



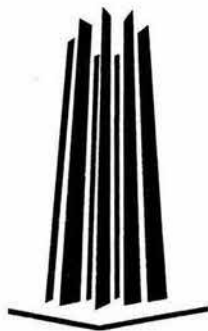
**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
ARAGÓN**

“ANÁLISIS JURÍDICO DEL JUICIO DE LESIVIDAD”

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A N:
ENRIQUE VÁZQUEZ ROLDÁN
ELÍZABETH ZEBADÚA ALCALÁ

ASESOR : LIC. FÉLIX EDMUNDO REYNOSO VÁZQUEZ



MÉXICO.

2004



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.

Dedicamos el presente trabajo a:

Mi Padre, in memoriam, por ser mi ejemplo a seguir.

Mi Madre por ser el mayor apoyo y ejemplo como mujer, como madre, por su ejemplo de fortaleza y lucha en la vida.

Ely

Mi Padre, por apoyarme siempre, por todas sus enseñanzas de vida, y por impulsarme a seguirme preparando.

Mi Madre por estar siempre pendiente de mí, por luchar para darme una vida mejor y por todo su amor y ejemplo.

Enrique.

Agradecimientos

A Dios:

Por ser mi sostén espiritual en momentos difíciles, por procurarme y por su amor.

A mi querida Universidad Nacional Autónoma de México:

Por brindarme la oportunidad de estudiar desde mi bachillerato, por abrirme un mundo de posibilidades.

A mis Maestros de la Escuela Nacional de Estudios Profesionales

Oragón:

Por sus conocimientos impartidos en aula, incluso de vida; por su empeño y dedicación, por su simpatía y agrado al impartir las clases, y porqué no, también por sus enojos y llamadas de atención que de alguna manera, me han ayudado a crecer y madurar.

A mi Familia:

Por ser mi principal fuente de amor, por ser mi equipo, mi apoyo y por ser lo mejor que un ser humano puede tener en su existencia "una familia", porque a través de todo, estamos juntas aún y por aceptarme como soy.

A ti **mamá** por darme todo lo que he necesitado, por tus desvelos y preocupaciones, pero en especial, por esos consejos que aunque en ocasiones me enojan, me han servido a lo largo de mi vida.

A ti **Yuli**, por estar, sólo por estar y por crecer junto a mí, por todos los buenos momentos que he pasado junto a ti.

A ti **Hugo**, porque siempre supe que contaba contigo, por tu cariño de hermano mayor y por tu apoyo cuando lo necesité, pero en especial por permitirme ser parte de tu vida.

A Enrique:

Por ser mi mejor compañía, incluso en el estudio, por el apoyo que me has brindado siempre, por todo lo que me has enseñado, por tu cariño incondicional, pero sobre todo por ser mi mejor amigo y por permitirme crecer junto contigo todo este tiempo.

A todos mis amigos:

Pero en especial a *Julieta, Norma, Mike, Ana, Mowa, Lucero, Rita y Eren*; por ser con los que más experiencias gratas he tenido, por ser esa parte inherente a mi vida, por ser compañeros de estudio, de diversión y de locura, por sus consejos, sus reclamos, por lo que he aprendido de ustedes, bueno y malo. A *todos mis amigos* por ser y compartir su vida conmigo, y simplemente, por ser mis amigos.

A mi asesor de Tesis:

Por sus conocimientos compartidos, por todo el apoyo que brindó para la realización del presente trabajo recepcional y por su gran paciencia.

Elizabeth Zebadúa Alcalá

Agradecimientos

Gracias a mi alma mater:

Por todas las enseñanzas recibidas, por ser mi formación, por dotarme de una verdadera conciencia social y darme las bases indispensables para servir a mi país. Gracias también a cada uno de los maestros de mi gloriosa Universidad que participaron en mi desarrollo profesional durante mi carrera, sin su ayuda y conocimientos no estaría en donde me encuentro ahora. Por no olvidar que ellos fueron estudiantes.

Gracias a mis padres:

Por su cariño, comprensión y apoyo sin condiciones ni medida. Gracias por guiarme sobre el camino de la educación. Creo ahora entender el porqué de la insistencia respecto a la responsabilidad que todo hombre debe tener, la honestidad y honradez con que cada acto de mi vida debe estar soportado, y muchas cosas más que no terminaría de mencionar.

Gracias a mis hermanas Leslie, Alejandra y Elizabeth:

Por sus comentarios, sugerencias y opiniones, por crecer conmigo. Además de ser buenas amigas, son la mejor compañía para compartir el mismo techo.

Gracias a mi abuelita Alicia:

Por encomendarme siempre con Dios para que saliera adelante. Hoy se que sus oraciones fueron escuchadas.

Gracias Ely:

Por tu apoyo, comprensión y cariño que me permite sentir poder lograr lo que me proponga. Gracias por escucharme y por tus consejos (eso es algo que haces muy bien). Gracias por ser parte de mi vida.

Gracias a mis amigos:

Que estuvieron conmigo y compartimos tantas aventuras, experiencias, triunfos y fracasos. Por hacer que cada pedazo de tiempo fuera ameno. No voy a olvidar sus consejos, enseñanzas y ayuda.

Gracias a mi asesor Félix:

Quien dedicó horas de su tiempo a resolver mis dudas sobre aspectos y problemas Jurídicos respecto a la Administración Pública. Por permitirme ser parte del grupo de trabajo. Tus consejos, paciencia y opiniones fueron fundamentales para que hoy me sienta satisfecho en mi participación dentro del proyecto de investigación.

Gracias al Lic. Héctor Vázquez:

Por el apoyo prestado para la elaboración de este trabajo, por el respaldo y la paciencia que me ha dedicado, por ser un ejemplo a seguir en mi vida profesional y por creer en mi.

Gracias Omar Vázquez:

Por estar pendiente de mi desde mi infancia, porque de ti aprendí mucho sobre la vida, pero sobre todo por ser mi amigo.

Enrique Vázquez Roldán

INTRODUCCIÓN

Durante los cinco años que cursamos la carrera de Licenciado en Derecho en la Escuela Nacional de Estudios Profesionales, Campus Aragón, y saber que con cada materia acreditada se iba colocando en su lugar una pieza más de aquel rompecabezas que debíamos completar, y llegada la fecha en que estas líneas son plasmadas, hacemos un recuento de todo lo aprendido, así, después de realizar un análisis comparativo de cada una de las materias que conforman nuestro Derecho Mexicano, y teniendo en cuenta que todas y cada una de ellas son importantes, nos dimos a la tarea de escoger una de ellas, para realizar nuestro trabajo de investigación recepcional, eligiendo la materia fiscal por la mayúscula importancia que consideramos, tiene para el correcto funcionamiento y progreso de un Estado.

A lo largo de la historia del Derecho, hemos observado la necesidad, que tiene la sociedad, de que existan instituciones jurídicas, encargadas de salvaguardar el interés del gobernado, cuando este se vea afectado por un acto de autoridad, que al nacer a la vida jurídica, lo ha hecho en forma irregular o ilegal. En este sentido, han sido adoptados diversos medios de impugnación, a efecto de garantizar la exacta aplicación de las normas de derecho.

Por lo que la materia fiscal se refiere, nos encontramos con una de las ramas del Derecho más técnicas, razón por la cuál nos parece necesario abundar en la materia tributaria desde sus orígenes y, principalmente su desarrollo en México. Es por ello que el presente trabajo recepcional, pretende aportar a las nuevas generaciones de abogados, a nuestros compañeros contadores, administradores de empresas y público en general una visión panorámica de la forma en que la Administración Pública actúa en relación al gobernado, por medio del acto administrativo.

Asimismo, se abordarán desde la cúspide normativa la forma en que en el Estado Mexicano se dictan las leyes que finalmente van a establecer los lineamientos bajo los cuales actuará la autoridad administrativa para sus actos puedan ser considerados apegados a Derecho.

Ahora bien, resulta indispensable precisar el hecho de que la actuación de la autoridad se ejerce y se agota a través de personas físicas que en ejercicio de las facultades que la propia ley les otorga dictan actos de autoridad con el fin de crear, modificar, transmitir, extinguir o reconocer derechos y obligaciones a cargo o a favor de sus administrados, y por tratarse de seres humanos, implica que ellos pueden equivocarse al momento de dictar dichos actos. En este sentido, constitucionalmente existe el derecho del gobernado de acudir ante las autoridades competentes a deducir un derecho que les ha sido violado.

Por ello, abordaremos los medios de defensa con que cuenta el particular para obligar a la autoridad a que corrija su negligente o ilegal actuación, cuando ésta se presenta. Entre ellos el Recurso de Revocación, para aquellos casos en que se emitan determinaciones de carácter individual, no favorables a un particular, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención de las disposiciones fiscales aplicables, en éstos casos, el órgano encargado de resolver dicha impugnación, será al superior jerárquico de la autoridad que emitió dicho acto.

Por otra parte, encontramos el procedimiento contencioso administrativo, que se sigue ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, con el objeto de resolver de manera imparcial las controversias entre particulares y la administración pública, que sean materia de la competencia de dicho Tribunal, cuando el particular se vea afectado por la inadecuada aplicación de la ley, por parte de la administración pública.

Todo parece indicar, que la relación jurídica de supra a subordinación, en que se encuentra la autoridad fiscal, en relación con los gobernados, en cualquier controversia surgida por la aplicación de un acto administrativo, podría provocar perjuicio sólo a los particulares, ya que regularmente es un gobernado el que solicita la anulación de una resolución que afecta sus intereses.

Sin embargo, existe la posibilidad de que la autoridad sea también parte actora en este juicio, lo que sucede en el juicio denominado de Lesividad, en donde se solicita la anulación de una resolución favorable al particular y, por ende que perjudica a la hacienda pública, entendiéndose a la regla de que ésta no puede modificarse por iniciativa de la autoridad que la expidió.

Así, los cotidianos papeles se invierten, y el demandado será el particular, a quien favorezca la resolución cuya modificación o nulidad hubiese sido solicitada por la autoridad. El tercero será un interesado que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante.

En este sentido, entendemos que el Juicio de Lesividad es un medio de impugnación al que tienen acceso los servidores públicos en materia fiscal, cuando han fallado a favor del particular, beneficiándolo de más y perjudicando, a su vez, a la hacienda pública, quienes al no poder revocar su propia determinación, acuden en juicio ante el Tribunal a fin de que éste resuelva.

Al respecto el artículo 27 de la Ley del Procedimiento Administrativo del Distrito Federal, expresa que, cuando se haya generado algún derecho o beneficio al particular, no se podrá anular de oficio el acto administrativo; y la autoridad competente tendrá que iniciar el procedimiento de Lesividad ante el Tribunal. Así las cosas, el Juicio de Lesividad es el mismo procedimiento que el Juicio de Nulidad pero a contrario sensu, sin embargo, existe diferencia en los términos, ya que en el artículo 28 del mismo ordenamiento, estipula que cuando se trate de actos favorables al interesado, la autoridad podrá ejercitar su acción ante el Tribunal, dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que haya sido notificada la resolución, cuando sabemos que el particular tiene sólo 45 días, cuestión que nos ha parecido desigual y acerca de la cual haremos una propuesta en el presente trabajo.

En relación a este tipo de resoluciones, tenemos que dicha negligencia e ilegalidad, lleva a la Autoridad Administrativa a dictar actos que lesionan el interés público, de lo cuál surge las siguientes interrogantes: ¿La Autoridad Pública cuenta con medios de defensa para controvertir su propia determinación o resolución? Y de no ser así ¿Puede la propia Autoridad Pública podrá revocar un acto administrativos?.

Así, llegamos a la parte medular de éste trabajo de investigación, y después de acudir ante diversas autoridades como la Administración Local de Recaudación de Naucalpan, dependiente de Administración General de Recaudación y en la Administración Central de Cobranza, como unidades administrativas de el Servicio de Administración Tributaria, así como al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, nos encontramos que existen casos concretos en los que la autoridad podrá recurrir sus propias determinaciones, sin embargo en la práctica no tienen conocimiento reciente de la existencia de algún juicio encaminado a tal fin que en la actualidad se esté llevando.

Hemos visto que, pese a la importancia que el Juicio de Lesividad tiene para la Administración Pública, en la práctica, se ha explotado poco esta figura jurídica, y poco se conoce al respecto, de ahí, el hecho de que en el presente trabajo pretendemos resaltar el significado material que representa.

Es tal el motivo del presente trabajo, ahondar en la escasa información que existe sobre el tema, brindando un mejor y más amplio panorama para los estudiantes de Derecho, así como aportar con el mismo un poco, de lo mucho, que nuestra querida Universidad nos ha brindado durante nuestra formación profesional.

"ANÁLISIS JURÍDICO DEL JUICIO DE LESIVIDAD"

ÍNDICE

I. LOS TRIBUTOS	1 - 32
1.1 CONCEPTO DE TRIBUTO	1
1.2 MARCO HISTÓRICO DE LOS TRIBUTOS	2
1.2.1 EN MÉXICO	4
1.2.1.1 LOS AZTECAS	4
1.2.1.2 LA COLONIA	10
1.2.1.3 INDEPENDENCIA	14
1.2.1.4 MÉXICO ACTUAL	16
1.3 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES	17
1.3.1 PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD	18
1.3.2 PRINCIPIO DE VINCULACIÓN AL GASTO PÚBLICO	19
1.3.3 PRINCIPIO DE LEGALIDAD	20
1.3.4 PRINCIPIO DE EQUIDAD	22
1.3.5 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD	23
1.4 CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES	24
1.5 ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES	24
1.5.1 SUJETO	25
1.5.2 OBJETO	26
1.5.3 BASE	27
1.5.4 TASA O TARIFA	27
1.6 TERRITORIO	28
1.7 RESIDENCIA	29
1.8 DOMICILIO	31
II. PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO	33 - 62
2.1 CONCEPTO DE DERECHO TRIBUTARIO	33
2.1.1 DISTINCIÓN ENTRE DERECHO FINANCIERO, DERECHO FISCAL Y DERECHO TRIBUTARIO	34
2.2 FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO	39
2.2.1 LA CONSTITUCIÓN	39
2.2.2 LEY	40
2.2.2.1 PROCESO LEGISLATIVO DE LA LEY FISCAL	41
2.2.2.2 JERARQUÍA DE LEYES	43
2.2.2.3 SUPLETORIEDAD DEL CÓDIGO FISCAL	44
2.2.3 REGLAMENTO	45
2.2.4 DECRETO	47
2.2.5 JURISPRUDENCIA	48
2.2.6 TRATADOS INTERNACIONALES	50
2.3 LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA	50
2.3.1 LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	52
2.3.2 EL HECHO GENERADOR	54

2.4	LOS SUJETOS	55
2.5	LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO	59
2.5.1	DETERMINACIÓN	61
2.5.2	OBTENCIÓN	62
2.5.3	ADMINISTRACIÓN	62
2.5.4	EROGACIÓN	62
III. EL ACTO ADMINISTRATIVO		63 - 109
3.1	EL ACTO JURÍDICO Y HECHO JURÍDICO	63
3.2	EL ACTO ADMINISTRATIVO	72
3.2.1	DEFINICIÓN DE ACTO ADMINISTRATIVO	74
3.2.2	ELEMENTOS ESENCIALES O DE EXISTENCIA DEL ACTO ADMINISTRATIVO	77
3.2.3	REQUISITOS DE VALIDEZ DEL ACTO ADMINISTRATIVO	79
3.2.4	CLASIFICACIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO	80
3.2.5	CASOS DE SUSPENSIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO	82
3.2.6	CASOS DE EXTINCIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO	83
3.2.7	SANEAMIENTO DEL ACTO ADMINISTRATIVO	90
3.3	TIPOS DE AUTORIDADES	92
3.3.1	ADMINISTRATIVA	95
3.3.1.1	FISCAL	96
3.3.1.1.1	ACTOS DE AUTORIDAD DE CARÁCTER GENERAL	104
3.3.1.1.2	ACTOS DE AUTORIDAD DE CARÁCTER INDIVIDUAL	105
IV. MEDIOS DE IMPUGNACIÓN EN MATERIA FISCAL		110 - 131
4.1	GENERALIDADES DE LOS MEDIOS DE IMPUGNACIÓN	110
4.2	RECURSO DE REVOCACIÓN	115
4.3	JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO	119
4.4	JUICIO DE LESIVIDAD	129
V. EL JUICIO DE LESIVIDAD		132 - 177
5.1	ANTECEDENTES DEL JUICIO DE LESIVIDAD EN MÉXICO	132
5.2	QUÉ ES EL JUICIO DE LESIVIDAD	134
5.3	PROCEDIMIENTO	144
5.3.1	LAS PARTES	144
5.3.2	ETAPAS DEL JUICIO DE LESIVIDAD	146
5.3.3	FASE POSTULATORIA	147
5.3.4	FASE PROBATORIA	155
5.3.5	FASE PRECONCLUSIVA	161
5.3.6	FASE CONCLUSIVA O SENTENCIA	161
5.4	PROPUESTA	173
CONCLUSIONES		178 - 181
BIBLIOGRAFÍA		182 - 186

CAPÍTULO I

LOS TRIBUTOS

1.1 CONCEPTO DE TRIBUTO.

Los tributos, que constituyen la fuente más importante de recursos del sector público, difieren de los restantes ingresos de la hacienda pública (empresas públicas, transferencias, etc.), por ser prestaciones pecuniarias, exigidas coactivamente, sin contraprestación efectiva ni presunta. En lo que se refiere a su naturaleza, se trata de una transmisión de valores económicos, en la que existe un sujeto activo, receptor del valor económico, el Estado, y un sujeto pasivo, el contribuyente que entrega el valor económico.

