencia.

4.6 ¿QUÉ ES EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN? SU PRESENTE Y SU FUTURO EN MÉXICO.

Con base en lo mencionado a lo largo de este capítulo, ahora intentaremos contestar a la pregunta que es el título de este punto.

Comenzaré diciendo que existe, según Alfonso Cortina Gutiérrez, dos formas de impartir la justicia, y él las llama *justicia retenida* y *justicia delegada*. La justicia retenida es aquella en que un conflicto de intereses es resuelto por el mismo órgano que dictó la resolución impugnada; la justicia delegada, en cambio, "...existe cuando la autoridad administrativa que dicta la resolución, entrega, a consecuencia de una delegación derivada de la ley, la facultad decisoria a un órgano autónomo desvinculado de la administración pública y tan sólo ligado con ella por el aspecto formal... existe justicia delegada cuando un órgano administrativo tiene una plena autonomía para fallar sin intervención de los órganos de la administración activa"¹⁶.

Por lo anterior, digo que el Tribunal Fiscal de la Federación es una institución en donde se imparte justicia, es un tribunal de mera anulación, de justicia delegada, toda vez que cuenta con total independencia y autonomía para emitir sus fallos. Las controversias que resuelve este tribunal no son única y exclusivamente de carácter fiscal, sino que va más allá y analiza y atiende cuestiones más amplias suscitadas entre algún particular y alguna de las partes integrantes de la Administración Pública Federal (que es muy extensa), siempre y cuando se trate de resoluciones definitivas de la autoridad. Excepcionalmente también conoce de juicios promovidos por la autoridad para anular resoluciones favorables a un particular, ya que la autoridad no las puede modificar unilateralmente, atendiendo a los principios de irretroactividad y de seguridad y certeza jurídicas, ambos constitucionales. Lo anterior se encuentra previsto en el artículo 36 del Código Tributario vigente, dice que las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Fiscal de la Federación mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.

¹⁶ Cortina Gutiérrez, Alfonso " *Ciencia Financiera y Derecho Tributario* ". Volumen 1, Tribunal Fiscal de la Federación, colección de estudios jurídicos, Editado por el Tribunal Fiscal de la Federación, 1ª Edición, México, 1981. p.174.

Actualmente sabemos que el Tribunal Fiscal de la Federación es un tribunal autónomo, situación que me provoca varias y grandes dudas con respecto a su constitucionalidad. Sin embargo, considero que en un futuro no muy lejano, el Tribunal Fiscal de la Federación pasará a formar parte integrante del Poder Judicial Federal; ya existen propuestas al respecto por parte de eminentes y talentosos estudiosos del derecho, por ejemplo la Licenciada Dolores Hedúan Virués, que en 1953 redactó casi la totalidad de un acuerdo del Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación, en el que proponen varias cosas interesantes, entre las cuales se encuentra esta. Otra propuesta consiste en la supresión del recurso de revisión previsto por los artículos 248 y 249 del Código Federal Tributario. En el siguiente capítulo abundaremos más sobre esta segunda propuesta.

Por último, digo que las resoluciones dictadas por los magistrados de alguna de las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación son orgánica y formalmente administrativas, pero materialmente jurisdiccionales, ya que parecen sentencias.

En cuanto al fallo o resolución del Tribunal Fiscal de la Federación, encontramos que en él se "...cierra el ciclo del proceso formativo de la obligación tributaria que está integrado por dos fases diversas: la fase oficiosa ante la administración activa y la fase contenciosa ante la jurisdicción administrativa"¹⁷.

Para efectos de este trabajo de investigación, demos un vistazo panorámico a lo que dice la doctrina francesa. En Francia, el tribunal de lo contencioso administrativo se divide en 4 grupos:

- 1) De plena jurisdicción. - Cuenta con todos los elementos de la jurisdicción y hacemos énfasis en el *imperium* que es la facultad que tienen los órganos que imparten justicia para hacer respetar sus resoluciones aún por medio de la fuerza, es decir, coercitivamente.
- 2) De anulación. - El tribunal no cuenta con el elemento *imperium* sino que solamente anula (deja sin efectos) una resolución pre-existente.
- 3) De interpretación. - Como su nombre lo indica, el tribunal únicamente interpreta determinados preceptos legales que se someten a su criterio.
- 4) De represión. - Este tribunal se explica solamente con la facultad que cuenta el Estado para poder imponer sanciones.

De lo anterior se infiere que las resoluciones del Tribunal Fiscal de la Federación son de mera anulación, ya que se llevó a cabo "un procedimiento abstracto de control de la legalidad de los actos administrativos. Por eso se ha considerado que el de la anulación es el contencioso objetivo; en cambio, el de plena jurisdicción no tiene como objeto esencial determinar de una manera abstracta, impersonal, la legalidad del acuerdo administrativo, sino los derechos que las partes aleguen en el juicio"¹⁸.

Nuestro Código Tributario vigente, señala en su artículo 239 las 2 clases de nulidades que pueden presentarse: la nulidad lisa y llana y la nulidad para determinados efectos. Ahora, las resoluciones "... del Tribunal Fiscal de la Federación pueden dividirse en dos categorías generales; las que se limitan a anular la resolución impugnada, y las que regulan un nuevo acuerdo

¹⁷ Ibid p. 176.

¹⁸ Ibid p. 179.

administrativo¹⁹. Pero en ambos casos, el Tribunal Fiscal de la Federación solo tiene facultades para anular, pero de ninguna manera de hacer que se cumplan sus resoluciones.

Si el particular obtiene el fallo a su favor y la autoridad demandada no lo quiere cumplir, únicamente logrará su objetivo si obtiene una sentencia a su favor en un juicio de garantías.

¹⁹ Ibid p.180.

CAPITULO QUINTO. RECURSO DE REVISION EN MATERIA FISCAL.

5.1 ANTECEDENTES.

El recurso de revisión en materia fiscal, que es utilizado con cierta frecuencia como medio de impugnación por la autoridad tributaria, se origina con el desaparecido recurso de súplica contenido en la entonces fracción I del artículo 101 de la Constitución Mexicana de 1917.

El citado recurso de súplica, fue retirado de nuestra Carta Magna el 18 de Enero de 1934.

Por esta circunstancia, cuando fue creado el Tribunal Fiscal de la Federación, en 1936, las autoridades hacendarias no tenían la posibilidad de impugnar las resoluciones del Tribunal, a diferencia de los particulares, que lo podían hacer vía Juicio de Garantías. Lo anterior, en virtud de que por la naturaleza propia del Juicio de Amparo, instaurado en nuestro sistema jurídico para proteger a los particulares de actos de autoridad, la autoridad, cualquiera que sea, no puede promoverlo.

El Poder Ejecutivo Federal, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, aseveraba que se encontraba en una franca desigualdad procesal frente a los particulares, en caso de que el fallo del Tribunal Fiscal de la Federación les hubiese sido favorable a estos últimos. Insistió mucho sobre el particular, hasta que el 30 de Diciembre de 1946, se reforma la fracción I del artículo 104 constitucional y “se estableció en el fondo la antigua súplica, pero calificada ahora de revisión fiscal, es decir limitada exclusivamente a la materia tributaria”¹.

La autoridad encargada de conocer y resolver el recurso referido en el párrafo anterior, era la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pero provocó muchos y muy grandes problemas en la referida Sala “por el gran número de asuntos que interponían las autoridades tributarias, las cuales en forma indiscriminada hacían valer el recurso... no obstante que en su gran mayoría se declaraban infundados...”². Esta situación prevaleció así alrededor de 20 años.

En Abril de 1967, entró en vigor un nuevo Código Fiscal de la Federación, el cual, ponía algunas condiciones para que las autoridades estuvieran en posibilidad de interponer el recurso, por lo que señaló 2 criterios: “el primero a través de la introducción de un primer recurso de apelación... y... en segundo lugar estableció los conceptos de *importancia* y *trascendencia*...”³.

Con los anteriores conceptos, se pretende que la autoridad fiscal no impugne un número excesivo de resoluciones en su contra emitidas por el Tribunal Fiscal de la Federación y una vez obtenido lo anterior, disminuir, por ende, el trabajo que realizaba la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como autoridad de segunda instancia.

¹ Instituto de Investigaciones Jurídicas “*Diccionario Jurídico Mexicano*” Tomo VIII, Rep-Z, UNAM, México, 1984, p.71.

² *Ibid* p.72.

³ *Idem*.

El 28 de Octubre de 1968, hubo una reforma constitucional al artículo 104, fracción I, párrafos 3º y 4º, "al establecer que procede el recurso de revisión ante la SCJ contra resoluciones definitivas de los tribunales administrativos sólo en los casos que señalen las leyes federales... y siempre que esas resoluciones hayan sido dictadas como consecuencia de un recurso interpuesto dentro de la jurisdicción contencioso- administrativa"⁴.

Como podemos observar, esta reforma trajo consigo más condiciones para poder promover una impugnación contra resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal de la Federación.

Esta reforma también disponía que el recurso de revisión debía seguir el procedimiento que establece la Ley de Amparo en el juicio bi-instancial "y agrega que la resolución que en dicho recurso dicte la SCJ quedará sujeta a las normas que regulan la ejecución y cumplimiento de las sentencias de amparo"⁵.

Después de la modificación constitucional de 1968, este recurso de revisión fiscal ha sufrido algunas otras reformas, pero estas no han variado la esencia ni la parte medular y fundamental del mismo.

5.2 CONCEPTO Y FINALIDAD.

Para desarrollar el presente punto del último capítulo de este trabajo de investigación, es preciso dar respuesta a la siguiente interrogante: ¿Qué es el recurso de revisión en materia fiscal? Para contestar a su vez la pregunta anterior, debemos de delimitar y definir lo que es y lo que abarca el citado recurso.

Para delimitar y definir el campo de acción del referido recurso, es necesario revisar las notas encontradas en el capítulo tercero de esta tesis, que lo denominé *teoría de la impugnación*.

Atendiendo a lo anterior, entendemos por *recurso de revisión en materia fiscal* al medio de impugnación previsto en las distintas leyes relativas como la Constitución General de la República o el Código Fiscal de la Federación, por ejemplo, en virtud del cual, única y exclusivamente la autoridad tributaria podrá impugnar la resolución que ponga fin al procedimiento contencioso-administrativo, también llamado juicio de nulidad, llevado a cabo ante alguna Sala del Tribunal Fiscal de la Federación, cuando los magistrados que la integran fallan a favor del particular gobernado y, por lo tanto, la autoridad fiscal tiene, automáticamente, una afectación tanto patrimonial como en sus legítimos intereses jurídicos.

Una vez interpuesto este recurso, una persona distinta a quien emitió la resolución impugnada será la encargada y obligada a estudiar y analizar el asunto que se recurre. Esta persona es el magistrado de un Tribunal Colegiado de Circuito. Así se encuentra contenido en la ley.

Sin embargo, y atendiendo a lo que dice la teoría de la impugnación, la persona que resolverá el recurso, cualquiera que este sea, podrá ser de igual o de mayor *jerarquía*, con relación a aquel juzgador que emitió la resolución que se va a impugnar.

⁴ Idem.

⁵ Ibid p.73.

Por *jerarquía* debemos entender niveles, grados, autoridades superiores e inferiores, dentro de una unidad, desde luego. Me explico. En los juicios civiles del fuero común, si el juez *a-quo* dicta una sentencia que va a impugnarse por alguna de las partes, el juez *ad-quem* resolverá el negocio jurídico en cuestión. En este ejemplo, ambos pertenecen a una unidad, que en el caso particular se llama poder Judicial del Estado de Guanajuato, por ejemplo.

El mensaje que quiero dar con el ejemplo anterior, es que no es válido ni correcto, dentro de la teoría de la impugnación, mezclar 2 entes, y mucho menos, 2 Poderes de la Unión.

En el caso del recurso de revisión en materia fiscal, ocurre lo que no debe ocurrir: un tribunal administrativo imite una resolución que pone fin a un procedimiento, esta es impugnada y el recurso lo resolverá un Tribunal de carácter jurisdiccional, un Tribunal Colegiado de Circuito. La duda que me asalta es: ¿Por qué hay intromisión de competencias? Espero que la duda sea disipada en la parte correspondiente a las conclusiones de esta tesis.

Una vez expresado el concepto de recurso de revisión en materia fiscal, me ocuparé de enunciar su finalidad.

La finalidad que persigue la autoridad fiscal al promover el citado recurso, será siempre que el Tribunal Colegiado de Circuito cambie el sentido de la resolución emitida por la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación, la cual anula un acto de la autoridad fiscal por considerarlo contrario a derecho o carente de él.

Recordemos que el Tribunal Fiscal de la Federación no cuenta con uno de los elementos de la jurisdicción, el *imperium*, por lo tanto solo está dentro de sus facultades la anulación de actos o resoluciones emitidas por la autoridad tributaria. Por lo tanto, la autoridad hacendaria, al impugnar, pretende que el Tribunal Colegiado de Circuito diga que la resolución dictada por ella sí fue acorde a derecho y que no debe de quedar sin efectos, es decir, que no debe de anularse como lo dijo el Tribunal Fiscal.

5.3 JUSTIFICACIÓN.

Para desarrollar este punto, haré referencia a la justificación del Estado mismo, por considerarlo de vital importancia, ya que el Estado es el ente complejísimo en el cual habitamos todos. Aunque no es el objeto de esta investigación y, por ende, de este punto desarrollaré ampliamente la existencia del Estado, solo expresaré lo que a mi juicio es conveniente, para después justificar la existencia del recurso de revisión en materia fiscal que sí es el objeto de nuestro estudio.

Según Jellinek, la existencia del Estado puede justificarse a través de 3 teorías:

1.- *La patriarcal*, que dice lo siguiente: el Estado por ser un ente público y superior, con relación a los particulares gobernados, debe proporcionar satisfactores para cubrir nuestras necesidades.