El Tributo, suele recogerse de la teoría de los ingresos públicos del Estado, no siendo esta la faceta más caracterizada, ya que el tributo representa una auténtica Institución, es decir, un conjunto de normas que regulan una pluralidad de relaciones jurídicas, derechos, obligaciones, potestades, deberes y sujeciones, en torno a lo que se ha llamado relación jurídica tributaria, misma que trataremos más adelante, misma que existe entre los ciudadanos y la Hacienda Pública, en virtud de la cual, ésta hace efectivo su derecho al cobro de las cargas y obligaciones.

El objeto del tributo es una prestación en términos de dinero en efectivo (periódica o no, dependiendo del hecho que la motive) a que está obligado el contribuyente o ciudadano sujeto a su pago, pero con carácter excepcional en algunas normas se encuentra reconocida la prestación en especie, por ejemplo en materia de hidrocarburos en que debe entregarse un porcentaje, o de patrimonio artístico donde se admiten obras de arte en pago del impuesto sucesorio o hereditario.

Dicha obligación tributaria nace de la ley, de modo que es un principio de rango universal y reconocido en todas las constituciones, como principio de reserva de ley para la imposición de los tributos, y garantizar así las notas de obligatoriedad y exigibilidad, pero protegiendo el principio de igualdad que aplicado a esta materia se traduce en el pago proporcional con arreglo a la capacidad económica del sujeto pasivo o contribuyente.

En la doctrina, se reconocen tres tipos de tributos: los impuestos, las tasas y la contribución especial. Cuando el Estado actúa como ente público y satisface una necesidad colectiva que se concreta en prestaciones individualizadas que se otorgan a sujetos determinados, se les impone un tributo llamado tasa.

La voluntad del usuario es determinante para producir o no el hecho sometido a gravamen, pero no para determinar el nacimiento, validez y contenido de la obligación, que derivan de la ley, única que puede regular esta obligación de Derecho público. Si el pago en cambio se determinara por contrato y no por la ley, habría que hablar de precio, de donde se deduce que la tasa no es un precio por la prestación del servicio. *Giorgio Tesoro* citado por *Carrera Ralla Francisco* señala que, "el tributo se considera como una prestación coactiva pecuniaria, impuesta por el Estado como consecuencia de una relación obligatoria de derecho público"¹, por otra parte *Pérez Rollo* citado por el mismo autor, menciona que tributo es "una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesto por el Estado u otro ente público con el objeto de financiar gastos públicos."²

De las definiciones anteriores deducimos que las principales características del tributo son:

- Es una prestación coactiva.
- Es una prestación pecuniaria.
- Tiene la función de asegurar al ente público los medios necesarios para la financiación de los servicios públicos.

1.2 MARCO HISTÓRICO DE LOS TRIBUTOS.

Los tributos desempeñaron un papel relativamente irrelevante en la antigüedad. En Grecia y Roma, los primeros tributos exigidos giraron sobre el consumo. Los aranceles (impuestos sobre las mercancías importadas) fueron mucho más importantes que las alcabalas (impuestos sobre el comercio interno). A veces, como medio de obtener fondos adicionales en tiempo de guerra, se impusieron temporalmente exacciones sobre el patrimonio neto. Durante bastante tiempo, estos impuestos giraron exclusivamente sobre el patrimonio inmobiliario y las explotaciones agrícolas, si bien posteriormente se extendieron a los demás componentes del patrimonio.

En Roma, donde se distinguía entre nativos y residentes en los territorios conquistados, existieron también, junto con los impuestos sobre el consumo y los derechos aduaneros o aranceles, determinados impuestos directos. El más importante fue el *tributum*, pagado por los ciudadanos y exigido como impuesto personal.

¹ CARRERA RALLA, Francisco José. *Manual de Derecho Financiero*. Vol. 1. Editorial Tecnos, S.A., España, 1994, p. 195

² Idem.

Posteriormente, cuando el Estado necesitó más dinero, la base del impuesto se amplió a la posesión de bienes inmuebles y rústicos. En la época de Julio César se introdujo el impuesto de la centésima parte de todas las ventas (*centésima rerum venalium*). Como ejemplo de la relativa modernidad del sistema impositivo romano, debe mencionarse el impuesto que se estableció sobre la herencia, primero de una vigésima y después de una décima parte del valor de la misma.

En la edad media, la mayoría de los tributos desaparecieron y fueron sustituidos por servicios obligatorios en trabajo y en especie. Los principales impuestos indirectos que se establecieron fueron sobre el tránsito de pasajeros y mercancías y sobre ferias y mercados.

En las ciudades, la carga fiscal sobre ciertos alimentos y bebidas fue soportada en parte por los consumidores y en parte por los productores y distribuidores. Al final del medievo, algunas ciudades alemanas e italianas reintrodujeron varios impuestos directos: personal o de "capitación" para los pobres, y sobre el patrimonio neto para los ricos.

La formación de las Naciones-Estado europeas (España, Francia, Inglaterra) en los siglos XV y XVI, la expansión ultramarina iniciada por España y Portugal y las frecuentes guerras por el dominio de Europa, acrecentaron las necesidades de financiación de los Estados, que, como consecuencia aumentaron la carga fiscal de sus súbditos. Imperante en esta época el mercantilismo, caracterizado por la apetencia de oro y la protección de la industria nacional, el sistema impositivo se amplió y se hizo más complejo, gravando las utilidades o rendimientos de las tierras agrícolas, las derivadas de la propiedad urbana, las de la industria, las obtenidas del capital y del trabajo, así como el tráfico sobre el movimiento de bienes -con una función más económica que recaudatoria- y el consumo, en el que los hacendistas del mercantilismo, los llamados cameralistas, distinguían un impuesto general sobre todos los gastos y un impuesto particular sobre consumos específicos.

En el siglo XVIII, los fisiócratas propusieron en Francia la sustitución de aquella compleja red de impuestos por uno solo que gravara los excedentes percibidos por los propietarios, sistema que no llegó a prosperar.

1.2.1 EN MÉXICO.

Bien se ha dicho, que para poder entender nuestro presente, es necesario conocer nuestro pasado, y con el objeto de ubicar el fenómeno tributario y delimitar la forma o formas adoptadas para solucionar los conflictos surgidos como consecuencia de la resistencia opuesta al pago del tributo, forzosamente tenemos que volver la cara a nuestro México prehispánico, así como la colonia, independencia, para finalmente comprender nuestro México actual.

1.2.1.1 LOS AZTECAS.

Hablar del pueblo Azteca, es internarnos en nuestras raíces culturales más profundas y honrosas, y excavar en un pueblo que dominó el centro y sur de lo que hoy es el territorio de la República Mexicana, en Mesoamérica, desde el siglo XIV hasta el siglo XVI, y que es famoso por haber establecido un vasto imperio altamente organizado, destruido por los conquistadores españoles y sus aliados tlaxcaltecas.



En su época de máximo esplendor, a finales del siglo XV y comienzos del XVI, el imperio azteca se extendía por una amplia región de Mesoamérica (zona cultural que comprendía parte de México y de Centroamérica), incluyendo, además del valle de México, las costas del golfo de México y las del Pacífico, el istmo de Tehuantepec y parte de la actual Guatemala.

El nombre de 'azteca' proviene de un lugar mítico, situado posiblemente al norte de lo que hoy en día es México, llamado Aztlán; más tarde se autodenominaron "mexicas".

Al respecto, *Leon Portilla*, relata que: "El pueblo mexica o azteca es de origen nahoa y de acuerdo con algunas fuentes históricas salieron de su lugar original (Aztlán) en el año 1111, sin embargo, no fue hasta 1325 – 1345 de nuestra era cuando los sacerdotes mexicas reconocieron en el Valle de México, el lugar que Huitzilopchtli les augurara: un águila sobre una nopalera llevando en su pico a una serpiente. Un siglo después Tenochtitlán, Texcoco y Tlacopan constituyen la llamada 'Triple Alianza', que conforma la base del Imperio Azteca. Cuando los españoles llegan en 1519, el Imperio Azteca estaba formado por 38 provincias sujetas a tributo."³

Tras la caída de la civilización tolteca que había florecido principalmente en Tula entre los siglos X y XI, oleadas de inmigraciones inundaron la meseta central de México, alrededor del lago de Texcoco.

Debido a su tardía aparición en el lugar, los aztecas-mexicas se vieron obligados a ocupar la zona pantanosa situada al oeste del lago. Estaban rodeados por enemigos poderosos que **les exigían tributos**, a cambio de permitirles que siguieran establecidos en esta región, y la única tierra seca que ocupaban eran los islotes del lago de Texcoco, rodeados de ciénagas.

Es el hecho que, desde una base tan poco esperanzadora, los aztecas fueran capaces de consolidar un imperio poderoso en sólo dos siglos. Así, al aumentar en número, los aztecas establecieron organizaciones civiles y militares superiores. En 1325 fundaron la ciudad de Tenochtitlán (ubicada donde se encuentra la actual ciudad de México, capital del país). La ciudad floreció como resultado de su ubicación y del alto grado de organización.

En la época en la que los españoles, capitaneados por Hernán Cortés, comenzaron la conquista en 1519, el gran mercado de Tlatelolco atraía a unas 60.000 personas diarias.

Las mercancías llegaban a manos aztecas gracias a los acuerdos sobre tributos establecidos con los territorios conquistados. Muchas de esas mercancías se exportaban a otras zonas del Imperio azteca y a América Central.

³ LEON PORTILLA, Miguel, *México-Tenochtitlan: su espacio y tiempos sagrados*, México, UNAM, 1983, p., 63.

Por lo que concierne a la forma de gobierno, coincidimos con el autor Gonzalo Armienta, quien citando a Alfredo Chavero, y a Manuel Moreno, reconoce "que el pueblo mexicano constituía un *Estado teocrático militar*, cuyo gobierno tenía ya en el tiempo de la conquista española, los claros perfiles de una monarquía."⁴, en razón de la gran influencia que tenían las ideas religiosas en todos los actos de la vida del hombre en esta época de nuestra evolución histórica. Y por lo que a estructura política azteca, Gonzalo Armienta, apunta que "correspondía a una federación constitucional sobre la cual privaba la confederación tripartita de los reinos de México, Texcoco y Tlacopan."⁵

Esta organización constitucional debió ser consuetudinaria, manteniendo a una federación de regiones y señoríos, supeditada a esta confederación de Estados independientes entre si, pero unidos en el ejercicio del gobierno.

Al respecto, *Zorita* citado por *Armienta* relata que "En México y en su provincia había tres señores principales, que era el señor de México, el de Texcoco y el de Tlacopan, que ahora llaman Tacuba, todos los demás señores inferiores servían y obedecían a estos tres señores; y porque estaban confederados, toda la tierra que sujetaban la partían entre si. Al señor de México habían dado la obediencia los señores de Texcoco y Tacuba en cuestiones de la guerra, y en todo lo demás eran iguales por que no tenía el uno que hacer en el señorío del otro, aunque algunos pueblos los tenían comunes y repartían entre si los tributos, los de unos igualmente y los otros se hacían cinco partes: dos llevaba el señor de México y dos el de Texcoco y una el de Tacuba."⁶

Los aztecas-mexicas con base en estas alianzas militares, lograron un imperio que se extendía desde México central hasta la actual frontera con Guatemala. A principios del siglo XV Tenochtitlán gobernaba conjuntamente con las Ciudades-Estado de Texcoco y Tlacopan, bajo la denominación de la Triple Alianza. En un periodo de unos 100 años los aztecas lograron el poder total y, aunque las demás Ciudades-Estado continuaron llamándose reinos, se convirtieron en meros títulos honoríficos.

⁴ ARMIENTA, Gonzalo. *El proceso tributario en el derecho mexicano*, Editorial Porrúa, S.A., p. 13.

⁵ Ídem.

⁶ ARMIENTA, *Ob. Cit.*, p. 19.

Existían pues, personas que ostentaban el carácter de autoridades hacendarias federales (calpixques) encargadas de cobrar los tributos hasta las más apartadas regiones.

El Estado Mexica, desde el punto de vista territorial, se dividía en tres grandes sectores:

- a) La Ciudad de Tenochtitlán, fraccionada en veinte *calpullis* o barrios, desempeñó con relación al pueblo mexicano, el mismo papel que Atenas para el pueblo ateniense, o que Roma en relación al pueblo Romano.
- b) Los señoríos cercanos a Tenochtitlán, sobre los que la dominación azteca se ejercía con la severidad, se caracterizaban por que al ser conquistados no conservaron a su propio *tecutli*, pues se les asignaba para gobernarlos a algún miembro de la nobleza *colhua*. Estos señoríos fueron Atzacapotzalco, Coyoacan y Xochimilco. Tributaban como esclavos (*tequitin tlácotl*).
- c) Todas las provincias que para evitar los horrores de la guerra con un enemigo tan feroz y sanguinario habían aceptado convertirse en aliados y tributarios de los tenochcas, así como aquellos otros que vencidos en la guerra soportaban el pesado yugo de la triple tributación impuesta por los vencedores (servicios personales, frutos naturales e industriales y aportación de guerreros y armas).

La grandeza del Estado Azteca, tenía su apoyo en el sistema tributario que adoptó en conjunto con sus aliados; a través de las cargas tributarias, lograban obtener el esfuerzo, la capacidad y el talento artístico de los pobladores de sus diversos señoríos, así como la rica variedad de productos que estos les ministraban.

“El tributo, tenía su fundamento jurídico en los tratados internacionales celebrados con todos los pueblos sobre los que extendía su imperio la triple alianza de Anáhuac.”⁷ Sin embargo, se aplicaban las normas de derecho consuetudinario, solo sobre una parte de la población, al existir ciertos grupos sociales exentos de su pago.

⁷ ARMIENTA, *Ob. Cit.*, p. 28.

Tal es el caso de los nobles, sacerdotes, guerreros, ancianos, viudas, huérfanos, menores, escritores, músicos, entre otros, y, para garantizar el pago de los tributos, ya se contaba en la ciudad de Tenochtitlán, con una bien organizada administración, encargada de cuidar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Los antiguos mexicanos, hicieron de la guerra su principal actividad y, aunado a la buena administración que ejercían sobre los pueblos tributarios, tenían asegurada la ministración de todo tipo de productos que les fueren necesarios.

Sin embargo, no se debe perder de vista el terrorismo fiscal empleado, ya que su organización tributaria, establecía severas sanciones en el caso de evasión o resistencia al pago de gravámenes tributarios. Así, contaban ya con un sistema preciso y efectivo para fijar y establecer los tributos, que se organizaba de la siguiente manera:

"Al frente de la hacienda pública se encontraba el *cihuacoatl* como Ministro Universal. Le seguía el *hueycalpique* o *supremo recaudador*, bajo cuyas órdenes estaban todos los *calpixques* (recaudadores), diseminados en los calpullis de Tenochtitlán y en todos los señoríos que formaban la confederación nahuatlaca. El *petlacoatl*, señor de la casa de los tercios, era el encargado de almacenar los objetos y los frutos naturales e industriales, recolectados por los calpixques. El mismo *petlacoatl* anotaba los tributos almacenados, en libros de papel denominados *amatl*."⁸

La organización financiera y la estructura económica de la triple alianza, tiene en el calpixque al funcionario de más destacada importancia. Eran ellos quienes tenían a su cargo la función de ministrar, mediante el cobro del tributo, los medios necesarios para cubrir los elevados gastos públicos de la confederación.

Creemos que debido a la gran responsabilidad que recaía en las personas encargadas de la recaudación, fue que se aplicaban penas tan severas a aquella persona que tomaran para sí estos tributos.

⁸ ARMIENTA, *Ob. Cit.*, p.30.

Tal es el caso que nos describe *Armenta*, cuando cita a *Fray Bernardino*, diciendo:

“... y si el señor sabía y tenía averiguado de alguno de los mayordomos, que tenía tomado y aplicado para sí alguna parte del tributo que era a su cargo, luego mandaba el señor prenderle y echarle a una jaula hecha de viguetas gruesas; y también mandaba y proveía que todas las mujeres amancebadas con tal mayordomo, e hijos o hijas o deudos, les echasen fuera de su casa, y les desposeyesen de la casa con toda la hacienda que antes tenía el mayordomo delincuente; y así la casa con toda la hacienda se aplicaba al señor, y luego mandaban cerrarla y condenábale a muerte.”⁹

Ahora bien, por cuanto a los sujetos de la relación jurídico-tributaria, tenemos que se encontraban predeterminados invariablemente. La Confederación (el Estado), *sujeto activo*, en ejercicio del poder impositivo, establecía y recaudaba todos los bienes mediante cuya entrega se cumplía la *obligación tributaria*, por parte del *sujeto pasivo*, constituido, generalmente, por los *macehuales* (campesinos y artesanos), los *pochtecas* (mercaderes), los señores sojuzgados y los pueblos que habían aceptado, sin oponer resistencia, la tributación impuesta por los Estados miembros de la confederación.

Al final del reinado de Moctezuma II, en 1520, **se habían establecido 38 provincias tributarias**; sin embargo, algunos pueblos de la periferia del Imperio azteca luchaban encarnizadamente por mantener su independencia.

Estas divisiones y conflictos internos en el seno del Imperio azteca facilitaron su derrota frente a Cortés en 1521, ya que muchos pueblos se aliaron con los españoles. Además de los problemas internos que contribuyeron a su caída, el emperador Moctezuma había dado una bienvenida pacífica a Cortés y lo instaló junto a sus capitanes en los mejores palacios, desde donde se hicieron con la ciudad. Es posible que la interpretación de antiguos presagios sobre el regreso del dios Quetzalcóatl indujera a Moctezuma a confundirlo con Cortés, si bien lo que más interesaba al emperador era colmar de regalos a los españoles para que se retiraran.

⁹ ARMIENTA, *Ob. Cit.*, p. 31.

1.2.1.2 LA COLONIA.

Hacia el año de 1517, en Santiago de Cuba, el gobernador Diego Velásquez de Cuellar, organizaba una empresa, que tenía como misión ir a saltar indios en las islas aledañas. Así fue realizada, y logrando reunir dos navíos, se nombró como capitán y responsable de la expedición a Francisco Hernández de Córdoba, teniendo como piloto mayor de la armada, a Antón de Alaminos. Este piloto era el más experimentado en la navegación por el mar, que ahora conocemos con el nombre de Mar de las Antillas o del Caribe. Alaminos había estado con Cristóbal Colón en su último viaje y, debió recordar aquella canoa indígena que se acercó a la nao de Cristóbal Colón, cuando se encontraban frente a las guanajuas. Este hecho hizo que dirigiera su armada hacia el occidente. La repetida información de los mayas de la canoa y su experiencia y conocimientos náuticos, fueron los responsables de esta hazaña. Gracias a lo anterior, Hernández de Córdoba y sus naves descubrieron las primeras tierras mexicanas, la que hoy conocemos con el nombre de Isla Mujeres.

Al continuar la navegación, descubrieron el puerto maya Akimpech -lugar de garrapatas-, que fue llamado Lázaro por haber llegado el día de este santo. Como siguieron por la costa, tropezaron con la desembocadura del río Champotón, donde bajaron para llenar sus ánforas de agua dulce, y cuando los indígenas se dieron cuenta de la llegada de los españoles, les exigieron se retiraran; más como estos no se alejaron, por la necesidad que tenían de agua, los mayas los atacaron así, "de los cien hombres que componían la expedición, la mitad fueron muertos, la otra parte heridos y el capitán gravemente lesionado."¹⁰

En consecuencia de tan notable descubrimiento, se enviaron otras expediciones, como la de Juan de Grijalva, quién quedó maravillado con las riquezas naturales y económicas que sus ojos habían vislumbrado. Por ello las expediciones siguieron, tal es el caso de la mayor de ellas, que fue la de Hernán Cortés, quien basado en un avanzado ejército, en comparación a los naturales, comenzó por derrotar al pueblo de Tabasco.

¹⁰ GURRÍA LACROIX, Jorge. *La caída de Tenochtitlán*. Departamento del Distrito Federal 1974, p.6.

En este sentido, rápidamente se corrió la voz entre los pueblos del imperio azteca, en relación a la llegada de hombres blancos y barbados y, se preparaban para recibirlos.

"Hay que recordar que las tradiciones indígenas consignaban lo relativo a Quetzalcoatl, dios o supremo sacerdote que había abandonado el país, pero que había ofrecido regresar. Quetzalcoatl, era según esas tradiciones, blanco y barbado."¹¹ La confusión que esto trajo consigo, no se hizo esperar: El mundo indígena se conmovió, Quetzalcoatl estaba de regreso. Por tanto, no debe extrañarnos que los enviados de Moctezuma, se postraran cual súbditos ante los españoles.

Así, como ya se mencionaba en el punto anterior, para el final del reinado de Moctezuma II, en 1520, algunos pueblos de la periferia del Imperio azteca luchaban arduamente por mantener su independencia. Estas divisiones y conflictos internos en el seno del Imperio azteca facilitaron su derrota frente a Cortés en 1521, ya que muchos pueblos se aliaron con los españoles.

La **voracidad tributaria** era cotidiana en Mesoamérica y proverbial en la colonia, de no haber exigido tantos tributos los señores de Anáhuac a sus vecinos, la invasión europea hubiera resultado más complicada.

Basta recordar, que "la primera base de auxilio y de operaciones útil para los castellanos lo constituyó Cempoala, cuyo cacique solicitó a Cortés que lo librara de los recaudadores de Moctezuma; creyendo ilusamente los tributarios de los tenochcas que se habían librado de las excesivas cargas que les habían impuesto, pero una vez consumada la destrucción del imperio mexica y de sus aliados, muy pronto se percataron las demás naciones indígenas de que sólo habían cambiado de yugo."¹²

La vida institucional de la Colonia se inicia, en el aspecto formal, con la erección del Ayuntamiento de la Villa Rica de la Veracruz, y es bajo los auspicios del mismo Cortés, que nace el primer Ayuntamiento de América. De él emanan cargos otorgados a Cortés como Capitán General, Alcalde y Justicia Mayor de la Nueva España.

¹¹ GURRÍA LACRIX, *Ob. Cit.*, p. 9.

¹² ESQUIVEL VÁZQUEZ, Gustavo. *El Juicio de Lesividad y otros estudios*. Editorial Porrúa, S.A., 2002, p.4.

Al consumarse la Conquista, Cortés, promulgó la primera cédula que contenía normas jurídicas tendientes a la estructuración política y administrativa de la nueva España.

Asimismo, "con la conquista de México, se trasplanta a nuestro país la organización político-administrativa española, y el gobierno se ejerce por ayuntamientos, corregidores, alcaldes y alguaciles. Son los alcaldes, primitivos jueces del solar español, quienes administraban justicia en primera instancia, tanto en el orden civil, como en el orden penal, y es Cortés, en los primeros tiempos, en su carácter de alcalde y justicia mayor, el supremo tribunal de apelación."¹³

De este modo, la justicia se impartía en nombre del rey, pretendiéndose, establecer concierto en sus nuevos dominios, de implantar la religión católica y obtener fondos para las arcas de la real hacienda y, en este sentido, los nuevos dominios producían ingresos para la Corona Española, así como para los conquistadores. Por su parte, Cortés, reunía a los caciques y señores de Coyoacán con el objeto de establecer a favor del rey de España la obligación de pagar tributos, sustituyendo, en este sentido, como *sujetos activos* de la relación jurídico-tributaria, a los reyes de la triple alianza.

Grandes fueron las injusticias cometidas por aquella inhumana y desorbitada tributación, se vendían las pocas tierras con que contaban los naturales, para así poder cubrir dichos tributos, incluso sus hijos eran vendidos como esclavos; y faltando de cubrir el tributo, muchos murieron por ello en prisiones. Sin embargo, en un intento por demás inútil para tratar de garantizar una "justa tributación" la Ley XXXVI, Título V, Libro VI, de la recopilación de Indias, estableció:

*"En las comisiones que se dieren á los que fueren á tasar tributos, mándese notificar á las partes así Encomenderos, como Indios, que en el término asignado hagan su probanza de lo que les conviniere, con apercibimiento, que si se apelare de los tasadores, se ha de determinar por ellas, sin hacer mas probanzas ninguna de las partes, y así se guarde, y cumpla."*¹⁴

¹³ ARMIENTA, *Ob. Cit.*, p.38.

¹⁴ ARMIENTA, *Ob. Cit.*, p.40.

Ahora bien, por lo que respecta a la **potestad tributaria de España**, sobre los territorios conquistados, tenemos que ésta, nace de un derecho derivado de la *bula Inter. Caetera* de Alejandro VI, de 04 de mayo de 1493, en que la "brillante mente del Papa", había establecido:

"...Todas las islas, y tierras firmes, halladas, y que se hallaren descubiertas, y que se descubrieren hacia el Occidente, y Mediodía, fabricando y componiendo una línea del Polo Artico, que es el septentrión, al Polo Antartico, que es el Mediodía ora se ayan hallado Islas, y tierras firmes, ora se ayan de hallar hacia la India, o hacia otra cualquier parte, la qual línea diste de cada una de las Islas, que vulgarmente dicen de los Azores, y Cabo Verde, cien leguas hacia el Occidente y Mediodía... Por la Autoridad del omnipotente Dios, á Nos en san Pedro concedida, y del Vicariato de Jesucristo, que exercemos en las tierras, con todos los Señores de ellas, Ciudades, Fuerzas, Lugares, Villas, Derechos, Jurisdicciones, y todas sus pertenencias, por el tenor de las presentes, las damos, concedemos, y asignamos perpetuamente a Vos, y a los Reyes de Castilla, y de Leon vuestros herederos, y sucesores: Y hacemos, constituimos, y deputamos á Vos, y a los dichos Vuestros herederos, y sucesores Señores de ellas con libre, lleno, y absoluto poder, autoridad, y jurisdicción..."¹⁵

El derecho de los reyes de España sobre las nuevas tierras descubiertas y conquistadas nacía únicamente del decreto citado:

"Los ingresos del erario se clasificaban en tres grupos, a saber: la masa común de real hacienda, que comprendía entre otros, los tributos, alcabalas, almojarifazgos, derechos de quinto, juegos de gallos, media anata, oficios vendibles y renunciables, papel sellado; en suma: treinta y cinco clases distintas de impuestos, derechos, aprovechamientos; los que tenían un destino especial: penas de cámara, bulas de santa cruzada, diezmos eclesiásticos, vacantes mayores y menores y medias anatas y mesadas eclesiásticas; y por último los ramos que se consideraban ajenos a la hacienda real, eran, amén de otro: el fondo piadoso de Californias, hospital real de indios, desagüe de Huehuetoca, peaje, impuesto de pulque para crimen y acordada y banco nacional."¹⁶

¹⁵ ARMIENTA, *Ob. Cit.*, p.41.

¹⁶ ARMIENTA, *Ob. Cit.*, p.42.

La situación tributaria no mejoró para la población en general, durante los tres siglos de dominación española, ya que la carga tributaria de la metrópoli sobre la colonia era muy grande, por lo que no resultó extraño que en los meses iniciales de lucha independista, una de las primeras medidas de Don Miguel Hidalgo y Costilla los hubiese sido la expedición el 29 de noviembre de 1810 de un Bando que contenía medidas contributivas dentro de las cuales exentaba de pagar el excesivo tributo a las castas, la reducción del 6 al 2% de alcabala en los efectos de la tierra y con 3% en los de Europa, y se abrogaban todas las leyes, cédulas y reales órdenes que establecieron el uso del papel sellado.

Por su parte José María Morelos y Pavón en el punto 22 de su documento de 14 de septiembre de 1813, que se conoce como Sentimientos de la Nación, pedía lo siguiente:

22°.- Que se quite la infinidad de tributos, pechos e imposiciones que más agobian, y se señale a cada individuo un cinco por ciento en sus ganancias, u otra carga igual ligera, que no oprima tanto, como la alcabala, el estanco, el tributo y otros, pues con esta corta contribución, y la buena administración de los bienes confiscados al enemigo, podrá llevarse el peso de la guerra y honorarios de empleados.

Por otra parte, en la Constitución de Cádiz de 1812, se establecía el principio de proporcionalidad de los impuestos al prever en su artículo 8° que "También está obligado todo español, sin distinción alguna a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado."

1.2.1.3 INDEPENDENCIA.

La independencia del reino español se obtuvo en 1821 y después de una serie de maniobras políticas y de la asonada de Agustín de Iturbide, éste logró coronarse Emperador.

En el reglamento provisional y político del Imperio Mexicano del 18 de diciembre de 1822, se preveía en su artículo 15 el principio de proporcionalidad en los impuestos, siguiendo la tendencia de la constitución de Cádiz que estipulaba que todos los habitantes del Imperio debían contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del Estado.

El referido Reglamento en realidad era un intento de constitución provisional de la Nación, pero el Imperio de Iturbide, de efímera existencia, no tuvo la oportunidad de aplicar cabalmente su reglamento ni de establecer su propia Constitución.

Más tarde, hacia el año de 1824 el constituyente que substituyó al Congreso Iturbidista, estableció una reforma de Gobierno distinta al imperio que fue la República y el Sistema Federal.

El principio de proporcionalidad en los tributos, con perjuicio de la población, lamentablemente no fue recogido en las Constituciones de 1824, 1836 y 1843. En efecto la Constitución del 4 de octubre de 1824 no proveía el principio de proporcionalidad, ya que, en su artículo 49, fracción VIII, sólo establecía la facultad del Congreso, de establecer las contribuciones necesarias para cubrir los gastos generales de la República, en los siguientes términos:

“Fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión, y tomar anualmente cuentas al Gobierno.”

Esta omisión significó que los primeros Gobiernos tuvieran la facultad de imponer toda clase de contribuciones, sin la menor limitación creando una cultura de abuso gubernamental y de desinterés cívico, que se traduciría en arcas vacías, préstamos forzosos y por ende en problemas de Gobierno.

La omisión persistió en las Siete Leyes de 1836, que substituyeron al sistema federal por el centralista, en la primera de tales Leyes y relativa a los “Derechos y Obligaciones de los Mexicanos y habitantes de la República” decía en su artículo 3° fracción segunda, que como obligación del mexicano el cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan.

Por otra parte, las Bases Orgánicas de 1843 fueron aun más injustas tratándose de impuestos pues no mencionaba que el impuesto debía encontrarse en la ley, así las cosas, a la pérdida del principio de justicia se aunaba el de legalidad, que exige que toda contribución debe encontrarse establecida en la ley.

Más tarde, en el año de 1847 la Nación retorna al Federalismo con el acta constitutiva del 18 de mayo del mismo año donde se restablecía la constitución de 1824, persistiendo la falta de la garantía para el gobernado de la proporcionalidad y equidad.

Posteriormente al Constituyente de 1856 no le pasó inadvertida esta situación y así se previó en el artículo 31, fracción III de la Constitución de 1857, que era una obligación de los mexicanos contribuir para el gasto público, pero con la limitación de que las contribuciones fuesen proporcionales, equitativas y que además, se encontrasen previstas en la ley.

Finalmente, en el proyecto de reformas presentado por Venustiano Carranza al Congreso Constituyente, el 1° de diciembre de 1916, el texto del artículo 31, fracción II de la Constitución de 1857, se conservó idéntico en la fracción IV del artículo 31 de la constitución que actualmente nos rige.

1.2.1.4 MÉXICO ACTUAL.

En el siglo XX se termina con la cuestión referente a que las contribuciones que establece el Gobierno en cualquiera de sus tres niveles sean verdaderamente justas, aún es un tema actual en una época en que el Estado benefactor se desintegra, en donde la seguridad social desaparece y el Gobierno abandona en buena medida su participación en la economía, reduciendo el gasto público y paradójicamente necesitando mayores ingresos para conservar al mínimo su función.

Es pertinente recordar que no obstante las graves dificultades financieras por las que se atraviesa, no debe caerse en la tentación de establecer contribuciones exorbitantes y ruinosas que agraven la situación de la población, que de por sí se encuentra pauperizada, la que tiene a su disposición el juicio de amparo para protegerse de los actos del legislativo en tal sentido.

1.3 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES

Las contribuciones se regulan bajo el principio de constitucionalidad establecido en nuestra Carta Magna, en donde se establecen los principios de legalidad, equidad y proporcionalidad que debe de contener cualquier contribución que se imponga a los gobernados, mismos al no cumplirse, se daría una inconstitucionalidad, afectando a los particulares en la imposición de un gravamen o contribución improcedente.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 31, fracción IV, establece que son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Uno de los conceptos fundamentales en materia jurídica tributaria, es el principio de Constitucionalidad, desprendiéndose de éste que las leyes tributarias deben de estar sometidas a la Constitución, esto es, que no sólo las relaciones jurídico-tributarias, deben de sujetarse a las leyes previstas, sino que además estas leyes, deben estar fundamentadas en los preceptos Constitucionales correspondientes. Al expedirse la norma tributaria, siempre debe respetarse el principio jerárquico, es decir, todas las leyes deben emanar de la Constitución.

El principio jerárquico se basa en que la Constitución es el punto inicial de todas las demás leyes, las normas Constitucionales son las que están por encima de todas las demás, por lo que éstas deben de nacer en base a la Constitución, no sólo, como dice *Arrijo Vizcaino*, "inspirarse y no contradecir en ningún aspecto los postulados que se derivan de los preceptos constitucionales, sino que, no es concebible una ley que regule una situación que no esté prevista en la Constitución, por ello decimos que a partir de la Constitución todas las leyes que surjan, deberán, necesariamente, emanar de ésta, que es la Ley Suprema o Fundamental de todas las leyes."¹⁷

¹⁷ ARRIOJA, Vizcaino Adolfo, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, México 5ª Edición 1989, p. 228.

Desde tiempos de la Independencia las normas constitucionales han contemplado lo concerniente a un sistema fiscal, basado siempre en los principios de equidad y proporcionalidad, esto es, el principio de justicia, pensando tanto en el bien del Estado, como en la protección de los derechos de los gobernados.

El problema ha sido que mantenemos la utopía del deber ser, esto es que todas las leyes emanen de la Constitución, pero la realidad es que no todas las normas cumplen con los principios fundamentales, es más, muchas son total o parcialmente inconstitucionales. Pero este problema sólo podríamos resolverlo conciliando el deber ser con lo que realmente es, situación que podría resultar muy difícil, pero no imposible.

1.3.1 PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD

La obligatoriedad de cubrir el tributo o contribución es justificable, en virtud de que los ingresos que percibe el Estado están destinados al sostenimiento y desarrollo de sus actividades, como son la prestación de los servicios públicos y obras de beneficio colectivo. Respecto a lo anterior *Arriola Vizcaino* señala que el cobro de los tributos es un acto de soberanía que permite a la Administración Pública ejercitar plenamente su potestad de Imperio.

El Estado para asegurar el cumplimiento del particular, está dotado de la facultad económico-coactiva, derecho de hacer efectivas sus obligaciones o créditos fiscales. Por ello, el cobro de un tributo o contribución exigible es verdaderamente el único acto jurídico que lleva aparejada ejecución. Con esto podemos explicar que el cumplimiento de las obligaciones fiscales son auténticas obligaciones públicas, no donaciones ni aportaciones voluntarias, de cuyo incumplimiento pueden derivarse severas consecuencias para los particulares.