2.- *La patrimonial*, que afirma que el Estado es un ente que necesita de recursos económicos para poder cumplir con sus necesidades, por esa razón es que defiende su derecho de propiedad y el orden en la misma. En nuestra Constitución General de la República está muy claro lo anterior, basta leer su artículo 27 que dice, entre otras cosas, que la propiedad de las tierras y las

aguas que se encuentran dentro del territorio nacional pertenecen a la Nación, misma que tiene el derecho de transmitir el dominio de ellas a los particulares, constituyendo así la propiedad privada.

3.- *La contractual*, que tiene su fundamento en las ideas de J. J. Rosseau y su obra *el contrato social*. Dice que el Estado (entendiéndolo en este momento únicamente como gobierno), realiza un contrato con los particulares gobernados, lo que implica que ambos serán titulares de derechos y de obligaciones recíprocos.

Por otro lado, el artículo al que acabamos de hacer referencia, señala que es más importante el interés colectivo o de la Nación, que el interés particular o personal; aunque claro, no puede afectarse a un particular al antojo del Estado violando de esta manera Garantías Individuales, y violando todo estado de derecho.

Una vez manifestado lo anterior, me ocupo de exponer la justificación de la existencia del recurso de revisión fiscal, argumentando en términos muy simples lo que le decía en su momento el Ejecutivo Federal a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al H. Congreso de la Unión.

Como ya se dijo en el punto 1 de este capítulo, después de que se eliminó de la legislación el recurso de súplica en materia tributaria, la autoridad ya no tenía la posibilidad de impugnar las resoluciones del Tribunal Fiscal de la Federación, en tanto que el particular si podía hacerlo vía Juicio de Amparo, es decir, seguía con la posibilidad legal de hacerlo.

El gobierno no estaba conforme con esta situación porque, argumentaba, cómo es posible que un simple particular tenga la opción de defenderse después de la resolución del Tribunal Fiscal de la Federación y el gobierno, que es el encargado de recaudar y de allegarse de recursos para cubrir el gasto social y las necesidades de absolutamente toda la población, no pueda impugnar dicho fallo.

Por tal motivo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público insistió fuertemente a los legisladores en turno para implantar de nueva cuenta un recurso que posibilitara a esta Secretaría a impugnar las resoluciones del Tribunal y añadirlo tanto a la Constitución General de la República como al Código Fiscal de la Federación. Tal parece que pusieron en práctica ideas maquiavélicas: no importa como hacerlo, sino allegarnos de aún más recursos.

En un principio la Legislatura se rehusaba, pero finalmente, terminó por ceder a las peticiones (o caprichos) del Ejecutivo; no estaba bien definida la línea que separaba a los Poderes de la Unión como, al parecer, en estos momentos se encuentra.

Así pues, la justificación del recurso de revisión en materia fiscal: la supremacía del Estado sobre el particular; y como los titulares de los órganos del Estado es el gobierno, pues él debe de estar al pendiente de cubrir todas las necesidades de todo el Estado (población, territorio y gobierno).

5.4 INJUSTIFICACIÓN.

Existen algunos estudiosos del derecho fiscal que han seguido paso a paso la trayectoria del recurso que nos ocupa, desde su inclusión en la Constitución General de la República hasta hace poco tiempo, y se han dado cuenta de una cosa muy importante: el recurso de revisión en materia

fiscal, no tiene razón de ser, deberían de derogarse los artículos 248 y 249 del Código Fiscal de la Federación así como su fundamento constitucional, el artículo 104, fracción I, apartado B.

La principal autora que con otras palabras afirma lo anterior, se llama Dolores Heduán Virués, que entiende, maneja y explica con gran habilidad estos conceptos, ya que tiene una enorme facilidad para transmitir sus conocimientos de forma entendible y accesible. En su libro titulado *Las funciones del Tribunal Fiscal* afirma lo siguiente: "... lo que medularmente preocupa es la confusión de jurisdicciones que se produce cuando se erige a la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en un tribunal de alzada para lo contencioso administrativo, como remedio contra la supuesta injusticia de los fallos del Tribunal Fiscal de la Federación. En efecto, un órgano judicial no debe funcionar como revisor de los actos de un tribunal administrativo, sin violentar el principio de la separación de Poderes"⁶.

El párrafo anterior se refiere, evidentemente, a cuando la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación revisaba los fallos del Tribunal Fiscal de la Federación y resolvía el recurso interpuesto. Sin embargo, en la actualidad siguen teniendo total aplicación y vigencia estos argumentos, toda vez que ahora quien conoce y resuelve del recurso es un Tribunal Colegiado de Circuito, que también pertenece al Poder Judicial Federal.

La talentosa licenciada Heduán Virués, redactó casi en su totalidad un informe rendido por una Comisión al Pleno del Tribunal, sobre la justificación de algunas reformas legales propuestas, entre las que se encuentra la supresión del recurso de revisión. La licenciada Heduán Virués, es necesario decirlo, tiene un conocimiento muy completo de estos temas fiscales.

A continuación, veamos algunas de las razones que nos dice esta licenciada. Comienza así: "Es incuestionable que el recurso de revisión, establecido por las Leyes que quedaron vigentes a partir del 1º de enero de 1947 y 1º de enero de 1949, contra las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación, amerita graves censuras entre las cuales resultan primordiales las siguientes:

1ª.- Implica violación al principio de la separación de Poderes al constituir a un órgano judicial en revisor de los actos de un tribunal administrativo que actúa en uso de facultades jurisdiccionales, pero no judiciales, delegadas por el Poder Ejecutivo; e instituye a la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en tribunal administrativo de alzada cuyas resoluciones prosperarían técnicamente el amparo ante un inferior que es el Juez de Distrito"⁷. Como podemos observar, no sería jurídicamente coherente, que un juez de menor rango, revise resoluciones de un juez de mayor jerarquía; no es lógico que un juez de distrito resuelva un juicio de amparo contra resoluciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

2ª.- Debido a que las autoridades administrativas y el Tribunal Fiscal de la Federación realizan sus actos por delegación del Poder Ejecutivo de la Unión, sería *per se* un absurdo que el Presidente de la República impugne sus propios actos ante los jueces del Poder Judicial Federal.

3ª.- En el supuesto de que, analizando intrínsecamente, se estimara juicio directo de amparo en materia administrativa, rompe nuestra tradición constitucional de protección a las garantías individuales porque éstas no asisten a las autoridades en cuyo interés el recurso fue creado..."⁸.

⁶ Rodríguez Lobato, Raúl "Derecho Fiscal" Ed. Harla, Colección de Textos Jurídicos Universitarios, México 1986, p.286.

⁷ Méndez Berman, León "El Tribunal Fiscal, principios básicos de su jurisprudencia" Vol. III, 1ª Edición, México, 1982, p.305,306.

⁸ Ibid p.306.

4ª.- Le resta importancia y le quita definitividad a las resoluciones de las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación.

5ª.- “Datos fehacientes demuestran que el recurso de revisión que se cuenta sólo sirve para que el Fisco persiga apenas una sentencia de validez por uno de cada diez mil contribuyentes; y este porcentaje implica una finalidad tan pobre que no justifica el medio a seguir”⁹.

5.5 PROCEDENCIA.

En el punto que nos ocupa, veremos los casos de procedencia del recurso de revisión en materia fiscal. En primer término, mencionaré la base constitucional, después la base legal (en *latu sensu*) y, por último, el procedimiento que debe de llevarse a cabo para su resolución.

5.5.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Toda vez que vivimos en un estado de derecho y según el artículo 133 constitucional, en el cual se enuncia el principio de Supremacía de esta (la Constitución General de la República es la ley suprema de toda la Unión), tenemos que atender lo que diga nuestra Ley Fundamental. Por un lado.

Por otro lado, también es importante tomar en cuenta lo que dice el doctrinista Kelsen con respecto a la Supremacía constitucional, graficada en su famosa *pirámide de Kelsen*. En efecto, Kelsen dice que la ley máxima de un Estado es su Constitución Política, seguida en importancia de las leyes federales y después de éstas, las leyes locales, es decir, las leyes de cada entidad federativa.

Así pues, es preciso manifestar lo que dice la fracción I-B del artículo 104 de nuestra Ley Suprema, que dice lo siguiente:

Artículo 104.- Corresponde a los tribunales de la Federación conocer:

...

I-B.- De los recursos de revisión que se interpongan contra las resoluciones definitivas de los tribunales de lo contencioso- administrativo... Las revisiones, de las cuales conocerán los Tribunales Colegiados de Circuito, se sujetarán a los trámites que la ley reglamentaria de los artículos 103 y 107 de esta Constitución fije para la revisión en amparo indirecto, y en contra de las resoluciones que en ellas dicten los Tribunales Colegiados de Circuito no procederá juicio o recurso alguno.

De la lectura del párrafo anterior, podemos afirmar que el recurso es perfectamente constitucional. Sin embargo, hay algunas cosas que no me parecen adecuadas, por ejemplo: Si este artículo nos manifiesta que se llevará a cabo el procedimiento que fija la Ley de Amparo en aquellos juicios que son bi- instanciales o indirectos, ante un juez de distrito, ¿por qué resolverá el fondo del asunto un Tribunal Colegiado de Circuito, que resuelven procedimientos directos o uni- instanciales? Esta duda que me asalta, no he podido resolverla, por lo que me da la pauta para pensar que está erróneamente escrita y redactada nuestra Carta Magna.

⁹ Ibid p.307.

5.5.2 Código Fiscal de la Federación.

Ahora toca el turno de ver lo que señala el Código Fiscal Federal. Este ordenamiento legal tiene previsto el recurso de revisión en la sección III de su capítulo X del título VI, en su artículo 248. Este artículo prevé la facultad que tiene la autoridad de impugnar las resoluciones de las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación. Dice lo siguiente:

Artículo 248.- Las resoluciones de las Salas Regionales que decreten o nieguen sobreseimientos y las sentencias definitivas, podrán ser impugnadas por la autoridad a través de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica, interponiendo el recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente en la sede de la Sala Regional respectiva, mediante escrito que presente ante ésta dentro de los 15 días siguientes al día en que surta efectos su notificación, siempre que se refiera a cualquiera de los siguientes supuestos:

I.- Que la cuantía exceda de tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, vigente al momento de la emisión de la resolución o sentencia. Es decir, la cuantía del negocio jurídico tendrá que ser superior a los, aproximadamente, \$ 115,000.00 ciento quince mil pesos.

En el caso de contribuciones que deban determinarse o cubrirse por periodos inferiores a doce meses, para determinar la cuantía del asunto se considerará el monto que resulte de dividir el importe de la contribución entre el número de meses comprendidos en el periodo que corresponda y multiplicar el cociente por doce.

II.- Aunque la cuantía sea inferior a la señalada en la fracción que antecede, que el asunto sea de gran importancia y trascendencia, o también si la cuantía es indeterminada, debiendo el recurrente razonar esa circunstancia, para efectos de admisión del recurso. Lo anterior quiere decir que si no excede el negocio de \$115,000.00, aproximadamente, pero la Secretaría de Hacienda y Crédito Público considera que es muy importante recurrir la resolución, expresará sus argumentos para que pueda proceder.

III.- Sea una resolución dictada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales y siempre que el asunto se refiera a :

- a) Interpretación de leyes o reglamentos en forma tácita o expresa.
- b) La determinación del alcance de los elementos esenciales de las contribuciones.
- c) Competencia de la autoridad que haya dictado u ordenado la resolución impugnada o tramitado el procedimiento del que deriva o al ejercicio de las facultades de comprobación.
- d) Violaciones procesales durante el juicio que afecten las defensas del recurrente y trasciendan al sentido del fallo.
- e) Violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias.
- f) Las que afecten el interés fiscal de la Federación.

IV.- Sea una resolución dictada en materia de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

V.- Sea una resolución en materia de aportaciones de seguridad social, cuando el asunto verse sobre la determinación de sujetos obligados, de conceptos que integren la base de cotización o sobre el grado de riesgo de empresas para los efectos del seguro de riesgos de trabajo.

El recurso de revisión también será procedente contra resoluciones o sentencias que dicte el Tribunal Fiscal de la Federación, en los casos de atracción a que se refiere el artículo 239-A de este Código. Este artículo señala, precisamente, la facultad de atracción que tienen las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación. Esta facultad consiste en solicitar que una determinada Sala sea la que conozca de un asunto, por contener este ciertas características especiales, como por ejemplo:

- a) Que el valor del negocio exceda de 3,500 veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, vigente en el momento de la emisión de la resolución combatida.
- b) Para su resolución sea necesario establecer, por primera vez, la interpretación directa de una ley o fijar el alcance de los elementos constitutivos de una contribución, hasta fijar jurisprudencia.

En los juicios que versen sobre resoluciones de las autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, el recurso solo podrá ser interpuesto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Así pues, tenemos lo que marca el Código Tributario Federal con relación al recurso de revisión. Un recurso de tanta trascendencia e importancia se encuentra escrito en solamente un artículo del Código.

5.5.3 Ley de Amparo.

En el presente punto, veremos la substanciación del juicio de amparo indirecto que señala tanto la Constitución General de la República como el Código Fiscal de la Federación para conocer y resolver el recurso de revisión en materia fiscal. Veremos, en términos muy generales, lo que dice la Ley de Amparo. Recordemos que el juicio de amparo indirecto es procedente contra actos o resoluciones de alguna autoridad antes, durante o después de concluido el procedimiento.

El procedimiento legal que debe seguirse es el siguiente:

Se presenta la demanda y el juez de distrito checará que no falte alguno de los requisitos de esta. Si está correcta, admitirá a trámite la demanda y en el mismo auto admisorio pedirá un informe con justificación a las autoridades responsables y le avisará al tercero perjudicado (si lo hubiere) sobre dicha demanda. Señalará, también, día y hora para llevar a cabo una audiencia y tomará las providencias de ley.

Cuando el juez de distrito le solicite el informe justificado a la autoridad responsable, le mandará una copia de la demanda, si es que no la envió al pedirle su informe previo. Una vez que la autoridad responsable recibe la copia de la demanda, cuenta con 5 días para rendir su informe

justificado (contestación a la demanda). Si la autoridad no rinde su informe, se presume cierto el acto reclamado que dice el quejoso en su demanda de amparo.