Todas las personas que se ubiquen en las hipótesis normativas, automáticamente quedan obligadas a cubrir el correspondiente tributo en la forma y plazos que la misma ley establezca. Si no se cumple oportunamente con la obligación, inmediatamente opera la facultad económico-coactiva, la cual es ejercitada por el Estado a través de la autoridad hacendaria, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Aunado a lo anterior la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, específicamente en su artículo 22; establece el principio de obligatoriedad como un deber ciudadano de orden público y otorga al Estado los mecanismos jurídicos para llevar a cabo su cumplimiento.

1.3.2 PRINCIPIO DE VINCULACIÓN AL GASTO PÚBLICO

Este principio consiste primordialmente en que el destino de las contribuciones de los particulares debe ser para sufragar los servicios públicos prestados por el Estado.

Las contribuciones tienen el objetivo de solventar los servicios públicos que el mismo Estado presta, de esto se desprende que dichos servicios recibidos por los gobernados, deben equivaler a los ingresos tributarios pagados por ellos; si el Estado no prestara servicios públicos, las contribuciones perderían su razón de ser, por lo que es innegable la estrecha relación e interdependencia existente entre las contribuciones y el gasto público, "... puede afirmarse que ningún ciudadano accedería a contribuir al sostenimiento de un Estado que se negara a satisfacer las necesidades sociales básicas, ya que las principales causas de la evasión impositiva se localizan precisamente en la indebida atención de los servicios públicos."¹⁸

En la actualidad vemos como el Estado en sus campañas publicitarias respecto a servicios públicos como lo son educación, salud, vías de comunicación, etc., insisten en que es consecuencia del pago regular y oportuno de las contribuciones establecidas, aunque hay claros ejemplos de gobernantes que han desviado los fondos recaudados en beneficio personal, lo que provoca gran descontento en los contribuyentes.

El destinar el contenido de alguna contribución a un fin específico, no viola el principio en cuestión, ya que basta con que ese fin esté considerado en el presupuesto de egresos para que quede legitimado, porque en el último de los casos, es para cumplir con el gasto público.

¹⁸ ARRIJOJA VIZCAÍNO, *Ob. Cit.*, p. 185.

El principio en comento es reforzado por la interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que señala que, la circunstancia o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar designado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tienen fines específicos, como lo son comúnmente la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pagos de sueldos, etc.

El gasto público, doctrinaria y constitucionalmente tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, es y será siempre el gasto público, el importe de lo recaudado por la Federación, a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos que se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionada con las necesidades colectivas, sociales o los servicios públicos, "... sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional gastos públicos de la Federación..."¹⁹

1.3.3 PRINCIPIO DE LEGALIDAD

El principio de legalidad establece que toda contribución o todo impuesto debe estar invariablemente plasmado en una ley, si no lo está no se puede obligar al sujeto a cumplir con el mismo. Lo que significa que, la recaudación de los impuestos por el Estado debe fundarse en una ley suprema de la que derivan las leyes primarias y secundarias, por lo tanto la autoridad hacendaria no puede llevar al cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada por una norma o ley aplicable.

¹⁹ SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *Seminario Judicial de la Federación*, México, 1973, 1ª Parte, pp. 383-384.

El principio de mérito, debe acatarse por el Poder Legislativo al ejercitar la facultad que se le confiere en el Artículo 73 fracción VII, estableciendo en materia federal las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto mediante el proceso de formación de leyes, por tanto las contribuciones sólo pueden encontrarse establecidas en materia federal y debe acatarse por el Poder Ejecutivo al realizar actos o actividades que la ley le permite, solamente puede por conducto de la autoridad fiscal, recaudar las contribuciones que se encuentran establecidas expresamente en la Ley de Ingresos de la Federación y el Ejecutivo debe ejercitar las facultades que le confiere el Artículo 89 Fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, facultad reglamentaria para proveer en la esfera administrativa la exacta observancia de la ley.

En conclusión de lo anterior, todo acto de autoridad administrativa en materia fiscal debe encontrarse fundado en la ley que establece y regula las contribuciones. La finalidad del Derecho Fiscal es regular la actividad del Fisco, toda vez que es el órgano encargado de determinar, liquidar, recaudar y administrar los ingresos tributarios del Estado.

El principio de legalidad tiene una doble función en relación a lo expuesto en el párrafo anterior; en primer lugar atañe al Fisco, y en segundo lugar a los particulares, es decir, en el primer caso la autoridad hacendaria no puede llevar al cabo acto alguno o realizar determinada función dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse plenamente facultada para ello por una ley aplicable al caso concreto; en el segundo caso, los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y sólo pueden hacer valer ante el fisco los derechos que las leyes les confieren.

Este principio actúa como una importante limitación al ejercicio del poder público, a su vez es la defensa de los particulares y previamente deben existir leyes que le permitan al particular conocer en forma anticipada las facultades y obligaciones del fisco, subordinándose éste último al imperio de la Ley y con esto se evita el abuso del que pueda ser objeto el gobernado.

En resumen, no puede imponerse o crearse un tributo, modificarse o extinguirse sin una ley previa "*nullum tributum sine lege*", esto es, que el cumplimiento de las obligaciones fiscales se efectuará conforme a lo establecido en las leyes, la relación jurídica-tributaria debe llevarse al cabo dentro del marco legal que la establezca y regule. Este principio tiene medios de defensa que no permiten su vulneración.

1.3.4 PRINCIPIO DE EQUIDAD

Este principio está íntimamente relacionado con el principio de proporcionalidad, ya que ambos conjunta o separadamente dan la idea de justicia, en este orden de ideas, el espíritu del legislador al establecer el principio en análisis en el numeral 31 fracción IV constitucional, fue precisamente que los impuestos sean justos y acordes con cada persona sujeta de dichas contribuciones. Corroboró lo anteriormente expuesto la Suprema Corte de Justicia de la Nación al definir la equidad como la manifestación de lo justo innato al hombre.

Otro criterio que esgrime la Corte en relación con la equidad, es el del trato igual a los causantes que se ven afectados por una misma ley tributaria e impuesto, si las circunstancias del hecho generador o de la exención son fundamentalmente equiparables o análogas, traduciéndose lo anterior en que serán tratados por igual los que se sitúen en el mismo tipo legal, debiendo solamente variar tarifas tributarias aplicadas de acuerdo a la capacidad económica y contributiva del causante, esto es, atender a la riqueza que se gana, la riqueza que se gasta y los beneficios que obtiene el particular de sus actividades en aras del interés público.

El hacedor de la norma fiscal, al momento de estatuir las cargas impositivas deberá respetar este principio constitucional, estableciendo en ellas los parámetros y tasas progresivas, evitando con ello que se conculquen derechos inherentes y fundamentales de los causantes.

En resumen, equidad es la igualdad ante la Ley fiscal de los contribuyentes: Trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

1.3.5 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

Este principio básicamente establece que todo ciudadano debe contribuir al sostenimiento del Estado bajo cuya soberanía reside, en una proporción lo más cercana posible a su verdadera capacidad económica. La palabra "proporción" significa, que para que un sistema tributario resulte justo y equitativo no basta con que quienes más ganan contribuyan en forma cuantitativamente mayor que las personas de menores ingresos, sino que es necesario que es mayor aportación económica se haga en forma cualitativa.

Proporcionalidad se refiere básicamente a la capacidad económica y tasa o tarifa del tributo, esto es, que el pago del impuesto deber ser adecuado a los ingresos que tiene cada contribuyente, dicho en otras palabras, "paga más el que más gana".

Sobre este principio puede establecerse que la totalidad de personas físicas y morales deben contribuir al gasto público, que se encuentren en igualdad de circunstancias respecto al tipo plasmado en la ley fiscal; los súbditos de un Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en proporción, cada uno, con la mayor exactitud posible a sus propias facultades, es decir en proporción al ingreso de que disfrutan bajo la protección del Estado.

Es por esto, que puede establecerse que, el principio de proporcionalidad determina los lineamientos esenciales de todo el sistema tributario mexicano consagrado en la Constitución; agregándose a lo anterior, que sólo los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por persona física o moral pueden ser fiscalmente afectados y tan sólo en una parte alícuota de los mismos. En conclusión, un contribuyente debe de contar con capacidad económica para dar cumplimiento a su obligación fiscal, al obtener ingresos, utilidades o rendimientos que sean la causa o motivo de dicha contribución.

Dentro del principio en mención, consideramos que los únicos tributos que se ajustan al mismo son los que se determinan en pago a tarifas progresistas las cuales garantizan contribuciones mayores o menores según la capacidad económica del contribuyente.

1.4 CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES

El Código Fiscal de la Federación (CFF) en su artículo 2° establece la siguiente clasificación y definición de las contribuciones:

- **Impuestos**, son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma, y se clasifican en:
 - **Impuestos Directos**, como son el Impuesto sobre la Renta (ISR) y el Impuesto al activo (IMPAC).
 - **Impuestos Indirectos**, ejemplo: el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto Especial sobre Productos y Servicios.
- **Aportaciones de Seguridad Social**, son las contribuciones establecidas en la Ley a cargo de las personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionadas por el mismo Estado.
- **Contribuciones de mejoras**, son las establecidas en la Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas. A nivel federal, esta contribución se cubre por obras de infraestructura hidráulica y son sujetos quienes como propietarios de bienes inmuebles se benefician de dicha obra.
- **Derechos**, además de los derechos, de derechos extraordinarios y del derecho adicional por la extracción de petróleo y derechos sobre hidrocarburos, cada secretaría, de estado percibe ingresos de los usuarios de sus derechos.

1.5 ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES.

Para poder comprender mejor el significado de los tributos es menester avocarnos a sus elementos, para así poder definir, qué son, quienes los imponen, quienes los pagan y cual es su fin.

Los elementos esenciales de las contribuciones son el sujeto, el objeto, la base y la tasa o tarifa, y son considerados de aplicación estricta, según el artículo 5° del CFF vigente, que dice a la letra lo siguiente:

"ARTÍCULO 5o.-

Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa."

1.5.1 SUJETO

El Estado como ente obligado a recaudar las contribuciones a través de la Federación, estados y Municipios participa como sujeto activo, y por otra parte el contribuyente (persona física o moral) obligado al pago de las contribuciones, por encontrarse en el supuesto del impuesto como sujeto pasivo.

Ser sujeto para el Derecho es ser sujeto de derechos y obligaciones, lo cual, según la concepción jurídica tradicional equivale a ser persona. Todo ordenamiento jurídico es un sistema coactivo de conducta humana, dentro del cual, la función regulativa de las normas se resuelve en la prescripción de derechos y obligaciones a los individuos.

El Código Fiscal de la Federación hace referencia a los sujetos pasivos de la relación fiscal, en su artículo 1° cuando menciona que "Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas." Por ende, en cuestión de tributos estaremos hablando de dos tipos de personas, a saber, personas físicas y personas morales, sin embargo en su segundo párrafo, el mismo artículo menciona que el Estado será sujeto pasivo de las contribuciones, siempre que las leyes lo señalen.

Ahora bien los sujetos varían según el tipo del impuesto del que estemos hablando, refiriéndonos al ISR nos daremos cuenta que los sujetos serán aquellas personas físicas o morales que tengan ingresos y, por otro lado, hablando de IVA los sujetos serán aquellas personas que realicen actos o actividades dentro del territorio nacional.

1.5.2 OBJETO.

Con respecto al objeto de las contribuciones mencionaremos de manera general que su finalidad es gravar la utilidad, nos referiremos pues, al objeto que gravan algunos impuestos en particular, a saber:

Impuesto sobre la Renta (ISR)

Su objeto es gravar el ingreso los ingresos que modifiquen el patrimonio de las personas físicas o morales proveniente del producto o rendimiento del capital, del trabajo o de la combinación de ambos; grava la totalidad de ingresos acumulables que deriven de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca y el ingreso de las personas físicas constituido en impuesto al producto del trabajo, producto y rendimiento de capital y al ingreso de las personas físicas.

Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Su objeto, según el artículo 1° de la Ley del IVA, es gravar los actos o actividades, -de las personas físicas o morales que realicen actos o actividades- a saber:

- Enajenación de bienes,
- Prestación de servicios independientes;
- El otorgamiento del uso o goce temporal de bienes;
- La importación de bienes o servicios.

Impuesto al Activo (IMPAC)

Grava a las personas ya sean físicas o morales, en sus bienes, en su propiedad o posesión de activo cualquiera que sea su ubicación en el caso de los contribuyentes situados en el territorio nacional en el caso de los contribuyentes residentes en el extranjero, así como la propiedad o posesión por éstos de inventarios en territorio nacional para su transformación o ya transformados.

Tratándose de las personas que otorgan el uso o goce de bienes utilizados en el ejercicio de sus actividades por personas morales, o por personas físicas que realicen actividades empresariales, el objeto del impuesto está constituido por la propiedad o posesión de dichos bienes.

1.5.3 BASE.

Base, es la cantidad que se va a considerar para determinar el impuesto, cuantía real que sirve de base para pagar el impuesto. Nosotros consideramos que base, es la cuantía sobre la que se va a aplicar la tasa o tarifa, por ejemplo, refiriéndonos al IVA, la base se referirá al valor de los actos o actividades y en el ISR será la utilidad fiscal o resultado fiscal, entendiendo como utilidad fiscal la que resulta de la resta de las deducciones autorizadas por la ley, al total de ingresos.

"Cuando en la determinación de un tributo se computan factores positivos y negativos, se denomina 'base imponible' a la cifra neta, en relación a la cual se aplican las tasas para calcular el impuesto. Para que haya una base imponible, es necesario que exista un monto bruto, en relación al cual se computen las deducciones, exenciones, etcétera, lo que dará lugar a que se formule una "liquidación", ya sea por el contribuyente o por la autoridad fiscal."²⁰

Base Imponible es el "Valor patrimonial o suma de dinero sobre la cual se aplica un gravamen o impuesto. Las leyes fiscales tienden a gravar bases líquidas como los beneficios netos personales o las utilidades de las empresas, deducidos los gastos y costos."²¹ Entendiendo como **base liquidable** "El resultado de practicar cuando sea pertinente, en la base imponible las reducciones o quitas legales de cada tributo o impuesto."²²

1.5.4 TASA O TARIFA

La mayor parte de los autores define a la tasa como una relación de cambio, en razón de la cual se pagaría una suma de dinero contra un determinado servicio público. Nosotros definimos a la tasa como la cantidad numérica o porcentaje que de manera fija se aplica a la base gravable para determinar el monto del crédito fiscal.

²⁰ *Enciclopedia Jurídica OMEBA*, tomo II. Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires. p. 82.

²¹ CABANELLAS, Guillermo, *Diccionario Enciclopédico de Derecho*, Editorial Heliasta, tomo I, 21ª Edición, p. 462.

²² *Idem*.

En el **ISR** la tasa será para las personas morales del 34% de conformidad con el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) y para las personas físicas se aplicará la tarifa del artículo 177 del mismo ordenamiento. Con respecto al **IVA** la tasa será del 15% general de conformidad con el artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA); y, de acuerdo al artículo 2° de la Ley del Impuesto al Activo (LIA) la tasa del **IMPAC** será del 1.8%.

La tarifa se entiende como las listas de unidades y cuotas correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a una misma categoría. El Servicio de Administración Tributaria lo define como al "porcentaje o cantidad progresiva (tarifa) que se aplicará a la base para la determinación del impuesto correspondiente."

Por último y para una mejor comprensión y relación entre los elementos de las contribuciones, tenemos el siguiente cuadro sinóptico:

IMPUESTO	SUJETOS	OBJETO	BASE	TASA O TARIFA
ISR	Personas Físicas Personas Morales	Ingresos	La Base ó Utilidad fiscal (Ingresos totales menos las deducciones personales).	P. físicas: La tarifa contenida en el art. 177 LISR P. moral: La tasa del 34%, artículo 10 LISR
IVA	Personas Físicas Personas Morales	Actos o actividades	Valor de los actos o actividades.	La tasa general del 15% (art 1° LIVA), tasa del 10% y tasa "0"
IMPAC	Personas Físicas Personas Morales	A la persona en sus bienes	La Base que resulta de restar las deudas al Valor de los bienes.	La tasa del 1.8% (base multiplicada por 1.8) art. 2° LIA

1.6 TERRITORIO.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 8° establece que, "para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la constitución política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial."

Por su parte, la Constitución Mexicana, en su artículo 42 refiere que territorio comprende las partes integrantes de la federación, las islas, incluyendo los arrecifes y callos en los mares adyacentes, las islas de Guadalupe y de Revillagigedo situadas en el Océano Pacífico, la plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, callos y arrecifes, las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fije el derecho internacional y las marítimas interiores, y el espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio derecho internacional.

“Considerando que la norma jurídica tiene un ámbito espacial de validez, que es la porción de territorio en donde ella puede aplicarse, es de vital importancia determinar qué personas quedan comprendidas dentro de ese ámbito para precisar su sujeción a la norma, así como también las autoridades que tendrán competencia en esas relaciones, y en donde deberán cumplir con sus obligaciones los sujetos pasivos.”²³

No es necesario que cada norma en particular tenga que establecer su ámbito espacial de validez se acostumbra generalmente determinar dicho ámbito en las normas supremas de un orden jurídico (Constitución), o en las normas generales de un ordenamiento en particular, de manera que todas las otras normas solo tienen por contenido el ámbito material de la validez, es decir, la determinación de las conductas debidas y los supuestos y consecuencias de ellas.

1.7 RESIDENCIA

Rojina Villegas define a la residencia como “la estancia temporal de una persona en un cierto lugar sin el propósito de radicarse en él.”²⁴ La residencia tiene efectos jurídicos, ya que en ese lugar pueden hacerse notificaciones al individuo, así, el domicilio es permanente y la residencia temporal.