En la audiencia aludida con antelación, se ofrecen y se rinden las pruebas, excepto la documental, que puede presentarse con anterioridad. Si las partes ofrecen las pruebas pericial o testimonial, deberán anunciarla al menos con 5 días antes de llevar a cabo la audiencia, para que el juez tome las providencias necesarias para su desahogo.

Cuando se declara abierta la audiencia, el juez recibe las pruebas por su orden y los alegatos por escrito. El quejoso puede alegar en forma oral, si es que su asunto se trata de actos que pongan en peligro la privación de la vida, de la libertad, si se trata de un destierro, o en algún otro caso que señala el artículo 22 de la Constitución General de la República.

Cerrada la audiencia, el juez dictará sentencia cuando las actividades del juzgado se lo permitan, aunque lo óptimo sería que se dictara en el mismo día en que se lleva a cabo la audiencia.

Así es, en términos sumamente generales, el procedimiento de amparo indirecto. Quiero hacer hincapié y subrayar lo siguiente: No debe de tomarse lo anterior como una receta para seguir el procedimiento de Amparo Indirecto, ya que cada rama de la ciencia del derecho tiene un procedimiento distinto, por ejemplo la penal, la laboral, la agraria, etc. No es propósito de este trabajo hacer un estudio muy a fondo del Juicio de Amparo, baste lo anterior para los efectos que nos interesa.

Desde mi punto de vista, el Amparo es la expresión máxima de nuestro sistema jurídico, por lo que no pretendo estudiarlo en un capítulo de una tesis. Definitivamente, su estudio merece todo un tratado.

5.5.4 Otras disposiciones.

El lunes 23 de Octubre del año 2000, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Manual de Organización General del Servicio de Administración Tributaria. Este manual señala una de las funciones de la Administración Local Jurídica de Ingresos, que es conveniente comentar en este punto. La función es la siguiente:

*“Contestar las demandas formuladas ante la Sala Regional del Tribunal Fiscal de la Federación cuya sede se encuentra dentro de su circunscripción territorial, interpuestas contra resoluciones o actos de ella misma o de cualquier Unidad Administrativa del Servicio de Administración Tributaria o de las autoridades fiscales de las Entidades Federativas, por la aplicación que dichas autoridades hagan de las Leyes Fiscales Federales en cumplimiento de convenios y acuerdos de coordinación fiscal, inclusive las interpuestas contra requerimientos de pago a cargo de instituciones de fianzas con base en pólizas que se hayan expedidos para asegurar el interés fiscal; ejercitar las acciones, excepciones y defensas que correspondan a las autoridades señaladas, en los juicios ante dicho Tribunal; en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Presidente del Servicio de Administración Tributaria e *interponer con la representación de los mismos y de la autoridad demandada, el recurso de revisión contra las sentencias y resoluciones definitivas dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación en dichos juicios*”¹⁰.*

¹⁰ “Diario Oficial de la Federación” 23 de Octubre del 2000, p.47.

En el Reglamento Interno del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el viernes 3 de Diciembre de 1999, señala las facultades de la Administración Local Jurídica de Ingresos.

En el artículo 21, punto D, fracción XII, encontramos el fundamento para que la autoridad pueda interponer el recurso de revisión contra las resoluciones definitivas dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación. Este artículo señala lo siguiente:

“Artículo 21.- Las Administraciones Locales de Grandes Contribuyentes, de Recaudación, de Auditoría Fiscal, de Ingresos y de Recursos tendrán la denominación que señala este Reglamento, y la circunscripción territorial y sede que se determine mediante acuerdo del Presidente del Servicio de Administración Tributaria.

...

D.

...

XII.- “Contestar las demandas formuladas ante la Sala Regional del Tribunal Fiscal de la Federación cuya sede se encuentra dentro de su circunscripción territorial, interpuestas contra resoluciones o actos de ella misma o de cualquier Unidad Administrativa del Servicio de Administración Tributaria o de las autoridades fiscales de las Entidades Federativas, por la aplicación que dichas autoridades hagan de las Leyes Fiscales Federales en cumplimiento de convenios y acuerdos de coordinación fiscal, inclusive las interpuestas contra requerimientos de pago a cargo de instituciones de fianzas con base en pólizas que se hayan expedidos para asegurar el interés fiscal; ejercitar las acciones, excepciones y defensas que correspondan a las autoridades señaladas, en los juicios ante dicho Tribunal; en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Presidente del Servicio de Administración Tributaria e *interponer con la representación de los mismos y de la autoridad demandada, el recurso de revisión contra las sentencias y resoluciones definitivas dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación en dichos juicios*”¹¹.

Como podemos observar, lo dispuesto tanto por el Manual de Organización como por el Reglamento Interior, es exactamente lo mismo.

5.6 PROCEDENCIA DE JUICIO DE AMPARO DIRECTO CONTRA LA MISMA RESOLUCIÓN IMPUGNADA CON EL RECURSO DE REVISIÓN.

Si la Sala Regional del Tribunal Fiscal de la Federación emitió su resolución otorgándole la razón a la autoridad hacendaria, el particular gobernado o contribuyente podrá impugnar esta, promoviendo un Juicio de Garantías contra ese acto de autoridad (la resolución que va a impugnar, emitida por el Tribunal Fiscal de la Federación).

El Juicio de Amparo sería procedente, ya que es una resolución que pone fin a un procedimiento, se cumple con el principio de definitividad en el Amparo (el Amparo solamente es procedente contra sentencias o resoluciones definitivas, es decir, contra aquellas sobre las cuales no puede ya interponerse algún medio de impugnación, por ministerio de ley).

¹¹ “Diario Oficial de la Federación” 03 de Diciembre de 1999, p.34, 35.

Lo anterior, en virtud de que el Código Fiscal de la Federación, en su Título VI *Del procedimiento administrativo*, Capítulo X *De los recursos*, no prevé alguno, después de emitida la resolución de la Sala, que pueda interponer el particular.

5.6.1 Código Fiscal de la Federación.

El artículo 249 de este ordenamiento tributario señala lo siguiente:

En el supuesto de que el contribuyente haya promovido un Juicio Constitucional (por sentir que la resolución del Tribunal Fiscal de la Federación le causa algún agravio), contra la resolución que también fue objeto de la promoción del recurso de revisión, el Tribunal Colegiado de Circuito que conozca y resuelva del Juicio de Amparo también resolverá el recurso, lo cual tendrá lugar en la misma sesión en que decida el amparo.

Lo anterior significa que el Tribunal Colegiado de Circuito conocerá y resolverá simultáneamente, ambos medios de impugnación, tanto el Juicio de Amparo promovido por el contribuyente, como el recurso de revisión, promovido por la autoridad fiscal. Sobra decir que sobre ambos medios de impugnación recaerá una sola sentencia.

5.6.2 Ley de Amparo.

Como sabemos, el fundamento constitucional para promover un juicio de amparo, lo encontramos en los artículos 103 y 107.

Como ahora nos encontramos en el supuesto del juicio de amparo directo o uni- instancial, ante los Tribunales Colegiados de Circuito, veamos lo que señala la Ley de Amparo al respecto. Insisto: veremos la substanciación del juicio en términos muy generales, por las razones expresadas en el punto 5.5.3 de esta tesis.

Recordemos que el juicio de amparo directo es procedente, según lo establecido en el artículo 107, fracción III, inciso a), de nuestra Carta Magna, contra sentencias definitivas o laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, respecto de las cuales no proceda ningún recurso ordinario por el que puedan ser modificados o reformados y, obviamente, violen alguna garantía individual del particular gobernado.

Por principio de cuentas, el Tribunal Colegiado de Circuito analizará la demanda y si encuentra alguna causa de improcedencia lo comunicará de inmediato a la autoridad responsable. Si a la demanda le faltare algún elemento subsanable, requerirá al quejoso para que lo repare. Si la demanda está correcta, se admitirá y notificará a las partes el acuerdo admisorio. El tercero perjudicado presentará sus alegatos por escrito en el término de 10 días.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación podrá ejercer su facultad de atracción para conocer y resolver alguna controversia constitucional.

El Presidente del Tribunal Colegiado de Circuito turnará el expediente a un Magistrado relator para que formule, por escrito, el proyecto de sentencia. El auto por virtud del cual se turna el expediente al magistrado relator tiene efectos de citación para sentencia.

El día señalado para la audiencia, el secretario dará cuenta del proyecto de resolución, leerá las constancias que obran en el expediente y discutirán el asunto. Se debate, se vota y el presidente declarará lo que corresponda. Si el proyecto del Magistrado relator fue aprobado, se tendrá como sentencia definitiva.

Concluida la audiencia, el secretario fijará una lista visible de los asuntos tratados, expresando el sentido de la resolución. Es decir, la sentencia definitiva se notificará por estrados. Hasta aquí el procedimiento que se lleva a cabo en un juicio de amparo directo.

Es importante saber que los juicios de amparo no son acumulables, es decir, no pueden resolver varios amparos del mismo asunto, o de asuntos que tengan alguna conexión, el mismo Tribunal Colegiado de Circuito. Sin embargo, el artículo 65 de la Ley de Amparo señala algunas excepciones. Veamos:

Artículo 65.- No son acumulables los juicios de amparo que se tramiten ante un Tribunal Colegiado de Circuito o ante la Suprema Corte de justicia, ya sea en revisión o como amparos directos; pero cuando alguna de las Salas o Tribunal mencionado encuentren que un amparo que hayan de resolver tiene con otro o con otros de la misma jurisdicción de la propia Sala o del mismo Tribunal, conexión tal que haga necesario o conveniente que todos ellos se vean simultáneamente, a moción de alguno de los ministros que la integran o de alguno de los magistrados del Tribunal Colegiado de Circuito respectivo, podrán ordenarlo así, pudiendo acordar también que sea un ministro o magistrado según se trate, quien de cuenta con ellos.

En la excepción referida, se encuentra, precisamente, lo que estamos estudiando en este punto: contra una resolución del Tribunal Fiscal de la Federación, la promoción de un amparo directo por parte del contribuyente y la promoción de un recurso de revisión, por parte de la autoridad fiscal. El Tribunal Colegiado de Circuito resolverá ambos medios de impugnación simultáneamente.

5.7 POSICIÓN DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN CON RELACIÓN AL RECURSO DE REVISIÓN EN MATERIA FISCAL.

En el punto que estamos desarrollando, veremos las opiniones o criterios que tiene nuestro máximo Tribunal en el país, así como los Tribunales Colegiados de Circuito (ambos tribunales facultados legalmente para emitir jurisprudencia) con relación al recurso de revisión en materia fiscal. En efecto, citaré algunas jurisprudencias que nos servirán para aclarar la visión, un tanto nublada, que tenemos del recurso en cuestión, porque, como ya lo hemos mencionado a lo largo de este trabajo de investigación, no existe mucha legislación que nos saque de dudas, pero hay mucha más carencia de doctrina que nos pueda orientar al respecto, por lo que resulta indispensable conocer el criterio de nuestra Suprema Corte de Justicia.

Los criterios jurisprudenciales así como las tesis aisladas que a mi juicio son las que más nos pueden ayudar para los efectos que estamos manejando, son los siguientes:

Octava Epoca
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Apéndice de 1995
Tomo: Tomo III, Parte SCJN
Tesis: 409
Página: 302

CADUCIDAD DE LA INSTANCIA. OPERA EN LA REVISION FISCAL. La obligación de impartir justicia expedita es de carácter procesal, en cuanto se refiere a resolver los juicios oportunamente, independientemente del sentido del fallo en cuanto al fondo. Pero si por la carga de trabajo el procedimiento no concluye con la celeridad deseable, la ley arroja sobre la recurrente la carga procesal de activar el procedimiento, a fin de mantenerlo vivo (sin que esto se refiera a cuestiones de fondo sobre el sentido del fallo), pues de lo contrario se presume legalmente que por el tiempo transcurrido, sin actuación procesal ni promoción del recurrente, éste ha venido a perder interés jurídico en la continuación del trámite procesal del recurso, a lo que la ley atribuye la consecuencia de declarar caduca la instancia y firme la sentencia recurrida, lo cual, sin tocar cuestiones de fondo, viene a poner fin a la tramitación procesal de la revisión. Así pues, si la Constitución ha decidido que la Ley de Amparo sea aplicable a la regulación procesal de la revisión fiscal, sin hacer excepciones ni distingos, dicha Ley de Amparo se aplicará a la revisión fiscal en todo lo que no sea incompatible con la naturaleza de ésta, y, por lo tanto, como la caducidad no genera esa incompatibilidad, no hay razón lógica para no aplicarla en el caso de la revisión fiscal.

Octava Epoca:
Contradicción de tesis 15/94. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Tercero del Sexto Circuito. 16 de mayo de 1994. Cinco votos.

NOTA:

Tesis 2a./I.5/94, Gaceta número 79, pág. 16; véase ejecutoria en el Semanario Judicial de la Federación, tomo XIV-Julio, Primera Parte, pág. 78.

Séptima Epoca
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Apéndice de 1995
Tomo: Tomo III, Parte SCJN
Tesis: 540
Página: 389

REVISION FISCAL ANTE LA SUPREMA CORTE. IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA DEL ASUNTO PARA LA PROCEDENCIA DEL RECURSO. FUNDAMENTOS INEFICACES PARA JUSTIFICAR ESOS REQUISITOS. Teniendo en cuenta el alcance conceptual que a las palabras "importancia y trascendencia" ha dado esta Segunda Sala en la tesis jurisprudencial publicada en el Volumen CXXXVIII, tercera parte, pág. 59, de la Sexta Epoca del Semanario Judicial de la Federación, cuyas consideraciones, traducidas en forma breve, implican que se estará en presencia de un asunto de importancia y trascendencia cuando se expresen razones que demuestren que se reúnen los dos requisitos, o sea, que se trata de un asunto excepcional (lo que se advertirá cuando los argumentos no pueden convenir a la mayoría o a la totalidad de asuntos) debido a su importancia por su gran entidad o consecuencia, y además, que la resolución que se pronuncie trascenderá en resultados de índole grave, resultan ineficaces los argumentos para justificar los requisitos de procedibilidad del recurso de revisión fiscal ante la Suprema Corte que se mencionan, de involucrarse razonamientos que miran al fondo del negocio y que, lógicamente, no pueden ser tenidos en cuenta en este examen previo, que se refiere a la procedencia o improcedencia del recurso, y de exponerse las mismas razones para justificar

simultáneamente la importancia y trascendencia del negocio, lo que conforme a la tesis de jurisprudencia invocada, resulta inadmisibile.

Séptima Epoca:

Revisión fiscal 44/69. Domingo Peñaloza Delgado. 5 de noviembre de 1969. Cinco votos.

Revisión fiscal 45/69. Teófila Jiménez Espinosa. 10 de noviembre de 1969. Cinco votos.

Revisión fiscal 59/69 Jesús Reyes Martínez. 27 de noviembre de 1969. Unanimidad de cuatro votos.

Revisión fiscal 64/69. Carlos Mondragón de la Garza. 22 de enero de 1970. Cinco votos.

Revisión fiscal 1/70. Ricardo Medina Otero. 24 de septiembre de 1970. Cinco votos.

Octava Epoca

Instancia: SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo III, Parte TCC

Tesis: 891

Página: 686

RECURSO DE REVISION PREVISTO EN EL PARRAFO TERCERO DEL ARTICULO 248 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, CONCURRENCIA DE LOS REQUISITOS DE IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA PARA LA PROCEDENCIA DEL. El párrafo tercero del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación exige la concurrencia de los requisitos de importancia y trascendencia, por lo tanto, cuando los argumentos de la recurrente no demuestran que en el caso se da el requisito de importancia, es innecesario examinar lo que aduce en relación con la trascendencia del asunto, en virtud de que ambos requisitos de procedibilidad deben darse concurrentemente y, basta que uno de ellos no se cumpla para determinar la improcedencia del recurso.

SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Octava Epoca:

Revisión fiscal 1/88. Secretaría de Programación y Presupuesto. 31 de mayo de 1988. Unanimidad de votos.

Revisión fiscal 326/88. Secretaría de la Contraloría General de la Federación. 9 de junio de 1988. Unanimidad de votos.

Revisión fiscal 856/88. Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. 11 de octubre de 1988. Unanimidad de votos.

Revisión fiscal 1026/88. Procuraduría Federal del Consumidor. 29 de noviembre de 1988. Unanimidad de votos.

Revisión fiscal 166/91. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 10 de abril de 1991. Unanimidad de votos.

NOTA:

Tesis I.6o.A.J/24, Gaceta número 43, pág. 85; Semanario Judicial de la Federación, tomo VIII-Julio, pág. 111.

Octava Epoca

Instancia: SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo III, Parte TCC

Tesis: 898

Página: 691

REVISION CONTRA RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL. CORRESPONDE AL TRIBUNAL COLEGIADO LA CALIFICACION DE SU PROCEDENCIA Y NO LA ELABORACION DE ARGUMENTOS QUE LA JUSTIFIQUEN. El Tribunal Colegiado no está obligado a analizar si existe diverso fundamento para la procedencia del recurso, ni a elaborar razonamientos que la justifiquen, pues lo que le corresponde es la calificación de la procedibilidad de los recursos de revisión a la luz de los argumentos sostenidos por los recurrentes.

SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Octava Epoca:

Revisión fiscal 626/88. Secretario de Hacienda y Crédito Público. 24 de agosto de 1988. Unanimidad de votos.

Revisión fiscal 846/88. Secretario de Hacienda y Crédito Público (Carlos Nakash Sakka). 19 de octubre de 1988. Unanimidad de votos.

Revisión fiscal 806/88. Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras (Jorjeans de México, S. A. de C. V.). 31 de octubre de 1988. Unanimidad de votos.

Revisión fiscal 746/88. Secretario de Hacienda y Crédito Público (Maria de la Luz Navarro Saavedra). 11 de enero de 1989. Unanimidad de votos.

Revisión fiscal 176/89. Titular de la Jefatura de los Servicios Legales del Instituto Mexicano del Seguro Social. (Distribuidora Volkswagen Salto del Agua, S. A. de C. V.). 30 de marzo de 1989. Unanimidad de votos.

NOTA:

Tesis I.6o.A.J/12, Gaceta número 13-15, pág. 100; Semanario Judicial de la Federación, tomo III, Segunda Parte-2, pág. 942.

Octava Epoca

Instancia: **TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.**

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo III, Parte TCC

Tesis: 904

Página: 697

REVISION FISCAL, CORRESPONDE AL TRIBUNAL COLEGIADO Y NO A SU PRESIDENTE DECIDIR SI DICHO RECURSO ES PROCEDENTE. Considerando que corresponde al órgano colegiado del Tribunal, decidir el fondo del asunto planteado en la revisión fiscal, resulta claro que es éste y no su presidente, quien debe resolver respecto de la procedencia del recurso, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Octava Epoca:

Revisión fiscal 3/89. Universidad Nacional Autónoma de México. 4 de abril de 1989. Unanimidad de votos.

Revisión fiscal 383/89. J. Paz González Rosas. 27 de abril de 1989. Unanimidad de votos.

Revisión fiscal 13/89. Universidad Nacional Autónoma de México. 3 de mayo de 1989. Unanimidad de votos.

Revisión fiscal 23/89. Universidad Autónoma Metropolitana. 3 de mayo de 1989. Unanimidad de votos.

Revisión fiscal 83/89. Universidad Nacional Autónoma de México. 25 de julio de 1989. Unanimidad de votos.

NOTA:

Tesis I.3o.A.J/10, Gaceta número 19-21, pág. 117; Semanario Judicial de la Federación, tomo IV, Segunda Parte-2, pág. 652.

Octava Epoca

Instancia: SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo III, Parte TCC

Tesis: 891

Página: 686

RECURSO DE REVISION PREVISTO EN EL PARRAFO TERCERO DEL ARTICULO 248 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, CONCURRENCIA DE LOS REQUISITOS DE IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA PARA LA PROCEDENCIA DEL. El párrafo tercero del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación exige la concurrencia de los requisitos de importancia y trascendencia, por lo tanto, cuando los argumentos de la recurrente no demuestran que en el caso se da el requisito de importancia, es innecesario examinar lo que aduce en relación con la trascendencia del asunto, en virtud de que ambos requisitos de procedibilidad deben darse concurrentemente y, basta que uno de ellos no se cumpla para determinar la improcedencia del recurso.

SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Octava Epoca:

Revisión fiscal 1/88. Secretaría de Programación y Presupuesto. 31 de mayo de 1988. Unanimidad de votos.

Revisión fiscal 326/88. Secretaría de la Contraloría General de la Federación. 9 de junio de 1988. Unanimidad de votos.

Revisión fiscal 856/88. Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. 11 de octubre de 1988. Unanimidad de votos.

Revisión fiscal 1026/88. Procuraduría Federal del Consumidor. 29 de noviembre de 1988. Unanimidad de votos.

Revisión fiscal 166/91. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 10 de abril de 1991. Unanimidad de votos.

NOTA:

Tesis I.6o.A.J/24, Gaceta número 43, pág. 85; Semanario Judicial de la Federación, tomo VIII-Julio, pág. 111.

Séptima Epoca

Instancia: TRIBUNAL COLEGIADO SUPERNUMERARIO EN MATERIA DE TRABAJO DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 217-228 Sexta Parte

Página: 569

REVISION FISCAL, RECURSO DE. INDEBIDA SUPLENCIA DE LA DEFICIENCIA DE LA QUEJA POR PARTE DE LA SALA SUPERIOR. Si en el recurso de revisión fiscal previsto en el artículo 248 del Código Fiscal vigente (artículo 240 del anterior Código Fiscal) la recurrente omite controvertir los fundamentos esenciales en que se sustenta la sentencia recurrida, es claro que los agravios expresados deben estimarse inoperantes y en consecuencia confirmarse el fallo sujeto a revisión, de lo contrario, la Sala Superior estaría indebidamente supliendo la deficiencia de la queja de la recurrente.

TRIBUNAL COLEGIADO SUPERNUMERARIO EN MATERIA DE TRABAJO DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 888/86. Motores y Adaptaciones Automotrices, S. A. 23 de abril de 1987. Unanimidad de votos. Ponente: Marcos Arturo Nazar Sevilla. Secretaria: Emma Herlinda Villagómez Ordóñez.

Séptima Epoca
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: 163-168 Tercera Parte
Página: 109

REVISION FISCAL. RECURSO INTERPUESTO ANTE EL PLENO DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. (ACTUALMENTE SALA SUPERIOR). El artículo 240 del Código Fiscal de la Federación no impone a la autoridad recurrente la obligación de manifestar expresamente que el asunto es de importancia y trascendencia; por lo cual basta que se interponga el recurso de revisión ante el Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación, (actualmente Sala Superior), con apoyo en los artículos 240 y 241 del código tributario, para estimar que el asunto es, a juicio de la citada recurrente, de importancia y trascendencia.

Volúmenes 103-108, página 91. Revisión fiscal 26/77. Almacnadora, S.A. 23 de noviembre de 1977. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Arturo Serrano Robles. Secretario: Carlos Amado Yáñez.
Volúmenes 127-132, página 103. Revisión fiscal 134/78. Isabel Nieto Vega viuda de Vera. 27 de septiembre de 1979. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.
Volúmenes 133-138, página 92. Revisión fiscal 11/80. Casa Leal de Monterrey, S.A. 30 de junio de 1980. Cinco votos. Atanasio González Martínez.
Volúmenes 133-138, página 122. Revisión fiscal 80/78. Alberto Aranda Cuevas. 21 de junio de 1979. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.
Volúmenes 163-168, página 88. Amparo directo 6554/81. Le Club, S.A. 7 de octubre de 1982. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Séptima Epoca
Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: 151-156 Sexta Parte
Página: 163

REVISION ANTE EL PLENO (AHORA SALA SUPERIOR) DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION INTERPUESTA EN AUSENCIA DEL TITULAR. No existe disposición alguna en el Código Fiscal de la Federación, en la que se establezca que cuando un autoridad firma el escrito en el que se interpone el recurso de revisión ante la ahora Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, por ausencia del titular de la secretaría o departamento de Estado a que el asunto corresponda, dicha autoridad sustituta deba expresar en su promoción donde estuvo ausente el titular respectivo, en cual momento y por cuanto tiempo, puesto que la parte final del primer párrafo del artículo 241 del código tributario federal, únicamente previene que en caso de ausencia de dichos funcionarios (se refiere a los titulares de las secretarías o departamentos de Estado y a los directores o jefe de los organismos descentralizados, según corresponda el asunto de que se trate), el escrito por el que se interponga el recurso de revisión será firmado por quienes legalmente deban sustituirlos, sin exigir ningún otro requisito para el caso de ausencia de los funcionarios de referencia.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.
Amparo directo 805/80. La Guardiania, S.A., Compañía General de Fianzas. 4 de septiembre de 1981. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Gómez Díaz. Secretario: Salvador Flores Carmona.
Nota: En el Informe de 1981, la tesis aparece bajo el rubro "REVISION, RECURSO DE, ANTE EL PLENO (AHORA SALA SUPERIOR) DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION."

Séptima Epoca
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: 133-138 Tercera Parte
Página: 91

REVISION FISCAL, RECURSO DE. EL SUBSECRETARIO DE INSPECCION FISCAL NO PUEDE SUPLIR DIRECTAMENTE AL SECRETARIO DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO AL INTERPONER EL. Del artículo 93 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (Diario Oficial de la Federación de 23 de mayo de 1977), se desprende que si bien los Subsecretarios y el Oficial Mayor de la Secretaría de Hacienda podían suplirse en sus ausencias indistintamente entre ellos, sin sujeción a ningún orden, en cambio cuando se trataba de suplir al titular de la Secretaría era necesario que en primer lugar fuera suplido por el subsecretario de Hacienda y Crédito Público, a falta de éste, por el de ingresos, en ausencia de estos dos, por el de Inspección Fiscal y finalmente en ausencia de los tres subsecretarios podía suplirlo el oficial mayor, en el orden indicado. En tales condiciones, el subsecretario de Inspección Fiscal, al interponer el recurso de revisión fiscal, no pueden suplir directamente al secretario de Hacienda por ausencia del subsecretario de Hacienda y Crédito Público, sino que es necesario que también se encuentre ausente el subsecretario de Ingresos. No llenándose este requisito el recurso de revisión fiscal interpuesto debe desecharse.

Revisión fiscal 169/78. Aeronaves de México, S. A. 18 de febrero de 1980. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Atanasio González Martínez.

Séptima Epoca
Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: 91-96 Sexta Parte
Página: 190

REVISION ANTE EL PLENO DEL TRIBUNAL FISCAL. CONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTICULOS 240 Y 241 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. El recurso de revisión ante el Pleno; en contra las sentencias de las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, concedido por los artículos 240 y 241 del Código Fiscal de la Federación, únicamente a las autoridades y no a los particulares, no por esto pugna con los preceptos constitucionales, 1, 12, 13 y 14, porque aquellos preceptos no establecen prerrogativas u honores hereditarios contrarios a la igualdad de clases sociales, ni crean fueros o tribunales especiales, ni dejan indefenso al particular, quien es oído en esa revisión y puede impugnar la sentencia de alzada por medio del amparo.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.
Amparo directo 412/76. Empacadora Chihuahua, S. A. 7 de octubre de 1976. Unanimidad de votos. Ponente: Manuel Castro Reyes. Secretario: José Javier Morales Martínez.
Nota: En el Informe de 1976, la tesis aparece bajo el rubro "RECURSO DE REVISION. CONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTICULOS 240 Y 241 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION."

Séptima Epoca
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: 39 Tercera Parte
Página: 52

REVISION FISCAL ANTE LA SUPREMA CORTE. ESTA RESERVADA PARA LAS AUTORIDADES FISCALES. La interpretación sistemática de los artículos 240 a 244 del Código Fiscal de la Federación, cuyo origen se apoya en lo dispuesto por el artículo 104, fracción I, párrafo segundo, de la Constitución federal, permite ver que el recurso de revisión fiscal ante la Suprema Corte sólo se da a las autoridades que hayan sido partes en el juicio de nulidad respectivo, excluyendo a quienes tienen el carácter de particulares.