En materia fiscal federal en el artículo 9° del CFF, está determinado que se consideran residentes en territorio nacional a las personas físicas:

²³ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, Editorial PAC, México 1985, p. 110.

²⁴ ROJINA VILLEGAS, Rafael, *Compendio de Derecho Civil*, Tomo I, Libros de México, México 1968, p. 188.

"Artículo 9.- Se consideran residentes en territorio nacional:

Personas físicas

I.- A las siguientes personas físicas:

- a) Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.
- b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción." (183 días)

En relación a las personas morales, el citado artículo, considera residentes a las personas morales cuando hayan establecido en territorio nacional la principal administración de su negocio.

"Artículo 9.- Se consideran residentes en territorio nacional:

...

II. Las **personas morales** que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva. Son residentes las personas de nacionalidad mexicana Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

Constancia de residencia en el extranjero

Tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acreditará ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes."

Tanto para las personas físicas como para las morales, se establece la presunción, salvo prueba en contrario, de ser residentes nacionales. En cuanto al efecto de la residencia, el hecho de que una persona física o moral sea residente en México, traerá como consecuencia que por ese hecho se convierta automáticamente en sujeto pasivo de obligaciones tributarias (vg. La Ley del Impuesto sobre la Renta establece en su artículo 1°, que las personas físicas y morales están obligadas al pago de ese impuesto por ser residentes en México).

1.8 DOMICILIO.

Quintana Valtierra define al domicilio en materia fiscal de la siguiente manera: "el domicilio del sujeto pasivo, ya sea por adeudo propio o ajeno, es el lugar donde la autoridad fiscal puede controlar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias."²⁵

Por otra parte, el Código Civil para el Distrito Federal, vigente, define al **domicilio de las personas físicas** del siguiente modo: "El domicilio de una persona física es el lugar donde reside con el propósito de establecerse en él; a falta de éste, el lugar en que tiene el principal asiento de sus negocios; y a falta de uno y otro, el lugar en que se halle."

El mismo ordenamiento define al **domicilio de las personas morales** de la siguiente manera: "Las personas morales tienen su domicilio en el lugar donde se halle establecida su administración. Fuera del Distrito o de los Territorios Federales, pero que ejecuten actos jurídicos dentro de las mencionadas circunscripciones, se considera domiciliadas en el lugar donde los hayan ejecutado, en todo lo que a esos actos se refiera."

En relación al **domicilio fiscal** el Código Fiscal de la Federación únicamente considera lo relativo al sitio en donde se deben cumplir las obligaciones, así en su artículo 10 tenemos tres supuestos de domicilio de las personas físicas:

- I. Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre la administración principal del negocio.
- II. Cuando no se realicen actividades empresariales (comerciales industrias, agrícolas o de ganadería o pesca), y presten servicios personales independientes, el local utilizado como base fija para el desempeño de sus actividades.
- III. En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

²⁵ QUINTANA VALTIERRA, Jesús, *Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Trillas, 4ª edición, México 1999, p. 177.

En cuanto a las personas morales señala dos supuestos:

- I. Cuando sean residentes en el país, el local donde se encuentre la administración principal del negocio.
- II. Si el establecimiento de las personas morales reside en el extranjero, el lugar donde esté dicho establecimiento; si la persona moral tiene dos o más establecimientos, el lugar donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o el lugar que designe la persona moral.

En cuanto a sus **efectos**, en materia fiscal, el domicilio únicamente es considerado como el lugar en que el sujeto pasivo, ya sea por adeudo propio o ajeno, cumplirá sus obligaciones fiscales. Por ende, los procedimientos de fiscalización (visitas domiciliarias, dictamen de estados financieros, etc.), deberán realizarse en el domicilio de los contribuyentes. Así mismo cuando ya hayan sido determinados y liquidados los créditos fiscales, la notificación de éstos, el requerimiento de pago y el procedimiento económico coactivo, en su caso, se efectuarán en el domicilio del contribuyente. El domicilio también tiene efectos de fijar la competencia de las autoridades fiscales regionales.

Por último y, tomando en cuenta que la residencia es "la estancia temporal de una persona en un cierto lugar sin el propósito de radicar en él" y que, tiene efectos jurídicos, ya que en ese lugar pueden hacerse notificaciones al individuo; podemos concluir que mientras el domicilio es permanente, la residencia es temporal.

CAPÍTULO II

PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Para entrar al tema del Derecho Tributario es necesario referimos a manera de introducción, a la materia fiscal, la cual comprende todo lo relativo a los ingresos del Estado provenientes de las contribuciones y a las relaciones entre el propio Estado y los particulares, considerados en su calidad de contribuyentes. Al respecto la Suprema Corte de Justicia manifiesta lo siguiente: "Por fiscal debe entenderse lo perteneciente al Fisco: y Fisco significa, entre nosotros, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos o derechos". Para el autor *Rodríguez Lobato* la materia fiscal "se refiere únicamente a los ingresos del Estado que provienen de las contribuciones, en México, las disposiciones fiscales se llegan a aplicar a otros ingresos del propio Estado y aun de organismos descentralizados, pero esto obedece solamente a fines prácticos de recaudación mas no ala naturaleza misma de tales ingresos."²⁶

2.1 CONCEPTO DE DERECHO TRIBUTARIO.

Lo tributario es lo perteneciente o lo relativo al tributo, y la tributación, además de significar la acción de tributar o pagar tributo, hace referencia al régimen o sistema tributario. De ello podemos desprender que el Derecho Tributario, tendrá como preocupación fundamental el estudiar el conjunto de normas y principios relativos a la actividad del Estado, para la obtención de los ingresos que deberán aportar los individuos para el sostenimiento del ente público, así como sentar los principios generales organizadores de los tributos existentes en un país, es decir, el régimen o sistema tributario. Por lo que hace al concepto y antecedentes de los tributos, estos han quedado delimitados en el capítulo primero, por lo que únicamente diremos que el tributo era consecuencia de la dominación de un pueblo perdedor de una guerra y sometido a un Estado victorioso.

En la actualidad, el hecho de pagar tributo aun Estado es uno de los más nobles deberes del ciudadano, por ser un medio necesario a fin de que el Estado pueda prestar los servicios públicos.

²⁶ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, Editorial HARLA, 2ª Edición, México, 1986. p. 12

"En México podemos afirmar que se puede comprender dentro de lo tributario no solo a los impuestos, sino de manera general, a todas las contribuciones autorizadas por el Estado a través del Poder Legislativo, incluyéndose dentro de este concepto a todas las contribuciones conforme al artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, que las clasifica en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos."²⁷

Según *Cárdenas Elizondo*, de no existir los conceptos de: aportaciones de seguridad social contribuciones de mejora y derechos, carecería de sentido plantearse el contenido de la expresión "tributo" que es lo relativo al Derecho Tributario, sin embargo la acepción moderna de tributario no se concreta simplemente a los impuestos, pues abarca todas las formas de imposición utilizadas por el Estado, a fin de obtener los medios económicos necesarios para satisfacer los gastos públicos.

Con respecto a este concepto *Manuel Andreozzi* define al Derecho Tributario como a la rama del Derecho Público que estudia los principios, fija las normas que rigen la creación y percepción de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres de las relaciones del Estado con el administrado que está obligado a pagarlos.

"El derecho tributario tendrá como preocupación fundamental el estudiar el conjunto de normas y principios relativos a la actividad del Estado para la obtención de los ingresos que deberán aportar los individuos para el sostenimiento del ente público, así como sentar los principios generales organizadores de los tributos existentes en un país, es decir, el régimen o sistema tributario."²⁸

2.1.1 DISTINCIÓN ENTRE DERECHO FINANCIERO, DERECHO FISCAL Y DERECHO TRIBUTARIO.

Antes de referirnos a la distinción entre estos tres conceptos, es menester analizarlos de manera individual para poder tener un mejor y más amplio panorama de los mismos, cuando se trate de sus diferencias.

²⁷ CARDENAS ELIZONDO, Francisco, *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*, Editorial Porrúa, 3ª Edición, México, 1999, p. 28.

²⁸ CARDENAS ELIZONDO, *Ob. Cit.* p. 40.

Derecho Financiero

Lograr entender al Derecho Financiero, resulta un tanto complejo, por ello, en primer lugar, debemos entender que lo financiero, revela un hondo sentido económico que se refiere al movimiento de dinero, es decir, a las transacciones monetarias tanto de individuos y empresas particulares como de las entidades gubernamentales, y aun más, al referirse a finanzas públicas, nos referimos exclusivamente a la actividad financiera estatal, abarcando el ciclo completo de ingresos-egresos.

Por lo anterior "el Derecho Financiero comprende el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera estatal..."²⁹, es decir, es el que rige la percepción, gestión y erogación de los recursos pecuniarios con que cuenta el Estado, así como de las relaciones jurídicas entre el Estado, entes públicos y ciudadanos, para la realización de sus fines.

Pugliese, refiriéndose a la dogmática financiera, da una definición un poco extensa, para el autor el Derecho Financiero "es aquella disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que regulan la recaudación, gestión y gasto de los medios económicos que necesarios al Estado y a los demás entes públicos para el desarrollo de sus actividades; y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado, y entre los propios ciudadanos que se derivan de la aplicación de tales normas."³⁰

Por la definición ya se advierte la importancia del estudio de los recursos del Estado, y como la mayor parte de éstos proviene de las contribuciones, resulta que el régimen tributario (denominado derecho tributario y en su caso fiscal), son parte fundamental de esta disciplina.

Gualiani Fonrouge lo define como el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus diferentes aspectos: órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza y contenido de las relaciones que origina. Para *Sainz de Bujanda* es la rama del Derecho Público interno que organiza los recursos constitutivos de la hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que los sujetos destinan al cumplimiento de sus fines.

²⁹ *Idem.*

³⁰ CHAPOY BONIFAS, Dolores Beatriz, *Derecho Financiero*, Editorial McGraw-Hill, México 1997, p. 2.

Para nosotros el concepto más completo es el del jurista mexicano *Sergio Francisco de la Garza*, quien define al Derecho Financiero como "el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado."³¹

El derecho financiero estudia el aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado. Tiene, por lo tanto, un campo más restringido que el de la ciencia de las finanzas, que al ocuparse de los fenómenos financieros considera también los aspectos económicos y políticos. Es una rama del derecho público, situación derivada constitucionalmente en el sentido que las contribuciones se encuentran totalmente ligadas al gasto público.

Derecho fiscal

El término "fiscal" proviene de la voz "fisco" tesoro del emperador, al que las provincias pagaban *tributum* que les era impuesto. A su vez la voz latina "fisco" se deriva de "fiscos" que inicialmente se conoció como la cesta que servía de recipiente en la recolección de los higos la que utilizaban los recaudadores para recolectar el *tributum*. De aquí que todo el ingreso que se recibía en el "fisco", tenía el carácter de ingreso fiscal.

Ahora bien, podemos sostener que lo referente al **Fisco**, comprende todos los ingresos que percibe el Estado para cumplir con sus fines, así como su manejo y custodia, hasta antes de efectuar las erogaciones que se aplicarán a los gastos públicos previamente autorizados. Por su parte, *Delgadillo* menciona que lo **fiscal** se refiere a todo tipo de ingresos, es decir, a todo lo que entra en el *fiscus*, o erario, sin embargo, desde el punto de vista del Derecho Sustantivo nos encontramos que lo fiscal se extiende a todo tipo de derecho público que percibe la federación: contribuciones, productos, aprovechamientos y sus accesorios, todos regulados en la Ley de Ingresos de la Federación, que anualmente emite el Congreso de la Unión.

³¹ CHAPOY BONIFAS, *Ob. Cit.*, p. 3.

De lo anterior podemos afirmar, que el Derecho Fiscal regula todo lo relativo a los ingresos que el Estado obtiene en el ejercicio de sus funciones, y las relaciones que se generan con esa actividad.

Por otro lado, en cita de Margáin, *Adolfo Atchabahin*, expresa que "El Derecho Fiscal incorporaría los principios y normas según los cuales el Estado percibe los recursos resultantes de la contraprestación por los particulares, en pago de los servicios públicos que le son dados, los derivados de la explotación de los bienes del dominio público originario, y de las empresas de que sea titular, como igualmente los percibidos por el uso del crédito público."³²

Por su parte, Rafael Bielsa citado por *Margáin*, señala que "El Derecho Fiscal es el conjunto de disposiciones legales y de principios de Derecho Público que regulan la actividad jurídica del fisco."³³ Según *Arrijo Vizcaino* "el Derecho Fiscal es el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la actividad del Estado como Fisco."³⁴, sin embargo posteriormente aclara que cuando se refiere a regular la actividad del Estado como Fisco se está haciendo una clara alusión a lo que el establece como el objeto del Derecho Fiscal: la relación jurídico-tributaria, "consecuentemente el papel del Derecho Fiscal va a consistir en elaborar y suministrar las normas y principios reguladores de esa relación, y su estudio, en última instancia, debe reducirse al análisis y evaluación de tales normas y principios."³⁵

Como hemos visto, en algunas definiciones de Derecho Fiscal, sólo se resalta como contenido de éste, la obtención de los recursos que percibe el Estado, aunque en diversos grados, ya que en tanto unos lo relacionan con todo tipo de ingresos (los tributarios); y en cuanto al enfoque para definir el objeto de esta disciplina, encontramos: el simplemente descriptivo de la materia de que se ocupa el Derecho Fiscal, en su aspecto de obtención de recursos, como en el caso de *Atchabahin* y *Delgadillo*, y por otro lado, la perspectiva subjetiva, en cuanto se le considera como el Derecho que regula la actividad jurídica del fisco. (*Bielsa, Margáin y Arrijo*).

³² MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa 15ª Edición, México 2000, p. 37

³³ MARGÁIN MANAUTOU, *Ob. Cit.*, p. 8.

³⁴ ARRIJO VIZCAINO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, 5ª Edición, México 1989, p. 15.

³⁵ ARRIJO VIZCAINO, *Ob. Cit.*, p. 18.

Nosotros coincidimos con la definición de *Rodríguez Lobato*, quien define al Derecho Fiscal como "el sistema de normas jurídicas que de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes."³⁶

La definición de *Rodríguez Lobato*, a nuestro parecer resulta más completa, en cuanto a que va más allá que los autores antes citados, encuadrando al Derecho Fiscal dentro de los momentos de la actividad financiera del estado. Pensamos que para nuestra legislación fiscal es más amplio el concepto de Derecho Fiscal que el de Derecho Tributario, ya que aquél, comprende a éste.

MATERIA FISCAL. QUÉ DISPOSICIONES TIENEN ESTA CARACTERÍSTICA. *Toman esta característica todas las disposiciones relativas a ingresos del Erario y demás prestaciones pecuniarias a favor del Estado.- RTFF, marzo de 1938, p. 1213.*

Derecho Tributario

De esta rama del derecho, únicamente señalaremos la definición que nos parece más acertada, en razón de que ya se ha abordado y detallado, la cual reza que "el derecho tributario tendrá como preocupación fundamental el estudiar el conjunto de normas y principios relativos a la actividad del Estado para la obtención de los ingresos que deberán aportar los individuos para el sostenimiento del ente público, así como sentar los principios generales organizadores de los tributos existentes en un país, es decir, el régimen o sistema tributario."

Distinción

Para comenzar a realizar una objetiva distinción de estos tres conceptos, que en la práctica se han usado como sinónimos, debemos entender, que el Derecho Financiero rige la percepción, gestión y erogación de los recursos pecuniarios con que cuenta el Estado, para la realización de sus fines. El Derecho **Financiero** "incluiría la regulación de los actos cumplidos por el Estado a fin de procurar los medios de financiamiento para atender los gastos públicos; a fin de realizar estos últimos; y los que se relacionan con la administración de los bienes que le pertenecen.

³⁶ RODRÍGUEZ LOBATO, *Ob. Cit.*, p. 13.

El Derecho **Fiscal** incorporaría los principios y normas según las cuales el Estado percibe los recursos resultantes de la contraprestación por los particulares, en pago de los servicios públicos que le son dados, los derivados de la explotación de los bienes del dominio público originario, y de las empresas de que sea titular, como igualmente los percibidos por el uso del crédito público.

Por último el Derecho **Tributario** mentaría aquel conjunto de materias exclusivamente relativas a la actuación del Estado en uso del poder de imposición, esto es, el de crear tributos, ingresos públicos coactivamente exigibles de los particulares, y su actuación en tanto fisco, o sea ante recaudador de los tributos establecidos.³⁷ En este sentido, tenemos que el derecho financiero es el género, dentro del cual se encuentran el Derecho Fiscal y el Derecho Tributario

2.2 FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Por fuente se entiende el lugar del cuál emana, nace, surge o brota el agua, en este sentido, aplicado metafóricamente al derecho fiscal, tenemos que, se trata de encontrar el origen de las contribuciones, al respecto Sánchez Gómez las fuentes de producción son los actos, hechos o elementos que el legislador toma en cuenta para la creación, modificación o adición de las normas jurídicas.

Las fuentes de interpretación ó conocimiento son los documentos, estudios y tratados con los que se aprende la existencia y contenido del Derecho Fiscal.

2.2.1 LA CONSTITUCIÓN.

Es la fuente única y primigenia del Derecho Fiscal, en ella descansa y se inician todas las normas restantes, las cuales deben ajustarse en sus postulados para alcanzar plena validez. Proporciona todos los lineamientos fiscales, principios básicos y fundamentales para crear las normas secundarias, orienta y precisa las características esenciales que debe obedecer el sistema mexicano, por su importancia y jerarquía es la cúspide de todo el sistema normativo mexicano.

³⁷ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, Editorial PAC, 1985, p.18

Fernández y Cuevas menciona que la validez del Código Fiscal de la Federación deriva de "la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuanto que fue creado por el Congreso de la Unión, es decir por el órgano que en los términos prescritos por la propia Constitución tiene el carácter de competente y siguiendo para tales efectos el procedimiento estatuido en la misma norma fundamental de referencia."³⁸

Así, la Constitución constituye la fuente común de validez de una pluralidad de normas como los es el acto administrativo que ejecuta el mandato judicial consistente en la aplicación de los bienes del contribuyente que no ha enterado el crédito fiscal, la sentencia emitida por el Tribunal Fiscal de la Federación hoy Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, las normas que integran el Código Fiscal de la Federación, etc.; todas ellas encuentran como fundamento último de su validez la mencionada Constitución. *Fernández y Cuevas* menciona que para atribuir una significación estricta a "fuentes del derecho" mexicano habría que concluir en que cada norma jurídica es "fuente" del precepto cuya creación regula.

De acuerdo a esto último, concluiremos afirmando que nuestra Constitución es fuente del Código Fiscal de la Federación creado de acuerdo con ella.

Por su parte el Código es, a su vez, fuente de las resoluciones emitidas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que en él se fundan; la resolución judicial es "fuente" del acto administrativo que aplica el procedimiento económico-coactivo, y así sucesivamente.

2.2.2 LEY.

De acuerdo con Rodríguez Lobato, "La ley es una regla de derecho emanada del Poder Legislativo y promulgada por el Poder Ejecutivo, que crea situaciones generales y abstractas por tiempo indefinido y que sólo puede ser modificada o suprimida por otra regla que tenga eficacia de ley."³⁹

³⁸ FERNÁNDEZ Y CUEVAS, José Mauricio. *Derecho Constitucional Tributario*. Dofiscal Editores, México, 1983, p. 11 y 12.

³⁹ RODRÍGUEZ LOBATO, *Ob. Cit.*, p. 25.

Con respecto a la importancia de la ley como fuente del Derecho Fiscal, señalaremos que, en México, es la única fuente formal, por disponerlo así nuestra Constitución, ya que como se desprende del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política del país, la cual establece que, la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios será de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes.

Para nosotros, la Ley es aquella norma jurídica emanada del Poder Público, debidamente facultado para ello (Poder Legislativo) con características de generalidad, abstracción y obligatoriedad.

Dichas características, las debemos entender de la siguiente forma:

- **Generalidad:** se refiere a que la norma se debe aplicar a aquél número determinado de personas, que se adecuen al supuesto previsto (hecho generador);
- **Abstracción:** considera los supuestos que deben realizarse con la norma, la cual al adecuarse a ella una conducta humana, se actualiza ésta y;
- **Obligatoriedad:** es la coercibilidad de la Ley para hacerla cumplir por los particulares y sus actos a los cuales se dirigen.

Después de la Constitución, es la fuente más importante del derecho fiscal y, su importancia se traduce en que, a través de ella, se establece el tributo, se definen sus elementos, sus características, y el Poder Público puede ejercer su potestad tributaria. Por lo tanto, *no puede haber contribución sin Ley*.

2.2.2.1 PROCESO LEGISLATIVO DE LA LEY FISCAL.

De acuerdo con nuestra Constitución, en su artículo 71; el derecho de iniciar leyes o decretos en materia federal, compete:

- I. Al presidente de la República.
- II. A los diputados y senadores al Congreso de la Unión.
- III. A las legislaturas de los Estados.

Con respecto a la iniciativa de ley y conforme al artículo 72 inciso h), todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, pudiéndose presentar inicialmente ante cualesquiera de ellas; con excepción de los proyectos que versen sobre empréstitos, reclutamiento militar o materia tributaria, que deberán presentarse inicialmente ante la Cámara de diputados.

Margáin, alude a que las consecuencias de que la Cámara de Origen en materia tributaria, es de que los miembros del Senado están impedidos para presentar iniciativas de leyes o decretos de carácter fiscal, en virtud de que ellos sólo pueden presentar sus iniciativas ante su propia Cámara.

Conforme a la discusión y aprobación de la ley y, de acuerdo con lo que estipula el artículo 72 constitucional, todo proyecto sobre contribuciones deberá presentarse, en primer término, ante la Cámara de Diputados (Cámara de origen); si ésta lo aprueba, pasará para su **discusión** a la Cámara de Senadores (Cámara Revisora), para conocer en segundo término; **aprobado** por dicha Cámara se remitirá al ejecutivo para su revisión y, en caso de no haberlas, se publique de inmediato y entre en vigor.

En caso de que el proyecto de ley fuere desechado en todo o en parte por el Ejecutivo, en uso del derecho denominado veto, será devuelto con sus observaciones a la Cámara de origen. Si el decreto fuera nuevamente aprobado por una mayoría representada por las dos terceras partes de los votos totales, pasará a la Cámara revisora, y si ésta lo aprueba también por idéntico margen de votos, se enviará al Ejecutivo para que lo promulgue.

En este último caso, aún cuando el Ejecutivo no estuviese de acuerdo con el proyecto, ya no puede oponerse a su promulgación. Las diversas situaciones que al respecto pueden darse, se prevén en los incisos d) y e) del citado artículo.

Una vez que el Ejecutivo aprueba el proyecto de ley, ordena la **publicación de la Ley** en el Diario Oficial de la Federación para efecto de que sea conocido y entre en vigor. A este último respecto, el artículo 13 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal estipula que:

“Los reglamentos, decretos y acuerdos expedidos por el Presidente de la República deberán para su validez y observancia constitucionales, ir firmados por el secretario respectivo, y cuando se refieran a asuntos de la competencia de dos o más secretarías, deberán ser refrendadas por todos los titulares de las mismas.”

Aludiendo a la **vigencia de la ley en materia tributaria**, nuestra Carta Magna en su artículo 74, fracción IV, indica que la Cámara de Diputados tiene la facultad exclusiva de examinar, discutir y aprobar *anualmente* el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlos. De esta norma debemos concluir que la vigencia constitucional de la ley fiscal es de un año.

Con respecto a la **vigencia ordinaria de la ley tributaria**, el artículo 7º del Código Fiscal de la Federación establece:

“Las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior.”

2.2.2.2 JERARQUÍA DE LEYES

La contribución es un ingreso fiscal ordinario del Estado que tiene por objeto cubrir el gasto público, por lo tanto, la relación tributaria se deberá regir por normas jurídicas.

De acuerdo a lo anterior, debemos establecer cuál es la norma suprema de acuerdo a la jerarquía de leyes:

- **Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.** También lo serán los Tratados Internacionales a la par de la Constitución.
- **Leyes Federales.** Por ejemplo el Código Fiscal de la Federación, Código Civil Federal, Código Federal de Procedimientos Civiles, etc.
- **Decretos.** Son disposiciones del Poder Ejecutivo, por ejemplo, SAT, decreto de expropiación.

- **Reglamentos.** Son disposiciones del Poder Ejecutivo que tiene por objeto aclarar, desarrollar o explicar los principios generales que contienen las leyes, por ejemplo: RISR, RIVA, RIA, etc.
- **Leyes Municipales.** Son de aplicación estricta en el municipio en que se encuentren: Ley de Obras y Servicios, Ley del Medio Ambiente, etc.
- **Normas Jurídicas Individualizadas.** Por ejemplo contrato de arrendamiento, de compraventa, testamento, sentencia o una resolución administrativa.
- **Circulares.** Son comunicados o avisos de los superiores jerárquicos en la esfera administrativa.

2.2.2.3 SUPLETORIEDAD DEL CÓDIGO FISCAL

La supletoriedad del Código Fiscal de la Federación consiste en que cuando en alguna ley en particular, existan lagunas en cuanto a una disposición específica, se aplicará supletoriamente lo dispuesto en el citado Código y, a falta de disposición expresa en éste, se aplicará lo dispuesto en el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación que reza en su segundo párrafo:

"Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal."

Con respecto a esto último, se transcribe a la letra la siguiente tesis jurisprudencial:

"SUPLETORIEDAD.- EL ARTÍCULO 5o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ESTABLECE EL SISTEMA DE SUPLETORIEDAD, APLICABLE A TODO EL RÉGIMEN TRIBUTARIO FEDERAL.- El Código Fiscal de la Federación constituye el ordenamiento que establece los principios generales aplicables a todo el sistema tributario federal y dentro de estas normas, el artículo 5o. prevé el principio que regula el sistema de supletoriedad, a saber "(...)"

A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común". En este contexto, resulta evidente que sólo podrá aplicarse el derecho federal común en defecto del derecho fiscal federal, a grado tal que si un ordenamiento fiscal determinado se refiere a cierta figura o término jurídico, pero no lo define o desarrolla, siempre que dentro del sistema de normas tributarias federales exista una disposición expresa que defina esa figura o término, esta disposición será la aplicable supletoriamente. Por estas razones, si en el caso concreto la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en el año de 1995, no definía la figura de "asistencia técnica", pero otra norma fiscal sí la definía claramente, como lo es el artículo 24, fracción XI, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, esta norma debe aplicarse supletoriamente. (17)

Juicio No. 8669/99-11-01-9/138/99-S2-08-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 23 de marzo del 2000, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrado Ponente: Francisco Valdés Lizárraga.- Secretaria: Lic. Mónica Guadalupe Osorniso Salazar. (Tesis aprobada en sesión privada de 23 de marzo del 2000)⁴⁰

(Lo resaltado es nuestro)

La interpretación es encontrar el verdadero sentido de la ley, y la supletoriedad se da cuando la misma ley define que otra ley le debe ser complementaria o supletoria.

2.2.3 REGLAMENTO.

Para *Rodríguez Lobato* el Reglamento es el "Es el conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal, que expide el Poder Ejecutivo, en uso de una facultad que propia cuya finalidad es facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo."⁴¹ Su importancia radica en que despeja incongruencias y corrige imprecisiones.

⁴⁰ <http://www.fiscalia.com.mx/Tesis/Supletoriedad.html>, mayo de 2003.

⁴¹ RODRÍGUEZ LOBATO, *Ob. Cit.*, p. 26.

En este sentido se ha pronunciado nuestro más alto Tribunal, en la jurisprudencia que a continuación se transcribe:

"FACULTAD REGLAMENTARIA DEL EJECUTIVO FEDERAL. INTERPRETACIÓN DE LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 89 DE LA CONSTITUCIÓN. La facultad reglamentaria que el artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal otorga al Ejecutivo de la Unión para proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, puede ser ejercida mediante distintos actos y en diversos momentos, según lo ameriten las circunstancias, sin más límite que el de no rebasar, no contravenir las disposiciones que se reglamenten. Por tanto, no es forzoso que se ejerza tal facultad en un solo acto, por ello implicaría una restricción no consignada en el precepto constitucional.-Jurisprudencia de la Segunda Sala de la SCJN, 2a. /J.84 / 94, visible en el SJF y su G noviembre de 1998, pág. 393."

Características:

- Tiene su fundamento en la fracción I, del artículo del artículo 89, en relación con el 92 de la Constitución que nos rige.
- Es un acto formalmente administrativo y, materialmente legislativo.
- No puede haber reglamento autónomo.
- Es una norma rigurosamente subordinada.
- De una Ley, pueden surgir varios reglamentos.
- Son expedidos por el Poder Ejecutivo.

Principios rectores:

- **Principio de la reserva de la Ley.-** Consiste en la prohibición del Ejecutivo para crear normas jurídicas que son de exclusiva competencia del Legislador, como lo son en materia tributaria, para establecer los hechos imponibles, sujetos, bases, etc.
- **Principio de preferencia de la Ley.-** La que nos indica que el reglamento no puede ir más allá de lo que indica la Ley.

Tipos de reglamento:

- Para la ejecución de las leyes.
- Para el ejercicio de las facultades que el Poder Ejecutivo le correspondan.
- Para la organización y funcionamiento de la propia administración.

En México el Reglamento, se ha convertido en una fuente del Derecho Fiscal muy importante, ya que en algunos casos no solo es un instrumento de aplicación de la ley, sino que también, "contiene normas sobre la naturaleza y efectos de los elementos esenciales del tributo; crea situaciones generales y abstractas por tiempo indefinido no previstas en la ley; o bien modifica o extingue las situaciones creadas por la ley."⁴²

Con respecto al reglamento en materia fiscal, existen dos casos en los que el Secretario de Hacienda y Crédito Público, atribuyéndose la facultad reglamentaria, ha expedido reglamentos, entre ellos encontramos:

- El Reglamento de la Ley de Impuesto sobre Aguamiel y Productos de su Fermentación, expedido el 6 de junio de 1932, derogado el 31 de diciembre de 1979.
- El Reglamento para el Cobro de Honorarios por Notificación de Créditos y Gastos de Ejecución, del 12 de noviembre de 1954, mismo que fue derogado por el reglamento de 19 de marzo de 1957, visto las numerosas inconformidades que se le hacían a no estar expedido por el Presidente de la República.

2.2.4 DECRETO.

El decreto es una orden o instrucción que tiene naturaleza limitativa a aspectos particulares, es decir, mientras que la ley se refiere a un objeto general, el decreto sólo comprende un objeto particular. Los decretos pueden ser expedidos tanto por el Legislativo como por el Ejecutivo.

⁴² RODRÍGUEZ LOBATO, *Ob. Cit.*, p. 26.

De acuerdo con nuestra Constitución, el decreto es un conjunto de normas jurídicas dictadas por el poder Ejecutivo en uso de las facultades extraordinarias que le otorga la Constitución (decreto *Ley*, artículo 73, fracción XVI Constitucional) ó, el uso de las facultades que le transfiere el Congreso de la Unión (*decreto delegado*, artículo 29, 49 y segundo párrafo del artículo 131 Constitucional).

Según *Rodríguez Lobato*, dentro “del concepto ley debemos comprender al decreto-ley y al decreto-delegado, ordenamientos que constituyen una excepción a la división de poderes, en virtud de que, en los términos de la Constitución General de la República, aun cuando emanan del Poder Ejecutivo Federal, tienen fuerza y eficacia de ley”, que pueden modificar y aun suprimir las existentes, o bien pueden crear nuevos ordenamientos, los que no pueden ser anulados sino en virtud de otro decreto de idéntica naturaleza o por una ley.

Con respecto a estos dos tipos de decreto, sabremos que se está en presencia de un **decreto-ley**, cuando la constitución autoriza al Poder ejecutivo, ante situaciones consideradas como graves para la tranquilidad pública, para asumir la responsabilidad de dictar disposiciones transitorias para hacer frente a la situación. Por ejemplo la suspensión de garantías individuales de acuerdo al artículo 29 constitucional.

Por otro lado, estaremos frente a un **decreto-delegado** cuando la constitución autoriza al Poder ejecutivo para emitir normas con fuerza de ley por un tiempo limitado y para objetos definidos. Tal es el caso en México de la delegación de facultades para legislar en materia tributaria a favor del Presidente, como es el caso del artículo 31, segundo párrafo, por el cual el ejecutivo podrá aumentar, disminuir, o suprimir las cuotas e las tarifas de exportación e importación expedidas por el Congreso.

2.2.5 JURISPRUDENCIA.

En nuestro sistema jurídico, y en la doctrina, esta institución ha adquirido gran fuerza y es de gran importancia dentro del ámbito de aplicación del Derecho Fiscal.

Definiremos a la jurisprudencia como el conjunto de principios y doctrinas, contenidas en las decisiones de los tribunales, a efecto de interpretar la ley que surge de la controversia entre particulares y que, por mandato de ley, son de observancia obligatoria. En materia fiscal esta figura a contempla el Código Fiscal de la Federación en los artículos 259, 260, 261, 262 y 263 del Código Fiscal de la Federación. De acuerdo al artículo 263 del citado código, las Salas del Tribunal están obligadas a aplicar la jurisprudencia del Tribunal, salvo que ésta contravenga jurisprudencia del Poder Judicial Federal.

En nuestro país tiene gran importancia ya que la mayoría de las reformas e innovaciones que se introducen en nuestras leyes fiscales, ya sea porque se detecten errores o se precisen conceptos, obedecen a sentencias que los órganos jurisdiccionales han emitido en una serie de casos análogos, sin embargo "la jurisprudencia, por sí misma, no modifica, deroga o crea a las leyes fiscales, sino que únicamente puede determinar la conveniencia y, en su caso, el contenido de la modificación, derogación o creación de esas leyes que se haga a través de los órganos competentes para ello."⁴³

La jurisprudencia no es una fuente formal, "sino fuente real, de las leyes fiscales. Por ello el estudio de las sentencias que en materia fiscal expiden nuestro tribunales, muchas veces no explica el por qué de las reformas introducidas a las leyes tributarias y de ello deriva que la jurisprudencia tenga una enorme importancia, pues ha sido la que ha venido evolucionando y caracterizando a la ley tributaria."⁴⁴ En materia fiscal, la formación de jurisprudencia sigue sus propias normas, que presentan un contenido más flexible, pues puede ser creada de dos formas: a través de una sola resolución o a través de tres resoluciones.

En todo caso solamente la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa puede crearla, y lo hace a través de una resolución de contradicción de las Salas regionales o cuando resuelve un recurso de queja interpuesto en contra de una sentencia violatoria de jurisprudencia por ella establecida y decide variarla. El único caso en que requiere de tres sentencias en un mismo sentido, sin interrupción de alguna clase, es cuando se trata de sentencias en recursos de revisión.