Amparo en revisión 3883/71. Comisión Federal de Electricidad. 24 de marzo de 1972. 5 votos. Ponente: Jorge Saracho Alvarez.

Reclamación en la revisión fiscal 54/71. Roberto Ruffo Polastri. 23 de marzo de 1972. 5 votos. Ponente: Alberto Jiménez Castro.

NOTA (1):

La prelación de precedentes ha sido corregida y se elimina la leyenda "Sostiene la misma tesis".

NOTA (2):

Esta tesis también aparece en:

Apéndice 1917-1985, Tercera Parte, Segunda Sala, primera tesis relacionada con la jurisprudencia 307, pág. 514.

Séptima Epoca
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: 35 Tercera Parte
Página: 36

REVISION EN AMPARO. SUBSTITUCION DEL SECRETARIO DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO PARA INTERPONER EL RECURSO. EL PROCURADOR FISCAL NO ESTA FACULTADO PARA EJERCITARLA. Teniendo en cuenta que está prohibida la representación de las autoridades responsables en el juicio de amparo, y siendo responsable, no la Secretaría de Hacienda, sino el Secretario de la misma, a pesar de que los artículos 4, fracción VII, y 6o. de la Ley Orgánica de la Procuraduría Fiscal, atribuyen al procurador fiscal competencia para comparecer ante todos los Tribunales de la República en defensa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público e incluso para firmar los recursos ante la Suprema Corte de Justicia en los juicios iniciados en contra de la misma Secretaría, no procede el recurso de revisión suscrito por el Procurador Fiscal, en vista de que el único legalmente facultado para interponer y suscribir el recurso de revisión es el Secretario de Hacienda y Crédito Público o quien legalmente lo substituye en sus ausencias.

Amparo en revisión 1439/71. Cía. Mexicana del Agua Caliente, S. A. 22 de noviembre de 1971. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

NOTA:

Esta tesis también aparece en:

Apéndice 1917-1985, Tercera Parte, Segunda Sala, primera tesis relacionada con la jurisprudencia 313, pág. 527.

Séptima Epoca

Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 30 Sexta Parte

Página: 60

REVISION FISCAL, COMPETENCIA PARA CONOCER DEL RECURSO DE. Conforme al sistema establecido en el artículo 2o. transitorio, incisos b) y c), párrafo segundo, del decreto de 3 de enero de 1968, que reformó la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, en relación con el artículo 242 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1o. de abril de 1967, los Tribunales Colegiados de Circuito sólo pueden conocer de los recursos de revisión fiscal respecto de los cuales la Suprema Corte no conserve competencia dentro del nuevo sistema. Ahora bien, cuando el recurso de revisión fiscal se interpuso en términos del decreto de 30 de diciembre de 1946 reformado por el de 30 de diciembre de 1949, o en términos del decreto de 29 de diciembre de 1948, reformado por el decreto de 30 de diciembre de 1950 (que establecían anteriormente el recurso de revisión fiscal en materia federal y del Distrito Federal, respectivamente), los Tribunales Colegiados son competentes cuando la cuantía del negocio es inferior a \$500,000.00, sin que se aduzca que se trata de un asunto de importancia y trascendencia, para que el Alto Tribunal conozca de él, ya sea la Segunda Sala o la Sala Auxiliar, según el caso. Pero cuando la sentencia recurrida es notificada dentro de la vigencia del nuevo Código Fiscal de la Federación, el derecho para interponer el recurso ya surge regido por las disposiciones de dicho código, y bajo su vigencia corre todo el término para preparar e interponer el recurso. Y en estas condiciones, dicho recurso queda regido del todo por las disposiciones procesales nuevas, que se apoderan de la situación procesal existente y la rigen para el futuro, sin que en ello se hayan desconocido derechos concretos adquiridos al amparo de la norma anterior. Y el conocimiento del recurso que en tales condiciones se interponga corresponderá siempre a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pues conforme al artículo 242 del Código Fiscal vigente, sólo la Suprema Corte es competente para conocer del recurso en el nuevo sistema de competencias, y las reglas relativas a la importancia y trascendencia del negocio, y a su cuantía, no se refieren ya a la competencia, sino sólo a la procedencia del recurso, que tendrá que ser calificada siempre por el órgano competente.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal RF-65/70 (273/67). Doblesonit, S. A. 1o. de junio de 1971. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

ANEXO.

Modelo de recurso de revisión en materia fiscal, interpuesto por la Administración Local Jurídica de Ingresos de Celaya, Guanajuato, perteneciente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA.
ADMINISTRACION LOCAL JURIDICA DE INGRESOS
325-SAT-R6-L52.

Juicio de Nulidad Núm. 212/99-05-01-4
promovido por JUNTA INDUSTRIAL, S.A. DE C.V.
Se interpone recurso de revisión.

Celaya, Guanajuato, 15 de Noviembre de 2000.

CC. MAGISTRADOS DE LA PRIMERA
SALA REGIONAL DEL CENTRO
DEL H. TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION
PRESENTES.

Juan Pérez López, Administrador Local Jurídico de Ingresos de Celaya, en representación del C. Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Presidente del Servicio de Administración Tributaria y de la autoridad demandada, con fundamento en el artículo 5 transitorio de la ley del SAT, 21, apdo. D, fracciones XII y XVI; 3 y 5 transitorios del reglamento interior del SAT, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 3 de diciembre de 1999, comparece para exponer:

Con fundamento en lo dispuesto por el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, se interpone recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado del Décimo Sexto Circuito en Turno, por conducto de esa Primera Sala Regional del Tribunal Fiscal de la Federación, para que revoque la sentencia que se recurre y que fue pronunciada el 2 de Septiembre del 2000, en el juicio al rubro citado, misma que fue notificada a esta representación fiscal el 8 de Septiembre posterior.

Procedencia del recurso.

Procede el recurso de revisión, en base al artículo 248, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, toda vez que la cuantía del asunto excede de tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, vigente al momento de la emisión de la resolución.

Además se actualiza el supuesto previsto en el artículo 248, fracción III del Código Fiscal de la Federación, en tanto que se trata de una resolución emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Resulta aplicable al caso los criterios sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el expediente de contradicción de tesis 23/98, mediante resolución de 2 de Enero de 1999, que a continuación se transcribe:

REVISION FISCAL. PROCEDE, CONFORME AL ARTICULO 248, FRACCION III, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 1997, POR LA SOLA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL ASUNTO SE REFIERA A UNA RESOLUCION EMITIDA POR LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO O POR AUTORIDADES FISCALES LOCALES COORDINADAS EN INGRESOS FEDERALES Y SIEMPRE QUE SE INTERPONGA DENTRO DEL PLAZO LEGAL.- El examen de la evolución histórica y la interpretación sistemática de los diversos textos que ha tenido el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, a partir del año de 1998, que determina la procedencia del recurso de revisión fiscal, revela que tratándose de las hipótesis específicas de procedencia que establece en las fracciones III, IV y V de su texto vigente a partir del 1 de Enero de 1997, no se requiere la reunión de los requisitos de cuantía y razonada importancia y trascendencia, que están señalados en las fracciones I y II del mismo artículo, prueba de este aserto es que la parte final del párrafo primero del mismo precepto legal señala: “siempre que se refiere a cualquiera de los siguientes supuestos”, expresión que en su sentido se encuentra determinada por el término “cualquiera” que según la gramática castellana es un pronombre indeterminado que denota una persona indeterminada “alguno, sea el que fuere”, lo que otorga individualidad a cada una de las hipótesis que en sus 5 fracciones prevé el citado artículo. Por consiguiente tratándose de la fracción III del artículo 248, la procedencia del recurso de revisión fiscal se encuentra determinada por la naturaleza u origen de la resolución que haya sido materia de examen en la resolución impugnada, que debe ser emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas en ingresos federales, requisito con el que solo converge el relativo al plazo legal de interposición del recurso.

REVISION FISCAL. EL ARTICULO 248, FRACCION III, INCISO E), DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 1997, NO ESTABLECE UN PRESUPUESTO DE PROCEDENCIA DEL RECURSO, SINO UNA CONDICION PARA OBTENER RESOLUCION FAVORABLE.- Para la procedencia del recurso de revisión en términos de lo dispuesto en la fracción III del artículo 248, además del plazo de 15 días solo debe atenderse a que la resolución de la Sala Regional del Tribunal Fiscal de la Federación impugnada, coincida en su naturaleza y característica con el señalado como objeto o materia del recurso por esa disposición, que es una resolución emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas en ingresos federales, mientras que lo tocante a que en el fallo impugnado se refiera a violaciones cometidas en las propias resoluciones, según lo señalado en el inciso e) de esa fracción, constituye una condición necesaria para que se obtenga una resolución favorable, pero no un presupuesto para que proceda el recurso, cuyo examen debe emprenderse al examinar el fondo del asunto, al momento de examinar los agravios que se hagan valer, y no al discernir sobre la procedencia del recurso.

Se actualiza el supuesto previsto en el artículo 248 fracción III, inciso f), del Código Federal Tributario vigente en 1999, relativa a la afectación del interés fiscal de la Federación, toda vez que la Sala que dictó la resolución, ahora impugnada, impide a la autoridad determinar los créditos fiscales derivados del incumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del actor, violando en perjuicio de la autoridad las disposiciones expresadas en base a las cuales deben de emitirse los fallos por parte del Tribunal Fiscal de la Federación.

Asimismo se actualiza el supuesto previsto en el artículo 248, fracción III, incisos a) y c), interpretación de leyes o reglamentos en forma tácita o expresa, la determinación del alcance de los

elementos esenciales de las contribuciones, violaciones cometidas en las propias resoluciones, del Código Fiscal de la Federación, vigente a partir de 1999.

La Sala del conocimiento fiscal incurre en una indebida interpretación de los artículo 41 primero y segundo párrafos, apartado B, fracciones XI y XIX, 42 apartado A, fracción XXVI del reglamento interior del SAT y del 144 fracción XIV de la ley aduanera, al estimar que los PERITOS designados por la autoridad no se encuentran contemplados en ningún ordenamiento como autoridades aduaneras y por tal motivo la clasificación arancelaria, cotización y avalúo que realizan de las mercancías extranjeras, base de la resolución liquidatoria, resulta ilegal en virtud de que carecen de facultades para ello.

Asimismo, incurre en una indebida aplicación del numeral 238, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, por concluir que puede resolver sobre la competencia de la autoridad, cuando lo cierto es que la actuación del PERITO, no encuadra en ninguno de los supuestos a que se refiere la fracción del numeral en cita.

Oportunidad del recurso.

Para el efecto se precisa que la resolución que nos ocupa fue notificada el día 8 de Septiembre del 2000, por lo que basta realizar el cómputo del término para arribar a la convicción plena de que el presente recurso se encuentra presentado en tiempo.

Una vez acreditada la procedencia del recurso, expreso el siguiente:

Agravio.

Unico.- Violación a los artículos 237 y 238, fracción I del Código Fiscal de la Federación por indebida aplicación, en relación con la indebida interpretación de los artículos 41 primero y segundo párrafos, apartado B, fracciones XI y XIX, 42 apartado A, fracción XXVI, del reglamento interior del SAT y del 144, fracción XIV de la ley aduanera, toda vez que no obstante que dicho dispositivo establece claramente que compete a las aduanas, dentro de la circunscripción territorial que a cada una corresponda, en los términos, número, nombre y estructura ejercer sus facultades; el juez que emitió la resolución incorrectamente, concluye que el vista aduanal no se encuentra contemplado en ningún ordenamiento como autoridad aduanera y por tal motivo la clasificación arancelaria, cotización y avalúo que realizan, es ilegal al carecer de facultades para ello.

En efecto, se causa agravio que se plantea, cuando la A quo a fojas 2, 4 y 5 del fallo que se recurre expresa:

“A juicio de los Magistrados que integran la Segunda Sala Regional del Centro, el agravio en estudio resulta suficiente para declarar la nulidad de la resolución impugnada, con base en los siguientes razonamientos.

En el artículo 42 apartado C del reglamento interior del SAT, textualmente comprendé lo siguiente:

ARTICULO 42.- (TRANSCRIBE).

En opinión de esta juzgadora, procede declarar la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada, como de la recurrida, toda vez que como atinadamente señala la actora, es ilegal que el dictamen clasificación arancelaria, cotización y avalúo en el cual derivó el crédito fiscal a su cargo, haya sido efectuado por el vista aduanal, en virtud de que este carece de competencia para tal efecto.

Esto es así, ya que ni el reglamento interior del SAT como la ley aduanera, vigentes al momento de realizarse el dictamen en el que se basa la resolución inicialmente recurrida, concedía competencia al vista aduanal para efectuar la clasificación arancelaria, cotización y avalúo, a través del un dictamen, del hace mención la autoridad demandada en la hoja 10 del oficio 324-SAT-R6-L57-06-31525 del 10 de Mayo de 1999.

En efecto, en el artículo 2 fracción II de la ley aduanera, dentro del concepto de AUTORIDADES ADUANERAS, las define como *las que de acuerdo con el reglamento interior de la Secretaría y demás disposiciones aplicables, tiene competencia para ejercer las facultades que esta ley establece.*

Por su parte el artículo 3 en cita preceptúa que *las funciones administrativas relativas a la entrada de mercancías en territorio nacional o a la salida del mismo se realizarán por las autoridades aduaneras.*

En esta medida, es de señalarse que la clasificación arancelaria, cotización y avalúo lo hará la autoridad aduanera, por ende, si el vista aduanal no tiene el carácter de autoridad aduanera, resulta que la resolución recurrida, al tener su apoyo en una actuación del citado vista aduanal, consistente en el dictamen de clasificación arancelaria, cotización y avalúo, es incuestionable que tal acto resulta ser un fruto de otro acto viciado por incompetencia de quien lo emitió, en virtud de que proviene de personal que carece de competencia para ello, razón por la que no puede concedérsele ninguna validez pues afecta la esfera jurídica del gobernado.

En el caso, si bien es cierto que como señalan tanto la resolutoria del recurso como la autoridad contestante en la demanda, el artículo 42 apartado C del reglamento interior del SAT, cada aduana estará a cargo de un administrador y que de él dependerán los subadministradores, jefes de sala, jefes de departamento, jefes de sección, verificadores, notificadores, comandante y agentes de la policía fiscal federal de la aduana y el personal que las necesidades del servicio requiera, no menos cierto es que dicho precepto no le otorga competencia al vista aduanal para ejercer las facultades de la ley aduanera.

Esto es así, dado que el artículo 42 penúltimo párrafo del citado reglamento vigente en ese año, establecía que el administrador sería suplido en sus ausencias por los subadministradores o por los subcoordinadores; por lo que en consecuencia, ante la ausencia del administrador de la aduana, las facultades de éste a concedía la ley, únicamente podría ejercerlas el subadministrador que autorizara para que lo supliera, no así el vista aduanal o el resto del personal que las necesidades del servicio requiera, por lo que válidamente puede afirmarse que los elementos como los vistas aduanales carecen de competencia para efectuar la clasificación arancelaria, cotización y avalúo, que sirvió de base al procedimiento administrativo en materia aduanera.

Se afirma lo anterior, en virtud de que su proceder en ese sentido, no encuentra sustento en ningún precepto del mencionado ordenamiento legal, por lo que de no estimarse así equivaldría a sostener que aún empleados que realicen funciones meramente administrativas o de mantenimiento,

por el solo hecho de formar parte del personal que integra la aduana, podrían intervenir en un acto de naturaleza trascendental, como lo es la elaboración del dictamen de referencia.

En consecuencia, esta juzgadora estima que lo procedente es declarar la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada como de la recurrida, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 238 fracción I del Código Fiscal de la Federación, ya que se dejó en notorio estado de indefensión a la hoy actora, al violarse en su perjuicio lo dispuesto por el artículo 16 constitucional, que dispone que todo acto de autoridad debe ser emitido por quien tenga competencia para ello”.

El fallo transcrito agravia a las autoridades demandadas por las razones siguientes.

La autoridad resolutora considera en base al artículo 42, apartado A, fracción XXII del reglamento interior del SAT, que el PERITO designado por el titular de la aduana, debe ostentar un cargo, señalando además su competencia legal; lo cual es notoriamente infundado, porque el numeral en comento señala expresamente que es facultad del titular de la aduana establecer la naturaleza, estado, origen y demás características de las mercancías de comercio exterior así como determinar su clasificación arancelaria, así como solicitar el dictamen que se requiera al agente aduanal, al dictaminador aduanero o a cualquier otro perito.

Es decir, si la autoridad aduanera tiene los conocimientos para realizar la clasificación arancelaria, cotización y avalúo, lo realizará directamente, pero si no cuenta con los conocimientos necesarios, el numeral citado lo faculta para designar un PERITO, que como tal es una persona versada en determinado arte o especialidad, que obviamente no tiene que ser forzosa y necesariamente un funcionario público, tan es así, que se establece que esa designación puede recaer en un AGENTE ADUANAL, que de conformidad con el artículo 36 de la ley aduanera, es la persona que elabora los pedimentos a petición de los importadores y exportadores, y quien de conformidad con el numeral 159 del ordenamiento legal en cita, **ES LA PERSONA FISICA AUTORIZADA POR LA SECRETARIA, MEDIANTE UNA PATENTE, PARA PROMOVER POR CUENTA AJENA EL DESPACHO DE LAS MERCANCIAS, EN LOS DIFERENTES REGIMENES ADUANEROS PREVISTOS EN LA LEY ADUANERA**, es decir, **NO ES UN FUNCIONARIO PUBLICO**, por lo que no es una AUTORIDAD ADUANERA, para estar obligado a fundar y motivar su cargo y funciones.

En tanto que la figura del DICTAMINADOR ADUANERO, en quien también puede recaer la calidad de perito, para auxiliar al administrador de la aduana, en la elaboración de la clasificación arancelaria cotización y avalúo, se contempla en el artículo 174 de la ley de la materia en la sección tercera, artículo 178, el cual señala que la Secretaría otorgará autorización de dictaminador aduanero a las personas que cumplan con los requisitos que se señalan en este dispositivo legal, además el artículo 175 establece que dichos dictaminadores serán responsables de las irregularidades que comentan en el dictamen que elaboren con motivo del segundo reconocimiento.

Por lo expuesto, sin duda ese H. Tribunal concluirá que la A-quo, parte de una indebida apreciación de los hechos y de la resolución impugnada, toda vez que considera que la función de PERITO, se debe realizar por un servidor público, cuando expresamente la ley, señala que puede recaer en un AGENTE ADUANAL, DICTAMINADOR ADUANERO O CUALQUIER OTRO PERITO, es de cir, en personas con los conocimientos en materia de comercio exterior que los facultan para emitir la clasificación arancelaria, cotización y avalúo, siendo que estas personas no tienen la obligación de fundar, motivar y señalar su CARGO, porque simple y sencillamente **NO SON FUNCIONARIOS PUBLICOS**, sino conocedores de la materia de comercio exterior, en los cuales las autoridades aduaneras se apoyan para emitir dicha clasificación, sin que ello implique una

invasión a la esfera jurídica de los gobernados, porque éstos tienen a su alcance los medios legales pertinentes para aportar las pruebas necesarias y desvirtuar en su caso, el valor que la autoridad tomó en consideración y la clasificación que realizó, esa persona versada en la materia.

En esa tesitura, sin duda alguna ese H: Tribunal dejará sin efectos el fallo combatido y, en su caso, confirmará la validez de la resolución impugnada porque esta se ajustó a derecho.

Además se irroga el agravio que se señala, en razón de que la responsable, resuelve que se actualiza el supuesto de nulidad a que se refiere el artículo 238 fracción I, del Código Fiscal de la Federación.

Esto es que la clasificación arancelaria, cotización y avalúo de las mercancías que se citan en la resolución contenida en el oficio 324-SAT-R6-L57-06-31525, a juicio de la responsable se llevó a cabo por una autoridad incompetente, no obstante que la participación del PERITO designado por el titular de la aduana, no encuadra en ninguno de los supuestos a que se refiere el numeral 238 fracción I, del Código Fiscal de la Federación.

Se afirma lo anterior, en virtud de que el citado precepto legal 238 fracción I, del Código Fiscal de la Federación, señala claramente lo siguiente:

“Artículo 238.- Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

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

Ahora bien, el transcrito precepto legal, dispone 3 supuestos por los que se declarará que es ilegal una resolución, los cuales se refieren a la incompetencia del funcionario que haya dictado, ordenado o tramitado el procedimiento, supuestos en los cuales no encuadra la función del perito designado por la autoridad fiscalizadora.

Ello es así, puesto que es evidente que la resolución determinante del crédito lo es el oficio 324-SAT-R6-L57-06-31525, fue emitido por el administrador local de auditoría fiscal de Celaya, no por el PERITO, ya que su intervención se limitó, como lo señala la propia responsable, a la emisión de la clasificación arancelaria, cotización y avalúo de las mercancías que se citan en la referida resolución.

En efecto, en virtud de que la función desempeñada por el perito es de carácter meramente técnico en auxilio de las autoridades de la SHCP, incluido el administrador de la aduana, quien ejercicio de sus facultades designó a tal persona para la elaboración de la multicitada clasificación arancelaria cotización y avalúo, siendo que la remite al administrador local de auditoría fiscal de Celaya, que fue quien signó la resolución contenida en el oficio número 324-SAT-R6- L57-06-31525, que ilegalmente fuera declarada nula.

Lo anterior es así, por la sencilla razón de que el perito es un técnico auxiliar de las autoridades aduaneras, que desempeña su función cumpliendo lo ordenado por el administrador de la aduana, y si bien lleva a cabo una de las facultades de la aduana, ello solamente es en cuanto a la función técnica auxiliar de las autoridades que desempeña, mas no por eso se puede concluir que se trate de una autoridad incompetente, como ilegalmente concluye la responsable.

En esas consideraciones, al tratarse de facultades de naturaleza técnica, la función desempeñada por el perito no constituye un acto de autoridad, sino que es una mera actuación de carácter estrictamente técnico, auxiliar de las facultades del administrador local de auditoría fiscal de Celaya, puesto que en la especie el referido perito emitió la clasificación arancelaria, cotización y avalúo, y por lo mismo es evidente que al no ser un acto de autoridad, sino una función de carácter técnico, resulta lógico y necesario concluir que no existe la afectación que señala la A-quo.

En efecto, el perito, ciertamente no posee facultades expresas en el reglamento interior del SAT, ni tampoco en la ley aduanera, sin embargo, su actuación se traduce en una extensión de las facultades de la autoridad, por lo que ello es del todo legal, puesto que se insiste, el perito, no dictó, ni ordenó o tramitó la determinación del crédito fiscal contenido en la resolución 324-SAT-R6-L57-06-31525, sino que simplemente auxilió a las autoridades hacendarias en el ejercicio de sus facultades.

Es de aclarar que la administración local de auditoría fiscal de Celaya, se encuentra a cargo de un administrador, a quien la ley le otorga facultades, y le da el carácter de autoridad aduanera, el cual para que lleve a cabo el debido cumplimiento de sus funciones, requiere de más personal, como en este caso lo es el perito, que únicamente realiza la clasificación arancelaria, cotización y avalúo.

Lo anterior con fundamento en los artículos 3 de la ley aduanera y 42, apartado C del reglamento interior del SAT, que textualmente señalan:

“Artículo 3.- Las funciones administrativas relativas a la entrada de mercancías al territorio nacional o a la salida del mismo se realizarán por las autoridades aduaneras.”

“Artículo 42.- Compete a las aduanas, dentro de la circunscripción territorial que a cada una corresponda, en los términos, número, nombre y estructura, que en seguida se menciona:

...
XXIII.- Practicar el reconocimiento aduanero de las mercancías de comercio exterior en los recintos fiscales...

...
C.- Cada aduana estará a cargo de un administrador del que dependerán los subadministradores, jefes de sala, jefes de departamento, jefes de sección, verificadores, notificadores, comandante y agentes de policía fiscal federal y el personal que las necesidades del servicio requiera”.

En este sentido, se advierte que los peritos son auxiliares que el servicio de la aduana requiere para ejercer sus facultades de comprobación en materia de comercio exterior, pues es evidente que todas las actividades que el despacho de mercancías requiere no pueden ser ejercidas de manera directa por el administrador de la aduana, ni por el administrador local de auditoría fiscal.

De Pina, define a los peritos como los sujetos que son entendidos en alguna ciencia o arte y que pueden ilustrar al tribunal acerca de diferentes aspectos de la realidad concreta, para cuyo examen es indispensable que se tengan conocimientos especiales, en mayor grado que el caudal de una cultura general media.

La doctrina y la legislación clasifican a los peritos en 2 grupos: los peritos titulados y los peritos entendidos. Los peritos titulados son los que han cursado una carrera superior y han obtenido el título profesional que los acredita como especialistas en un sector del conocimiento

científico o técnico. Los peritos entendidos son los que desarrollan actividades prácticas de una manera cotidiana y que vienen a adquirir un conocimiento empírico de las cosas, o bien, a adquirir el dominio de un arte, entendido como técnico y no en su significación estética.

En tanto que la función del perito es auxiliar a un juez (en nuestro caso del administrador de auditoría fiscal de Celaya), y un medio de prueba, porque le proporciona a aquel el conocimiento científico y técnico para la explicación o comprensión de los hechos controvertidos.

Becerra Bautista, sostiene que las funciones del perito son 2: ser auxiliar del juez o de la impartición de justicia, y ser un medio de prueba; señalando como funciones que realizan los peritos las siguientes:

- 1.- Auxilian al juez en la percepción o en la inteligencia de los hechos.
- 2.- Indican al juez los principios científicos o técnicos que le permitan deducir consecuencias del hecho indispensables para el conocimiento de la verdad.
- 3.- Deducen las consecuencias de tales hechos basándose en sus conocimientos especializados.
- 4.- Señalan las consecuencias jurídicas que extraen por la subsunción del hecho en la norma jurídica.

En general, el perito esencialmente debe ser un experto o entendido en las cuestiones sobre las que va a opinar, por lo que evidentemente es un auxiliar del juzgador y no un servidor público, como erróneamente lo considera la A-quo.

Por lo tanto, el perito actúa como auxiliar de la autoridad aduanera, de ahí que sea válido concluir que la clasificación arancelaria, cotización y avalúo, como funciones propias de las aduanas, se encuentra ajustada a derecho, pues dichos peritos realizan esos actos en auxilio del titular de la aduana, en términos del artículo antes transcrito.

Es aplicable al caso, el criterio sustentado por el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, publicado en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo IX, Marzo, 8º. Época, p. 283, que a la letra señala:

RECONOCIMIENTO ADUANERO DE MERCANCIAS.- El reconocimiento aduanero es un acto de accertamiento tributario, es decir, es el acto por el que se determinan los impuestos que causan las mercancías objeto del despacho aduanero, por lo tanto y de conformidad con lo dispuesto por el artículo 29 de la ley aduanera vigente en el año de 1995, dicho reconocimiento tiene como finalidad, que la autoridad hacendaria ejerciendo sus facultades de comprobación, a través de un vista aduanal, verifique si lo declarado por el particular interesado y su agente aduanal en el pedimento respectivo, concuerda fehacientemente con la mercancía objeto de la importación o exportación y establecer su correcta clasificación arancelaria.