⁴³ RODRÍGUEZ LOBATO, *Ob. Cit.*, p. 27

⁴⁴ RODRÍGUEZ LOBATO, *Ob. Cit.*, p. 28

2.2.6 TRATADOS INTERNACIONALES.

Un tratado internacional, es un acuerdo celebrado entre dos a más sujetos internacionales y regido por el Derecho Internacional, ya sea que conste en un instrumento único, en dos o más instrumentos conexos y/o cualquiera que se le dé denominación particular, su fundamento lo encontramos en los artículos 76, fracción I y 133 de nuestra Constitución, su importancia radica en que, en ellos existen regulaciones fiscales de gran relevancia, pues de manera general se establecen reglas de operación en materia aduanera para evitar la doble tributación; a la fecha, México ha firmado veintisiete tratados internacionales en materia fiscal, de los cuales veintidós han entrado en vigor y han sido publicados en el Diario Oficial de la Federación.

Por tanto, se debe entender que "los tratados Internacionales son considerados como convenios o acuerdos entre Estados, acerca de cuestiones diplomáticas, políticas, económicas, culturales u otras de interés para las partes"⁴⁵ y toda vez que con ellos los Estados signatarios crean normas jurídicas, éstos constituyen una fuente formal del derecho, y cuando llegan a celebrarse, y son aprobados por la Cámara de Senadores, se convierten en una fuente muy importante, ya que de acuerdo con el artículo 133 constitucional, son ley suprema.

Los Tratados Internacionales, son fuente del Derecho Fiscal, porque a través de ellos los Estados resuelven, entre sí, el problema de la doble tributación internacional, que generalmente se da entre dos o más países vecinos cuando sus habitantes realizan operaciones de varios países.

2.3 LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA.

La potestad Tributaria del Estado, como manifestación de su poder soberano, se ejerce y se agota a través del procedimiento legislativo, con la expedición de la ley, en la cual se establecen de manera general, impersonal y obligatoria, las situaciones jurídicas o de hecho que, al realizarse, generan un vínculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal.

⁴⁵ RODRÍGUEZ LOBATO, *Ob. Cit.*, p. 29

A ese vínculo que se genera al darse la situación concreta prevista por la norma se le conoce como la relación jurídica, que cuando se refiere al fenómeno tributario es conocida con el nombre de RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA, que une a diferentes sujetos respecto a la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.

Al respecto *Delgadillo* define a la relación jurídica tributaria como “un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas, consistentes en el nacimiento, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.”⁴⁶ Por otro lado, el autor *Margáin Manautou* indica que “la relación jurídica tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria.”⁴⁷

De lo anterior, podríamos definir a la relación jurídica tributaria como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, adquiere el derecho de recibir y exigir a un deudor, denominado pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria y por excepción, en especie.

De esta definición surgen los elementos de la relación jurídica tributaria, a saber:

- Acreedor: El Estado.
- Deudor: El contribuyente.
- Contenido: Una prestación pecuniaria o (excepcionalmente) en especie.

La relación jurídica tributaria, es una relación de Derecho Público, en donde la obligación de entregar cantidades de dinero, es decir, de pagar, tiene semejanza con la obligación civil, aun cuando se distingue en que su monto se determina unilateralmente, su fin es público, el cobro se realiza por actos ejecutorios y por medios exorbitantes, además, su contenido no es únicamente el pago. La relación tributaria es también de naturaleza legal, que da lugar a un vínculo obligacional personal y por último la relación tributaria no es causal, su único origen es la soberanía del Estado.

⁴⁶ DELGADILLO GUTIÉRREZ, *Ob. Cit.*, p.85

⁴⁷ MARGÁIN MANAUTOU, *Ob. Cit.*, p. 217

Su naturaleza es de Derecho Público, porque su finalidad, necesariamente es pública; satisfacer el gasto público. Además porque el acreedor es el propio Estado y su fundamento también es público, la soberanía del Estado.

En este orden de ideas, de conformidad a nuestra carta fundamental, en la multicitada fracción del artículo 34, únicamente se tiene obligación de cubrir contribuciones a la Federación, a los Estados o Entidades Federativas y a los Municipios, por lo que son los únicos sujetos activos en nuestro país.

2.3.1 LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

"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."⁴⁸, el mismo autor hace alusión a la obligación tributaria como "la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación."⁴⁹

La obligación tributaria se genera, según lo manifestado en el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, que hacen concreta la situación abstracta prevista por la Ley, de tal manera que, estando ante la presencia de una norma jurídica que en sí no obliga a nadie mientras no se dé un hecho o situación prevista por ella, es decir, en tanto una persona no realice el supuesto señalado por la norma, las consecuencias de su aplicación no le pueden ser imputadas y por tanto no pueden existir, modificarse, transmitirse o extinguirse.

Lo anterior significa que, la relación jurídica tributaria se diferencia de la obligación tributaria, pues resulta claro que la relación jurídica, como vínculo entre diversos sujetos, comprende tanto a los derechos como a las obligaciones, de donde se deriva que aquélla es el todo y ésta es sólo una de sus partes, entonces, la obligación se debe entender como la conducta consistente en un dar, hacer, no hacer, tolerar, que un sujeto debe cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria.

⁴⁸ MARGÁIN MANAUTOU, *Ob. Cit.*, p. 230.

⁴⁹ MARGÁIN MANAUTOU, *Ob. Cit.*, p. 272.

Ahora bien, la obligación tributaria y la obligación de derecho privado, tienen en común, que tanto en una como en otra, encontramos dos sujetos: acreedor y deudor y, un objeto.

Las características de la obligación tributaria son las siguientes:

- Es de Derecho Público, o sea, que siempre se satisface y regula conforme a normas de esta rama del Derecho.
- Tiene su fuente sólo en la ley.
- El acreedor o sujeto activo es siempre el Estado.
- La calidad de deudor o sujeto pasivo puede adquirirla una entidad desconocida para la obligación del Derecho Privado.
- El objeto es único y consiste siempre en dar.
- La obligación tributaria, siendo de dar, sólo se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie.
- Tiene como finalidad recabar las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos.
- Sólo surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo.
- La obligación tributaria responsabiliza al tercero que interviene en la creación de hechos imponibles, sea como representante o mandatario del sujeto pasivo directo.

Es de importancia resaltar que, en materia fiscal, el momento del nacimiento de la obligación fiscal no coincide con el de su exigibilidad, ya que por su naturaleza especial requiere el transcurso de cierto plazo para que sea exigible.

Así, tenemos que el establecimiento de una empresa, la realización de una operación o la obtención de un ingreso pueden haber sido considerados objeto de gravamen por el legislador, y por tanto establecidos como hechos imponibles; sin embargo, la realización del hecho generador que da lugar al nacimiento de la obligación de registrarse, de presentar una declaración o de pagar un impuesto, quedará sujeta a un cierto plazo para su cumplimiento, el cual es fijado en las leyes impositivas, en el Código Fiscal de la Federación o en su Reglamento. La importancia de determinar el momento del nacimiento de la obligación tributaria radica en que a partir de ese momento:

- Nace el vínculo jurídico.
- Se crean los derechos y obligaciones correspondientes a cada sujeto.
- Se procede a iniciar actos administrativos tendientes a verificar el pago.
- Se fija la ley sustantiva y objetiva aplicable en razón del ámbito temporal de validez.
- Inicia el término para que opere la caducidad de las facultades del fisco para determinar contribuciones omitidas y de sus accesorios así como para imponer sanciones.

Con respecto a la formas extinción de la obligación tributaria nuestra legislación fiscal considera cinco de ellas, (aclarando que el modo extinción por excelencia es el pago) las cuales solo mencionaremos pues no es nuestra intención desarrollarlas en el presente trabajo:

- Compensación.
- Condonación.
- Caducidad.
- Prescripción, y
- Cancelación

Diremos entonces, que la obligación tributaria es toda conducta que el sujeto debe realizar cuando se coloca en el supuesto (hecho imponible) que establezca la norma tributaria (hecho generador), independientemente que dicha conducta sea de dar, hacer, no hacer o tolerar, de esta manera, identificamos a la conducta de dar como obligación tributaria sustantiva y las demás como obligaciones tributarias formales.

2.3.2 EL HECHO GENERADOR.

Como anteriormente vimos, la obligación tributaria nace por disposición de ley, sin embargo, para su nacimiento es necesario que surja concretamente el hecho o presupuesto señalado por el legislador para servir de fundamento al nacimiento de la relación jurídica tributaria.

Debemos comenzar señalando que, el **hecho imponible** es el presupuesto de hecho, hipotéticamente previsto en la norma jurídica, que se genera al realizarse la obligación tributaria, es decir, el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta.

En la doctrina encontramos diferentes tendencias respecto de la identificación de la conducta que denominamos hecho generador y, en muchas ocasiones, se confunde con el hecho imponible, por lo que resulta necesario concretar, que se trata de dos aspectos de un mismo fenómeno de la tributación: "el hecho imponible, como ya se mencionó, es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto, se genere precisamente la obligación tributaria sustantiva, es decir, la obligación de dar; la cual se trata de un hecho o situación de carácter económico que debe estar prevista en la ley formal y materialmente considerada son sus elementos esenciales que son: *objeto, sujeto, base, tasa o tarifa*"⁵⁰ y, adicionalmente, como lo ha establecido la Corte, *el plazo*. Mientras que el hecho generador es una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma, da lugar a la obligación tributaria en general.

Cuando el hecho imponible se realiza en un caso concreto se convierte en hecho generador de la obligación tributaria. Al respecto el autor Quintana define al hecho generador "como el evento que se lleva a cabo en la realidad, el cual, al encuadrar dentro de los supuestos previstos en la hipótesis. Es cierto que es el individuo el que realiza las situaciones jurídicas o de hecho que el legislador ha previsto en la norma, pero esta obligación no nacerá siempre que el individuo actúe, sino sólo en el caso que su situación coincida con el supuesto normativo, de donde se deriva que fue la voluntad del legislador la que hizo posible que la obligación naciera.

2.4 LOS SUJETOS DE LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.

Hablar de los sujetos en materia tributaria, es referirnos a los sujetos dentro de la relación jurídico tributaria, la cual ha quedado definida, ahora bien, como ya mencionamos la potestad tributaria se manifiesta en el poder del Estado en cuanto se trata de establecer las contribuciones en un ordenamiento determinado y señalando exactamente sus elementos como son los sujetos, la base, y tasa o tarifa, dicha potestad se extingue justamente cuando llega a su fin el proceso legislativo.

⁵⁰ DELGADILLO GUTIÉRREZ, *Ob. Cit.*, p.90

Ahora bien, al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surgen de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario; se deben una y otra una serie de obligaciones que serán cumplidas, aún cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación tributaria, así las cosas hemos de referirnos ahora a cada uno de estos sujetos.

Sujeto Activo

Para comenzar, mencionaremos que el sujeto activo tiene a su cargo una serie de obligaciones a favor del sujeto pasivo, las cuales vienen a hacer más complejas las relaciones tributarias entre ellos. "La relación tributaria impone obligaciones a las dos partes; la obligación tributaria solamente está a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo."⁵¹

Así, los sujetos activos de la relación jurídica tributaria son o pueden ser la Federación, los Estados y los Municipios. La figura del sujeto activo en toda relación jurídica tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación ya que así lo estipula la ley, sin embargo "en materia tributaria esta facultad no es discrecional como en Derecho Privado, sino que se presenta como una facultad-obligación de carácter irrenunciable."⁵²

Según, Rodríguez Lobato, en Derecho Fiscal, en la obligación fiscal, existe un solo sujeto activo de dicha obligación y es el Estado, pues solamente él, como ente soberano, esta investido de la potestad tributaria que es uno de los atributos de esa soberanía."

Lo anterior se debe, a que en el artículo 31 constitucional en su fracción IV se establece la obligación de contribuir para los gastos públicos y únicamente menciona a la Federación, los Estados y Municipios. De estos tres sujetos que se mencionan en la legislación mexicana únicamente la Federación y los Estados tienen plena potestad jurídica tributaria, en cambio los municipios sólo pueden administrar libremente su hacienda, pero no establecer sus contribuciones, de acuerdo al artículo 115 constitucional fracción IV.

⁵¹ MARGÁIN MANAUTOU, *Ob. Cit.*, p. 271

⁵² DELGADILLO GUTIÉRREZ, *Ob. Cit.*, p.105

“Señala la doctrina que además del Estado puede haber otros sujetos activos de la obligación fiscal, cuya potestad tributaria está subordinada al propio Estado, ya que es necesaria la delegación mediante ley del ejercicio de la potestad y ésta sólo puede ejercerse en la medida y dentro de los límites específicamente fijados en la ley por el Estado.”⁵³

Con respecto a esto último, *Delgadillo Gutiérrez* hace referencia a que en nuestra materia, nos encontramos con los sujetos que no obstante tener personalidad jurídica propia, diferente a la del Estado, pueden ser sujetos activos de la relación jurídica tributaria y que estos son los llamados “Organismos Fiscales Autónomos”, los que, de acuerdo a la ley, tienen facultad para determinar las contribuciones, dar las bases para su liquidación y llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, en algunos casos por sí mismos, o por medio de las Oficinas Federales de Hacienda, a manera de ejemplo mencionaremos que en cuestión de cuotas del ISSSTE, cuotas de INFONAVIT, Derechos de Caminos y Puentes Federales de Ingresos, y Derechos de Aeropuerto, el acreedor es el ente o institución que tiene a su cargo el manejo de éstos ingresos.

La principal atribución del Estado como sujeto activo de la obligación fiscal, consiste en exigir el cumplimiento de esa obligación en los términos precisos fijados por la ley impositiva correspondiente y ésta atribución es irrenunciable.

Sujeto Pasivo

Por otro lado de la relación jurídica tributaria, tenemos que de acuerdo a la Teoría General del Derecho, es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico (o hecho generador) establecido en la norma.

En materia tributaria encontramos que la realización del hecho generador que también analizaremos más adelante, crea a favor del sujeto activo la facultad de exigir el cumplimiento de las obligaciones tanto sustantivas como formales.

⁵³ RODRÍGUEZ LOBATO, *Ob. Cit.*, p. 132

La definición de Lobato reza que, el sujeto pasivo, "es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal."⁵⁴

A continuación tenemos la clasificación de acuerdo con *Pugliese* citado por *Lobato*:

- Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa. Es el caso del deudor directo del tributo o su causahabiente "mortis causa" o "inter vivos", es decir, herederos, legatarios o donatarios a título universal y si se trata de personas morales, la que subsiste o se crea por fusión.
- Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto (propia y ajena) con responsabilidad directa. Son quienes, conforme a la ley, pueden disponer libremente no sólo de sus bienes, sino también de los de terceros, por lo tanto, la ley designa como responsable directo a quien tenga esa facultad, aunque el hecho generador lo haya realizado el tercero, pues por la disponibilidad de los bienes podrá cubrir adeudo total.
- Sujetos pasivos, en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria. Es el caso de copropietarios y coherederos, ya que de cada uno de ellos se puede exigir el total del adeudo y no sólo la parte que le corresponde.
- Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituida. Es el caso de los sustitutos legales del deudor directo, ya sea voluntarios o por ministerio de ley.
- Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad solidaria. Es el caso de los determinados funcionarios públicos a quienes la ley impone ciertas obligaciones de carácter formal y que no fueron cumplidas, lo cual trae como consecuencia un perjuicio al fisco.
- Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva. Es el caso de las personas que adquieren bienes a efectos al pago de un tributo que no fue satisfecho en su oportunidad y respecto del cual el bien constituye la garantía objetiva.

⁵⁴ RODRÍGUEZ LOBATO, *Ob. Cit.*, p. 147.

A pesar de esta clasificación y de acuerdo a la interpretación de los artículo 1° y 26 del Código Fiscal de la Federación, en México el sujeto pasivo se clasifica en deudor directo y responsable solidario. También tomaremos en consideración, como se mencionó en el capítulo anterior, que el sujeto pasivo, denominado en el lenguaje común como contribuyente y éste puede ser, a su vez, persona física o persona moral.

El Servicio de Administración Tributaria, los define de la siguiente manera:

- Persona Física. Es todo ente individual susceptible de ser sujeto de derechos y obligaciones.
- Persona Moral ó Jurídica. Es todo grupo o ente colectivo formado por dos o más personas para un fin común susceptible de ser sujeto de derechos y obligaciones.

Con respecto a la nacionalidad (vínculo jurídico y político que une a una persona con el Estado), los nacionales de un país tienen que contribuir con los gastos públicos, independientemente de dónde tengan ubicado su domicilio, su residencia fiscal, el lugar de origen de sus ingresos o el lugar donde tengan sus bienes.

En México solo las personas físicas o morales, pueden ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, pues solamente ellas se encuentran obligadas al pago de la obligación tributaria, en virtud de haber realizado el hecho generador que la ley prevé; sin embargo, el Código Fiscal de la Federación no da una definición de Sujeto Pasivo de la obligación fiscal.

2.5 LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

El Estado para alcanzar sus fines para los cuales se encuentra creado, realiza múltiples actividades, que conforme pasa el tiempo, son distintas, y las cuales necesitan de los medios necesarios para que sean llevadas a cabo.

Por tal motivo debe establecer sistemas de funcionamiento respecto de la recaudación, concentración y administración de las contribuciones, asimismo crear organismos para la recaudación de esas contribuciones, pero con base en planes y programas de gobierno en materia tributaria como se encuentra en el Plan Nacional de Desarrollo; todo esto, es necesario dada la importancia de contar con los recursos financieros para poder llevar a cabo la tarea tanto económica como política y jurídica, es así que tendremos que conocer esta actividad, debemos entender por la actividad del Estado: Aquella que se desarrolla, y consiste en procurar los recursos necesarios para los gastos públicos, destinados a satisfacer las necesidades colectivas a su cargo, mediante la presentación de los servicios públicos correspondientes.