Así como resulta aplicable por analogía el criterio sustentado por el Cuarto Tribunal Colegiado en materia administrativa del Primer Circuito, publicado en el Semanario judicial de Federación y su Gaceta, Tesis 14º. A. 244. A, 9º época, Tomo VI, Noviembre, p. 521, que textualmente señala:

VISTA ADUANAL. CUANDO PUEDE EFECTUAR EL RECONOCIMIENTO DE MERCANCIAS.- Del texto de los artículos 3 de la ley aduanera y 114, apartado C, del reglamento interior de la SHCP, no se advierte que expresa y específicamente hagan mención de que, la persona que desempeñe el cargo de vista aduanal pueda efectuar el reconocimiento de mercancías de difícil identificación y, posteriormente, obtener las muestras respectivas para conocer su composición a través de un análisis químico, cualitativo y cuantitativo; sin embargo, es conveniente hacer notar

que, no obstante tal circunstancia, cuando el vista aduanal actúa en auxilio del administrador de una aduana, como parte del personal que satisface las necesidades del servicio que prestan las aduanas, en estos casos, sí se justifica su actuación, ya que fue ante la presencia del titular de la aduana que, por disposición expresa de la ley, le fue otorgada la facultad de revisar mercancías de difícil identificación.

En consecuencia, es evidente que en términos de los artículos antes mencionados, la autoridad aduanera al emitir la determinación de los créditos que fue impuesta al contribuyente pudo basar su actuación en la clasificación arancelaria, cotización y avalúo, emitida por el perito designado por el administrador de la aduana, pues éste actuó como auxiliar de la autoridad.

Por otra parte, el perito como ya se señaló, no es quien emite la resolución liquidatoria, sino que es el propio administrador local de auditoría fiscal de Celaya que en ejercicio legal de sus facultades la emite.

Es de insistir, que la fracción I del artículo 238, como ya se asentó anteriormente prevé como causal de nulidad de una resolución administrativa, la incompetencia del funcionario que la haya dictado, ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva, por lo que al realizar una correcta interpretación del dispositivo en cita es posible concluir que dicha regulación se encuentra referida en sí a *actos de autoridad*, esto es, a aquellos que se emiten en ejercicio de la facultad de imperio del Estado, y en los cuales se establece una relación de supra ordenación con los gobernados (actos de carácter imperativo y coercitivo), donde el ente público que los efectúa tiene la decisión de ejercerlos o no, siendo que en el juicio de nulidad se planteó la incompetencia de un perito que únicamente elaboró la clasificación arancelaria, cotización y avalúo, señalando que no tiene competencia para ello, tal argumento no encuadra en lo que establece el numeral precitado, puesto que dicho perito solo actúa como auxiliar del titular de la aduana, y de la autoridad que emite la resolución impugnada, realizando un acto meramente técnico dentro de todo un procedimiento y no así un acto de autoridad, por lo que en ningún momento se presenta la causal de nulidad que establece el artículo 238, en su fracción I del Código Fiscal de la Federación.

Por tanto resulta incuestionable que la sentencia recurrida es contraria a derecho, puesto que, como ya se expresó, la aduana para el correcto cumplimiento de sus funciones, se auxilia de peritos, los cuales únicamente realizan una función técnica, y su actuación se da en auxilio de la administración, y cuenta con competencia para verificar la naturaleza, características, clasificación arancelaria, origen y valor de las mercancías de importación y exportación, por lo que es una actuación de carácter interno que tiene plena validez legal, por lo que cumple con lo señalado por el artículo 16 constitucional, ya que se puede entender que la función que realiza el perito, se traduce en la extensión de la que tiene prevista la autoridad, que está plenamente facultada para esos efectos.

En este aspecto, es de hacer notar a ese H. Tribunal, que la Sala responsable, al emitir su resolución, no considera que los peritos únicamente tienen el carácter de auxiliares de las resoluciones aduaneras y de auditoría, cuando se trata de la facultad que tiene la misma autoridad para ordenar la verificación de mercancía de comercio exterior en transporte, determinar su naturaleza, clasificarlas y determinar su valor, además de que no considera el hecho de que es necesario analizar la incompetencia de un funcionario, en cuanto a que si éste fue quien dictó el acto impugnado o quien tramitó el procedimiento del que deriva la resolución, y si este funcionario efectuó cualquiera de estos actos por decisión propia, ya que debe tener facultades para ello, pero no en el presente caso, cuando se realizó un acto dentro de dicho procedimiento que sin lugar a dudas tiene el carácter de técnico, ya que la revisión de los documentos que deben anexarse al pedimento de importación, no implica la ejecución de todo un procedimiento de investigación realizado por

decisión del perito, sino que más bien se trata de un hecho aislado dentro del mismo, que únicamente puede efectuarse por una persona que se encuentra capacitada y está especializada para ese fin, como en el presente caso, el perito designado por el administrador de la aduana.

Sobre el particular, en tratándose de una revisión de documentación efectuada por un perito (en auxilio de la aduana) no es él quien decide ordenar, dictar o tramitar la resolución impugnada, puesto que solo realiza una actividad administrativa, pero no establece una relación de supraordenación con un gobernado, lo que sí hace el funcionario emisor de la misma, que en este caso, es el administrador de la aduana.

Si el perito no tiene facultad de decidir afectar la esfera del particular mediante la determinación de créditos fiscales y la verificación del cumplimiento de obligaciones de comercio exterior (como la tiene el administrador de la aduana y el administrador local de auditoría fiscal de Celaya), entonces no es una autoridad y por ello la resolución de la Sala es ilegal, por los razonamientos anteriormente expuestos.

Luego entonces, se debe concluir que la Sala en el presente caso, apreció indebidamente los hechos que le fueron expuestos, en franca violación al artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, al resolver una cuestión de incompetencia que en el caso que nos ocupa no existe, puesto que en el caso no estamos en presencia de una actuación de autoridad incompetente, como tendenciosamente señala la responsable, y por lo mismo resulta que no se actualiza la causal de nulidad prevista por el artículo 238, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, lo cual seguramente concluirá ese H. Tribunal Colegiado al momento de dictar la correspondiente sentencia, en la que ordene a la Sala, que reconozca la validez de la resolución impugnada en el juicio de nulidad.

Designación de delegados y domicilio.

Se designan como delegados en términos de lo dispuesto por el artículo 200 del Código Fiscal de la Federación a los CC. Lics: Alejandro Gertz Manero, José López Portillo y Pachecho y Jorge Madrazo Cuéllar.

Igualmente se señala como domicilio para oír y recibir notificaciones, las oficinas de la Administración Local Jurídica de Ingresos de Celaya, ubicado en Diego Arenas Guzmán, número 201, esquina Andrés Quintana Roo, fraccionamiento zona de oro 1, en esta ciudad.

Puntos petitorios.

En mérito de lo expuesto y fundado, se solicita lo siguiente:

PRIMERO.- A esa H. Sala Regional, enviar el presente recurso de revisión al H. Tribunal Colegiado en Turno del Décimo Sexto Circuito.

SEGUNDO.- Al H. Tribunal Colegiado en Turno del Décimo Sexto Circuito tener por presentado en tiempo y forma el presente recurso de revisión con las copias requeridas por la ley.

TERCERO.- Al H. Tribunal Colegiado, se pide declarar fundados los agravios hechos valer, y como consecuencia revocar la resolución recurrida.

CUARTO.- Emitida que sea la ejecutoria del caso, ordenar que se notifique, con testimonio íntegro de la misma, a esta representación fiscal, en el domicilio designado para tal efecto.

Atentamente.
Sufragio Efectivo. No Reelección.
El administrador local jurídico de ingresos
De Celaya del SAT.

Lic. Juan Pérez López.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Desde que el hombre tomó la determinación de llevar a cabo su idea de asociarse para tener un mejor nivel de vida, creó la figura del *tributo*, que es una aportación obligatoria de los habitantes de un lugar determinado que se hace con la finalidad de ayudar o contribuir para lograr que la comunidad tenga un nivel de vida mejor, digno, seguro y estable.

SEGUNDA.- En el transcurso de toda la historia de nuestro país, podemos observar que siempre se ha pagado tributo, variando éste dependiendo de las circunstancias y las necesidades que tenga el Estado, así como de las ocurrencias o caprichos que tenga el gobierno en turno. Por lo tanto, el tipo de tributo varía dependiendo de la etapa histórica en que nos ubiquemos.

TERCERA.- Debido a la gran importancia y trascendencia que tiene el tributo (sostener con vida a todo el Estado), los gobernantes de nuestro país se reúnen constantemente para determinar la carga impositiva fiscal (tributo) que deberán pagar los contribuyentes durante un período de tiempo determinado, que generalmente es un ejercicio fiscal, que comienza el 1º de Enero y termina el 31 de Diciembre de cada año. En esas reuniones también se determina en qué se gastará el tributo y, en general, todas las disposiciones, criterios y normas que regularán todo el aspecto fiscal del país durante el ejercicio.

CUARTA.- El Estado para poder cumplir con sus obligaciones y con sus fines, debe de allegarse de recursos; tiene muchos medios para lograrlo, sin embargo, los más utilizados son a través del cobro de: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos. Es conveniente subrayar que el aspecto fiscal de nuestro país es sumamente extenso y compelo debido al exceso de disposiciones jurídicas existentes para regularlo.

QUINTA.- Los fundamentos jurídico- constitucionales del recurso de revisión en materia fiscal, los encontramos debidamente establecidos principalmente en 2 artículos de la parte orgánica de nuestra Carta Magna. Así tenemos que, en lo concerniente al Poder Legislativo, en el artículo 73, fracción XXIX, letra H, se otorga al Congreso de la unión la facultad de expedir leyes que instituyan tribunales de lo contencioso- administrativo, es decir, tribunales creados on la finalidad de dirimir controversias suscitadas entre la Administración Pública Federal y el particular gobernado; En lo relativo al Poder Judicial, el artículo 104, fracción I, apartado B, establece la atribución que tienen los Tribunales de la Federación para conocer de los recursos de revisión que se interpongan contra las resoluciones definitivas de los tribunales de lo contencioso- administrativo. Estas revisiones las conocerán los Tribunales Colegiados de Circuito, se sujetarán a lo establecido en la Ley de Amparo para resolver un juicio de amparo indirecto, y contra las resoluciones de los Tribunales Colegiados de Circuito no procederá medio de impugnación alguno. Como podemos darnos cuenta de la lectura de estos artículos, en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en ningún lugar se menciona que el recurso de revisión en materia fiscal es un medio de impugnación exclusivo de las autoridades, por lo tanto, y atendiendo al principio de legalidad inmerso en el sistema jurídico mexicano, el particular gobernado también cuenta con la posibilidad tanto constitucional como legal para interponerlo.

SEXTA.- El ser humano, por el hecho de serlo, es imperfecto y comete errores. Cuando se considera que algún juzgador se equivoca, pueden promoverse los *recursos*. El recurso es un medio de defensa instituido en la ley, en virtud del cual, las partes pueden impugnar una resolución ya sea en el procedimiento o al final de este, si es que afectan sus intereses jurídicos, con el fin de que el caso vuelva a examinarse y analizarse, ya sea por el mismo juzgador, o bien, por otro de mayor jerarquía, para determinar si la resolución dictada está conforme a derecho y se confirma, o si no lo está, lo que daría como resultado una modificación o una revocación. La finalidad de interponer un recurso contra una resolución es que se cambie el sentido de ésta.

SEPTIMA.- *Juicio* significa aplicar el derecho a un caso concreto. El *juicio* impugnativo es aquel en el cual existe una resolución emanada de alguna autoridad, posterior a la conclusión de un procedimiento de instrucción, es decir, posterior a una resolución de la autoridad cuando ésta escuchó la pretensión material del actor y la oposición a dicha pretensión por parte del demandado. Las diferencias principales entre *recurso* y *juicio impugnativo* son las siguientes: *juicio* significa declarar el derecho, *recurso* significa volver al camino correcto; En el *juicio impugnativo* la *litis* se fija con la resolución de la autoridad y la demanda del particular, en el *recurso* no existe *litis*; Con el *juicio impugnativo* se origina una nueva acción, el *recurso* es solo una parte del proceso.

OCTAVA.- A lo largo de la historia de nuestro país, existen pocos antecedentes referentes a los tribunales de lo contencioso- administrativo; sin embargo, estos existen desde la época colonial, y lo encontramos en el recurso ante las Audiencias Reales de Indias en contra de las resoluciones dictadas por los Virreyes y los Gobernadores. Como no estaba clara la posición que tenían este tipo de tribunales, desaparecieron. Fue hasta la época post- independiente cuando encontramos otro antecedente en 1853, con la Ley Lares, expedida por Antonio López de Santa Anna. Fue hasta Agosto de 1936 cuando se promulga la Ley de Justicia Fiscal. En 1978, el Presidente de la República José López Portillo y Pacheco publica en el Diario oficial de la Federación la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, con lo que crea e instituye uno de los órganos de impartición de justicia más serios. El 15 de Diciembre de 1995, el Presidente Ernesto Zedillo publica en el Diario Oficial de la Federación la nueva Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, con la cual, se reforman algunos artículos de la ley anterior.

NOVENA.- El Tribunal Fiscal de la Federación no pertenece a ninguno de los únicos 3 Poderes de la unión, por lo tanto, es dudosa la constitucionalidad del mismo. La propia Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación dice que este es un tribunal autónomo. Sin embargo, y debido a que el Presidente de la República propone una terna al Senado de la República para designar a los magistrados del Tribunal, particularmente considero que es difícil mantener independencia con respecto al Ejecutivo Federal, ya que él los propuso. Pese a lo anterior, creo que el Tribunal Fiscal de la Federación es serio, responsable y útil, así como sumamente conveniente y necesaria su existencia, sobre todo para protección, seguridad y certeza jurídicas del contribuyente.

DECIMA.- El Tribunal Fiscal de la Federación es una institución gubernamental en donde se imparte justicia del área administrativa, es un tribunal de mera anulación, es decir, el máximo poder que le faculta el Estado el solamente dejar sin efectos alguna resolución dictada por alguna autoridad administrativa. El Tribunal Fiscal de la Federación no cuenta con el elemento *imperium*, a diferencia de los tribunales jurisdiccionales. El *imperium* es la facultad legal con que cuenta un juzgador para hacer cumplir sus resoluciones o sentencias, inclusive haciendo uso de la fuerza pública.

DECIMA PRIMERA.- Debido a la falta de claridad respecto a la ubicación del Tribunal Fiscal de la Federación como institución gubernamental, creo firmemente en la conveniencia y la necesidad de que pase a formar parte del Poder Judicial de la Federación. Una vez ubicado en este Poder de la Unión, se deberá formular una legislación correcta y acorde a las nuevas circunstancias.

DECIMA SEGUNDA.- El recurso de revisión en materia fiscal tiene su origen en el ya desaparecido recurso de súplica, contenido entonces en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 101, fracción I. El recurso de súplica fue retirado de la Carta Magna el 18 de Enero de 1934. En el año de 1946 se reforma la Constitución General de la República en su artículo 104, fracción I, y se establece el recurso de revisión fiscal, cuya esencia era la misma que el recurso de súplica; la autoridad encargada de conocer y resolver este recurso era la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

DECIMA TERCERA.- El recurso de revisión en materia fiscal es un medio de impugnación previsto en ley en virtud del cual la autoridad tributaria podrá combatir el sentido de la resolución que ponga fin al procedimiento contencioso-administrativo, denominado también juicio de nulidad, llevado a cabo ante el Tribunal Fiscal de la Federación, cuando los magistrados que lo integran emiten una resolución a favor del contribuyente. La finalidad de interponer el recurso es que el Tribunal Colegiado de Circuito cambie el sentido de la resolución del Tribunal Fiscal de la Federación.

DECIMA CUARTA.- Muchos juristas dedicados a la rama fiscal del derecho, especialmente los que trabajan para el Ejecutivo Federal en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, justifican la existencia del recurso de revisión en materia fiscal porque, dicen, si no existiera, habría disparidad en la defensa de los intereses jurídicos del particular, por un lado, y del Estado, por el otro, cuando el Tribunal Fiscal de la Federación emite una resolución definitiva, ya que si gana la autoridad, el particular puede impugnar vía Juicio de Amparo, por lo tanto, debe existir el recurso para interponerlo, si procede, en caso de que gane el particular. En contraposición a lo expresado, eminentes juristas fiscales reconocidos tanto a nivel nacional como internacional, como la Licenciada Dolores Heduán Virués, sostiene que el recurso de revisión en materia fiscal no tiene razón de ser ya que, entre otras cosas, no debe resolverlo un Tribunal Colegiado de Circuito, debido a que un órgano jurisdiccional no debe funcionar como autoridad revisora de actos o resoluciones de un tribunal de lo contencioso-administrativo debido a que se violenta un principio general de derecho que se encuentra contenido en nuestra Carta Magna: el principio de separación de Poderes.

DECIMA QUINTA.- No existe interpretación de fondo del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación que se refiere al recurso de revisión en materia fiscal, toda vez que ni la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ni los Tribunales Colegiados de Circuito, han elaborado jurisprudencia al respecto, solamente la han hecho con respecto a la forma del mismo y no se han pronunciado en lo referente a su justificación, su naturaleza jurídica o, incluso, su regulación jurídico-procesal que, por cierto, creo que está fuera de todo contexto jurídico, por citar algunos ejemplos.

DECIMA SEXTA.- El recurso de revisión en materia fiscal es un medio de impugnación denominado precisamente *recurso*. Este recurso es *sui generis*, ya que existe en atención y protección, de las autoridades hacendarias exclusivamente. Pese a que la poca legislación y doctrina lo llaman *recurso*, carece de principios y elementos que deben de integrarlo, poseerlo y caracterizarlo. Este recurso carece de la igualdad procesal que deben de tener las partes en todo procedimiento jurídico- legal, toda vez que al particular contribuyente se le elimina *de facto* de que sean escuchados sus argumentos por el juzgador *ad quem*.

En síntesis, el recurso de revisión en materia fiscal es un medio de impugnación *sui generis*. No se trata de un juicio autónomo de impugnación, pero tampoco debe recibir el nombre de *recurso*, ya que no cumple con las características de este. He aquí su naturaleza jurídica.

Para finalizar las conclusiones de este trabajo de investigación, manifestaré lo siguiente:

Con base en toda la investigación que realicé para elaborar la presente tesis, considero que el recurso de revisión en materia fiscal debe de eliminarse de nuestro sistema jurídico, no tanto por la forma en que se tramita el procedimiento para resolverlo (que ya es antijurídica), sino fundamentalmente por las siguientes razones:

- 1.- Al resolver el recurso, hay una franca violación al principio jurídico de separación de Poderes, ya que existe la intromisión de un Tribunal Jurisdiccional al revisar las resoluciones de un Tribunal Administrativo.
- 2.- No es jurídicamente válido que exista un medio de impugnación exclusivo para las autoridades, con la finalidad de no quedarse en desigualdad procesal cuando el particular aún cuenta con la posibilidad legal de promover un Juicio de Garantías.
- 3.- Si las autoridades administrativas y los magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación realizan funciones delegadas del Presidente de la República, es un absurdo que él mismo impugne sus propios actos ante el Poder Judicial de la Federación.
- 4.- El recurso merma la importancia y resta la definitividad que deben tener las resoluciones del Tribunal Fiscal de la Federación.

Por lo anterior, considero que es sano y necesario eliminar el recurso de revisión en materia fiscal. Si las autoridades no quieren hacerlo de tajo, al menos deberán legislar correctamente al respecto, pero sobre todo, tener la firme convicción de hacer respetar la ley.

BIBLIOGRAFIA.

DOCTRINA.

- Acosta Romero Miguel. "Teoría general del derecho administrativo". Ed. Porrúa. 4ª ed. México, 1981.
- Arellano García Carlos. "Derecho procesal civil". Ed. Porrúa. 6ª ed. México, 1998.
- Bavaresco de Prieto Aura M. "Las técnicas de la investigación. Manual para la elaboración de tesis, monografías, informes". Grupo editorial Iberoamericano. 4ª ed. México, 1979.
- Briseño Sierra Humberto. "El juicio ordinario civil, doctrina, legislación y jurisprudencia mexicanas". Volumen II. Ed. Trillas. 1ª ed. México, 1977.
- Cortina Gutiérrez Alfonso. "Ciencia financiera y derecho tributario". Volumen I. Tribunal Fiscal de la Federación, colección de estudios jurídicos. Editado por el Tribunal Fiscal de la Federación. 1ª ed. México, 1981.
- De la Garza Francisco. "Derecho financiero mexicano". Ed. Porrúa. 18ª ed. 8ª reimpresión. México, 1999.
- Eyssautier de la Mora Maurice. "Metodología de la investigación. Desarrollo de la inteligencia". Ed. Ecafsa. 3ª ed. México, 1998.
- Fraga Gabino. "Derecho administrativo". Ed. Porrúa. 11ª ed. México, 1966.
- García Pelayo Ramón. "Larousse. Diccionario de la lengua española". Ed. Larousse. 1ª ed. 19ª reimpresión. México, D.F., 1983.
- Gómez Lara Cipriano. "Derecho procesal civil". Ed. Harla. Colección de textos Universitarios. 5ª ed. México, 1991.
- Gómez Sandoval Fernando. "Teoría del Estado". Ed. Diana. 1ª ed. México, 1992.
- Guiza Alday Francisco Javier. "Diccionario de legislación y jurisprudencia concordado". Ed. Orlando Cárdenas. Irapuato, Guanajuato. México, 1996.
- Hernández Sampieri Roberto y otros. "Metodología de la investigación". Ed. Mc. Graw Hill. México, 1996.
- Kaye J. Dionisio. "Derecho procesal fiscal". Ed. Themis. Colección textos universitarios. 6ª ed. México, 2000.
- Lomeli Cerezo Margarita. "Estudios fiscales". Volumen VI. Editado por el Tribunal Fiscal de la Federación. 1ª ed. México, 1984.
- López Portillo y Pacheco José. "Génesis y teoría general del estado moderno". Colección textos universitarios. 3ª ed. México, 1982.

Margadant S. Guillermo F. "Introducción a la historia del derecho mexicano". Ed. Esfinge. 11ª ed. México, 1994.

Margain Manautou Emilio. "Introducción al estudio del derecho tributario mexicano". 5ª. ed. Editado por la Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México, 1979.

Margain Manautou Emilio. "Introducción al estudio del derecho tributario mexicano". Ed. Porrúa. 13ª ed. México, 1997.

Martínez Morales Rafael I. "Derecho administrativo primer curso". Ed. Harla. Colección de textos Universitarios. 2ª. ed. México, 1995.

Martínez Morales Rafael I. "Derecho administrativo segundo curso". Ed. Harla. Colección de textos Universitarios. 1ª. ed. México, 1991.

Méndez Berman León. "El Tribunal Fiscal, principios básicos de su jurisprudencia". Volumen III. Editado por el Tribunal Fiscal de la Federación. 1ª ed. México, 1982.

Ortiz Ahlf Loretta. "Derecho internacional público". Ed. Harla. Colección de textos Universitarios. 2ª ed. México, 1993.

Pallares Eduardo. "Diccionario de derecho procesal civil". Ed. Porrúa. 22ª. ed. México, 1996.

Pérez Avila Noé. "Como hacer una investigación". Editado por talleres del centro cultural EDAMEX. 1ª ed. México, 1987.

Porrúa Pérez Francisco. "Teoría del Estado". Ed. Porrúa. 24ª ed. México, 1991.

Rendón Huerta Barrera Teresita. "Seis estudios especiales en torno a la jurisdicción contencioso administrativa". Ed. Orlando Cárdenas. Irapuato, Guanajuato. México, 1991.

Rodríguez Lobato Raúl. "Derecho fiscal". Ed. Harla. Colección de textos jurídicos universitarios. 2ª ed. México, 1986.

Sánchez León Gregorio. "Derecho fiscal mexicano". Cárdenas editor y distribuidor. 1ª. ed. México, D.F., 1980.

LEGISLACION.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2000.

Presupuesto de Egresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2000.

Ley de ingresos para el estado de Guanajuato para el ejercicio fiscal de 2000.

Ley de ingresos para los municipios del estado de Guanajuato para el ejercicio fiscal de 2000.

Ley de Amparo.

Ley Federal del Procedimiento Administrativo.

Ley de Coordinación Fiscal.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.

Código Fiscal de la Federación.

Reglamento de Peritos del Tribunal Fiscal de la Federación.

OTRAS FUENTES.

“Diccionario Enciclopédico Ilustrado”. Editores mexicanos unidos, S.A. 1ª ed. México, 1999.

“Diccionario jurídico mexicano”. Tomo VIII REP-Z. Instituto de investigaciones jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. México, 1984.

“Así fue la Revolución Mexicana”. Tomo V. México, D.F. 1985. Comisión Nacional para las Celebraciones del CLXXV Aniversario de la Independencia Nacional y LXXV Aniversario de la Revolución Mexicana. Senado de la república, Secretaría de Educación Pública con colaboración del Instituto Nacional de Antropología e Historia, Consejo Nacional de Fomento Educativo, Dirección General de Publicaciones y Medios.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. “Manual del juicio de amparo”. Ed. Themis. 2ª ed. 8ª reimpresión. México, 1997.

Historia de México. Tomo II. Salvat editores de México, S.A. Gráficas Estella, S.A. (Navarra), España, 1975.

Historia de México. Tomo VII. Salvat editores de México, S.A. Gráficas Estella, S.A. (Navarra), España, 1975.

Historia de México. Tomo VIII. Salvat editores de México, S.A. Gráficas Estella, S.A. (Navarra), España, 1975.

“Nuestra Constitución”. Tomo III. Historia de la Libertad y Soberanía del Pueblo Mexicano. Instituto Nacional de Estudios Históricos de la Revolución Mexicana. Secretaría de Gobernación. México, D.F., 1991.

“Nuestra Constitución”. Tomo V. Historia de la Libertad y Soberanía del Pueblo Mexicano. Instituto Nacional de Estudios Históricos de la Revolución Mexicana. Secretaría de Gobernación. México, D.F., 1991.

Rodríguez Frías Germán. “Algunos aspectos relevantes relacionados con la Contaduría Pública en la historia de México (Compendio).

Arellano Aguado Aída Liz, Cruz Guerrero Ma. Adriana, Moreno Rincón Luz Aline. “La iglesia católica como causa del subdesarrollo y su influencia a través de la historia de México”. Desarrollo de proyectos de investigación. ESCACE. Universidad de Guanajuato. 10 de Junio de 1999.

Hermilo Felipe Vázquez Rivas. "Análisis constitucional del recurso de revisión fiscal". Tesis. Universidad de Guanajuato. Facultad de Contabilidad y Administración. Diciembre de 1999.

Ignacio Burgoa Orihuela. "Marco constitucional de las contribuciones: límites de las contribuciones y garantías para los contribuyentes". Conferencia magistral presentada en el III Foro Nacional de Investigación en las disciplinas Financiero- Administrativas, llevado a cabo del 21 al 23 de Octubre de 1998 en la Facultad de Contabilidad y Administración de la UNAM.

García Domínguez Miguel Angel. "Naturaleza del Juicio contencioso-administrativo y su relación con la naturaleza, función y contenido de la demanda. Tribunal de lo Contencioso Administrativo del estado de Guanajuato. Boletín # 15. Enero- Junio de 1995.

Tribunal de lo Contencioso Administrativo del estado de Guanajuato. Boletín # 12. Julio-Diciembre de 1993.

Revista Nuevo Consultorio Fiscal # 77 del 01 de Enero de 1997. "La tributación en México-Tenochtitlan. L.A. Carmen Nolasco Gutiérrez.

Revista Defensa Fiscal, la revista mexicana de estudios fiscales. Año 3, Núm. 25. Noviembre de 2000. "Tribunal Fiscal de la Federación ¿Poder ejecutivo o judicial?". Leopoldo Rolando Arreola Ortiz.

Diario Oficial de la Federación de 28 de Noviembre de 1997.

Diario Oficial de la Federación de 03 de Diciembre de 1999.

Diario Oficial de la Federación de 23 de Octubre de 2000.

C.D. Ius 1999. Jurisprudencia y tesis aisladas 1917-2000. Poder Judicial de la Federación. Suprema Corte de Justicia de la Nación.

C.D. Ius 2000. Jurisprudencia y tesis aisladas 1917-2000. Poder Judicial de la Federación. Suprema Corte de Justicia de la Nación.