En este orden de ideas el Estado debe realizar una serie de gastos y procurar los recursos económicos indispensables para cubrirlos, y satisfacer el interés colectivo, lo cual origina la actividad financiera de Estado. *Rossy* citado por *Lobato* señala que "lo financiero es la actividad del Estado consistente en determinar el costo de las necesidades estatales y las generales de los habitantes de un país, la determinación de los medios dinerarios para atenderlas y su forma de obtención, la obtención misma de tales medios su administración y la realización dineraria de aquellas necesidades."⁵⁵

Según *Valdés Costa* citado por *Lobato*, "La actividad financiera del Estado es aquella relacionada con la obtención, administración o manejo y empleo de los recursos monetarios indispensables para satisfacer las necesidades públicas."⁵⁶ Según *Lobato*, el estudio general del aspecto jurídico de esta actividad, en sus tres momentos (obtención, administración o manejo y empleo), corresponde al Derecho Financiero. *Delgadillo Gutiérrez*, estudia a la actividad financiera del Estado en el sentido de sus finanzas públicas y afirma que "la palabra FINANZAS se deriva de la voz latina FINER que significa 'terminar, pagar'. Así el concepto de finanzas hace referencia a todo lo relativo a pagar, y que relaciona no sólo el acto de terminar con un adeudo, de pagar, sino también la forma de manejar aquello con que se paga, y la forma en que se obtuvo, a fin de estar en posibilidad de pagar. Por ello tenemos que por finanzas debemos entender la materia relativa a los asuntos económicos."⁵⁷

⁵⁵ RODRÍGUEZ LOBATO, *Ob. Cit.*, p. 3.

⁵⁶ *Idem.*

⁵⁷ DELGADILLO GUTIÉRREZ, *Ob. Cit.*, p. 13.

Aplicado a la materia fiscal, las finanzas públicas constituyen la materia que comprende todo el aspecto económico del ente público, y que se traduce en toda la actividad tendiente a la OBTENCIÓN, MANEJO Y APLICACIÓN de los recursos con que cuenta el Estado para la realización de sus actividades que, se efectúan para la para la consecución de sus fines.

Sin embargo, creemos que al citado autor, le falta señalar un momento importantísimo de la actividad financiera del Estado, que es previo a la obtención, y se trata de la DETERMINACIÓN, y que a continuación se expone.

2.5.1 DETERMINACIÓN.

Este momento de la actividad financiera del estado, tiene su fundamento en la fracción IV del artículo 74 Constitucional, que al respecto señala:

“Artículo 74.-

Son facultades exclusivas de la cámara de diputados:

IV.- Examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la cuenta pública del año anterior.

El ejecutivo federal hará llegar a la cámara la iniciativa de ley de ingresos y el proyecto de presupuesto de egresos de la federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre o hasta el día 15 de diciembre cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, debiendo comparecer el secretario del despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos.”

Así, antes de continuar, resulta necesario definir a la LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN, como el instrumento jurídico que establece anualmente los ingresos del Gobierno Federal que deberán recaudarse por concepto de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos, emisión de bonos, préstamos, etc. (Los estados de la República Mexicana también establecen anualmente sus ingresos a través de las leyes de ingresos locales).

En este sentido, encontramos que es facultad del Ejecutivo Federal presentar la iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación, estableciendo las actividades por medio de las cuales la Federación se allegará de los recursos tendientes a cubrir el gasto público, así, la determinación de tales ingresos es previa en obvio a su obtención.

2.5.2 OBTENCIÓN.

La obtención de recursos la lleva al cabo el Estado por muy diversos medios que tiene a su alcance: antes que nada por la explotación de sus propios bienes y por el manejo de sus empresas, así como por el ejercicio de su poder de imperio, con base en el cual establece las contribuciones que deberá aportar para los gastos públicos. Finalmente, su presupuesto se cubrirá por medios financieros, que en calidad de empréstitos, vía crédito interno o externo, obtendrá de otros entes.

2.5.3 ADMINISTRACIÓN.

Esta consiste principalmente en la administración y fomento de los recursos obtenidos, derivados de su actuación en cualquiera de sus dos personalidades, como ente del Derecho Público o como sujeto de Derecho Privado. El manejo de los recursos que obtiene el Estado se realiza por los diferentes órganos que integran la Administración Pública, siempre sujetos a las disposiciones legales que regulan la legalidad de su actuación.

2.5.4 EROGACIÓN.

Hablar de erogación, es referirnos a la salida de recursos financieros, motivada por el compromiso de liquidación de algún bien o servicio recibido o por algún otro concepto.

Así, la erogación se refiere al momento de la actividad financiera del Estado, en que se efectúa la aplicación de estos recursos económicos con que se cuenta, para la realización de sus fines.

CAPÍTULO III

EL ACTO ADMINISTRATIVO

Para comenzar con este capítulo, debemos partir de la afirmación de que el derecho se encarga de regular las conductas humanas en sociedad, conductas que pueden o no tener inferencia en la esfera e intereses jurídicos de terceros. Sin normas jurídicas que regularan las conductas humanas, sería imposible la conducta en sociedad, pues en la norma jurídica encontramos la bilateralidad, es decir, impone deberes al mismo tiempo que otorga derechos, lo que origina una relación entre individuos, esta relación como todas las cosas de la vida tiene un origen, un desarrollo, un fin y esto es, siempre a virtud de un hecho que produce tales fenómenos. De aquí la importancia del previo estudio de los hechos y actos jurídicos, a los actos administrativos.

3.1 EL ACTO JURÍDICO Y HECHO JURÍDICO

De acuerdo a la Teoría General del Derecho, los diferentes fenómenos que se producen por los hombres pueden o no estar regulados por el Derecho; cuando lo están, su realización produce efectos jurídicos, que permiten hacer la diferenciación entre hechos naturales o materiales y hechos jurídicos. Estos a su vez pueden diferenciarse en razón de la intervención de la voluntad del agente, manifestada o no con el propósito de producir efectos jurídicos, en cuyo caso podemos hablar de hechos jurídicos en sentido estricto, y de actos jurídicos, por ello se afirma que el acto jurídico es la manifestación de la voluntad para producir efectos jurídicos.

Ahora bien, en sentido amplio, "hecho", es toda acción u obra del hombre, o de la naturaleza que cae bajo la percepción de nuestros sentidos, o bien, aquellas conductas humanas que el derecho toma para atribuirle determinadas consecuencias. Los acontecimientos carentes de trascendencia en el plano jurídico se denominan simples hechos y no le interesan al derecho; Acontecimiento susceptible, que puede o no tener relevancia jurídica depende de las circunstancias de cada caso, ejemplo: pescar, porque se produce la adquisición del derecho real de dominio (pez).

Los hechos se subdividen en: actos jurídicos y en hechos jurídicos

- > **Hecho Jurídico:** Acontecimientos o circunstancias a los que el derecho objetivo atribuye el efecto de producir la adquisición, transformación o extinción de los derechos. Son acontecimientos de orden natural.
- > **Acto Jurídico:** Es el acto voluntario susceptible de producir nacimiento, modificación, transferencia o extinción de los derechos.

HECHO JURÍDICO

Podemos afirmar que el Derecho nace del hecho, por lo que los hechos jurídicos serán "todos aquellos acontecimientos naturales o del hombre que sin intervenir su voluntad para producir consecuencias de derecho se originan éstas."⁵⁸

La misma noción ha recibido de diversos autores las siguientes definiciones:

Para *Savigny*, los hechos jurídicos son acontecimientos en cuya virtud las relaciones de derecho nacen o terminan, de acuerdo con *Sánchez Román* hecho en un sentido amplio es un suceso cualquiera ocurrido en la realidad y hecho jurídico, el elemento generador o causa eficiente del derecho subjetivo, pues si los derecho nacen, se modifican, se transfieren y se extinguen, es siempre por virtud de un hecho. Para *Pugliatti* se designan como hechos jurídicos, todos los hechos naturales o humanos que produzcan consecuencias jurídicas. Para *Coviello* se llaman hechos jurídicos todos los acontecimientos a los que el derecho objetivo atribuye como consecuencia la adquisición o la pérdida o la modificación de un derecho subjetivo.

Bonnecase quien es citado por *Navarro Sotomayor*, lo enuncia en los siguientes términos: "por hecho jurídico se entiende en el sentido general del término, un acontecimiento engendrado por la actividad humana, o puramente material, tomado en consideración por el derecho, para hacer derivar a su vez de él a cargo o en provecho de una varias personas, un estado, es decir, una situación jurídica general o permanente o, por le contrario, un efecto de derecho limitado."⁵⁹

⁵⁸ FLORES GÓMEZ, Fernando, *Introducción al estudio del Derecho*, Editorial Porrúa 3ª Edición, México, 1981, p. 16.

⁵⁹ NAVARRO SOTOMAYOR, Luis, *Teoría del Hecho Jurídico*, Editorial JUS, México, 1948, p.15

De lo anterior podemos apreciar que, a pesar de los puntos en común que ofrecen las definiciones que anteceden, también presentan ciertas discrepancias, sin embargo, estas diferencias no son fundamentales pues todas envuelven dos conceptos básicos: el de hecho y el de consecuencia de derecho.

A nuestra opinión son hechos jurídicos todos los acontecimientos susceptibles de producir alguna adquisición, modificación, transferencia o extinción de derechos u obligaciones.

Ahora bien, el hecho jurídico no es lo mismo que el simple hecho material, porque aparte de que no todo hecho jurídico es hecho material, éste para ser jurídico necesita la calificación jurídica, es decir, necesita haber entrado en un sistema de normas como objeto de reglamentación, que le atribuya efectos de derecho, pues en efecto, los simples hechos tales como el nacimiento o la muerte de una persona, y los casos fortuitos, acontecimientos accidentales imprevistos, ocurridos en circunstancias incidentales, como: un incendio, un accidente de trabajo, epidemias, guerras, etc., no son por su naturaleza jurídicos, no reciben la calificación de jurídicos por sí mismos, sino por la circunstancia de que el derecho los ha tomado en cuenta para atribuirles consecuencias jurídicas.

Es menester hacer referencia a las características del hecho jurídico, de acuerdo con el autor *Navarro Sotomayor*, quien considera como tales las siguientes:

- Es antecedente, puesto que precede, por lo menos con prioridad lógica a la consecuencia de Derecho,
- Es necesario, porque sin él no habría efecto jurídico posible, como dice la vieja regla de derecho: *jus ex facto oritur*, el derecho nace del hecho;
- Es concurrente, porque requiere el concurso de la ley para la producción de cualquier resultado jurídico, pues no pueden existir consecuencias jurídicas o variación en las situaciones jurídicas, faltando cualquiera de estas dos fuentes: el hecho jurídico y la ley.
- Es determinante, pues solo podrá dar lugar a un hecho determinado, es decir, la consecuencia jurídica.

En el proceso normativo, el hecho jurídico, aparece en la norma como un simple supuesto o presupuesto, para el nacimiento, extinción, modificación o transmisión de los derechos y las obligaciones, en las relaciones jurídicas, sin embargo, es necesario que el supuesto se realice, es decir, que el hecho jurídico concorra, para que se produzcan las consecuencias consignadas en la norma, entonces el supuesto lo deja de ser para convertirse en hecho.

Clasificación de los hechos jurídicos:

- **Naturales:** Independientes del hecho, no hay intervención del hombre (ejemplo: la caída de un rayo origina un incendio en una casa que, como estaba asegurada, genera la obligación de la compañía de seguros de pagar la indemnización).
- **Voluntarios o del ser humano.**- El hombre efectúa su conducta y no quiere que se den las consecuencias de derecho, no obstante esto, se dan independientemente de la voluntad del autor. Como ejemplo encontramos a un delincuente que efectúa actos ilícitos y no desea, no quiere que se presenten las consecuencias jurídicas, como puede ser el hecho que la policía efectúe una investigación y lo atrape, sin embargo, estas se van a presentar, independientemente de que quiera o no el criminal que, como es lógico no quiere. Con voluntad (celebración de un contrato) o sin ella (persona que se tropieza y al caer lesiona a otra).
- **Mixtos:** Hechos que participa el hombre y la naturaleza (ejemplo: fecundación in-vitro), siempre que hay una mínima interferencia del hombre en el hecho natural, es automáticamente un hecho del hombre.

Según la teoría tradicional (francesa) los **Hechos jurídicos en lato sensu** (sentido amplio) son todos los hechos de la naturaleza, o bien, aquellas conductas humanas que el derecho toma para atribuirle determinadas consecuencias. Estos se subdividen en: actos jurídicos y en hechos jurídicos.

Hechos jurídicos en strictu sensu (sentido estricto) son aquellas conductas humanas o acontecimientos naturales, a los cuales el derecho le va a atribuir determinadas consecuencias jurídicas, independientemente de la voluntad del autor.

A manera de conclusión diremos que el Derecho constituye una disciplina en constante evolución, que debe fijar su atención en los hechos, en los acontecimientos de la vida humana en sus relaciones sociales, para regularlos, para adaptarse a las necesidades reales y cambiantes del hombre "animal social", para y por quien existe el Derecho.

ACTO JURÍDICO

Todo acto jurídico es un acto de voluntad. Los actos jurídicos corresponden exclusivamente a los seres humanos, únicamente son ellos los que pueden manifestar su voluntad, voluntad con la cual, se llegan a crear, transmitir, modificar o extinguir derechos y obligaciones, efectos que se producen en virtud de que el autor de esa voluntad así lo desea; sin embargo, no todo acto de voluntad es un acto jurídico, no dudando que, algunos efectos del derecho se produzcan sin que haya un acto de voluntad, por ejemplo la destrucción material y accidental de una cosa, o la separación de los frutos de un árbol, son hechos no voluntarios a consecuencia de los cuales reproducen efectos jurídicos, pero no puede hablarse entonces de actos jurídicos, cuando lo que podemos afirmar es, que ahí hay hechos jurídicos aunque parezca contradictorio.

Para comprender mejor el contenido y conceptualización del acto jurídico, consideramos menester hacer referencia no a uno, sino a varios conceptos del mismo.

Para *Flores Gómez* "El acto jurídico es una manifestación de voluntad del hombre, hecha con el propósito de producir consecuencias jurídicas. Se ha dicho también que es la realización querida, o al menos previsible, de un resultado exterior."⁶⁰

Para *León Duguit* es acto jurídico todo acto de voluntad que interviene con la intención de que se produzca una modificación en el ordenamiento jurídico, tal como existe en el momento en que se produce, o tal como existirá en un momento futuro dado.

⁶⁰ FLORES GÓMEZ, *Ob. Cit.*, p. 16.

Nosotros coincidimos más con la definición de *Bonecasse*, la cual nos parece ser la más completa; el autor referido considera al acto jurídico como "una manifestación exterior de la voluntad bilateral o unilateral, cuyo fin directo es engendrar, fundándose en una regla de derecho a cargo o en provecho de una o varias personas, un estado, es decir, una situación jurídica general o permanente, o, por el contrario un efecto de derecho limitado que conduce a la formación, modificación o extinción de una relación jurídica."⁶¹

Los actos jurídicos de acuerdo a la definición que antecede, se subdividen en:

- **Unilaterales.**- Interviene una sola voluntad, aquí, el hombre en forma individual, efectúa una declaración unilateral de la voluntad. Ejemplo de esto lo encontramos en el testamento.
- **Bilaterales o plurilaterales.**- Intervienen dos o más voluntades, como ejemplo encontramos a los convenios y los contratos, que no son otra cosa más que el acuerdo de dos o más voluntades.

Todo acto jurídico, para que surta plenamente sus efectos, necesariamente deberá contener; elementos esenciales o de existencia y elementos de validez, mismos que a continuación explicaremos.

ELEMENTOS ESENCIALES O DE EXISTENCIA DEL ACTO JURÍDICO

Para que el acto jurídico pueda tener existencia y por tanto sea jurídicamente válido debe reunir ciertos requisitos, es decir debe estar integrado por sus elementos, los cuales son, a saber:

- **Voluntad o Consentimiento.**- Es la declaración hecha por los contratantes para obligarse en los términos que quieran hacerlo. Se debe exteriorizar en forma libre y espontánea, de manera racional y consciente, y bajo ninguna presión.

La manifestación de la voluntad puede ser expresa o tácita: expresa, cuando se emplean medios sensibles, claros y terminantes; Será tácita la manifestación cuando al realizar ciertos actos, hechos, signos, actitudes, que no se dirigen propiamente a exteriorizar la voluntad, pero que, por su contenido revelan el propósito del sujeto a producir ciertos efectos.

⁶¹ NAVARRO SOTOMAYOR, *Ob. Cit.*, p. 76

- **Objeto (física y jurídicamente posible).**- Consiste en crear, transmitir, modificar o extinguir derechos y obligaciones; implica una posibilidad de dar, hacer o no hacer.
- **Solemnidad.**- Es requisito indispensable que haya una norma jurídica que considere sus consecuencias jurídicas, así como el requisito de la formalidad, es decir, se requiere de algunos requisitos especiales que bajo cierta solemnidad deben necesariamente observarse para que tenga validez el acto jurídico.

ELEMENTOS DE VALIDEZ DEL ACTO JURÍDICO

Se habla de validez del acto jurídico cuando puede producir los efectos que la ley le atribuye. La validez es la existencia del acto por reunir los elementos esenciales y no tener ningún vicio. "La validez de un acto es la virtud o potencia de producir efectos un acto jurídico por su conformidad con la Ley; invalidez, la carencia o privación de esa virtud por no reunir las condiciones requeridas por la ley."⁶²

Por su parte los elementos de validez son aquellos cuya integración al acto jurídico no es esencial, sin embargo su presencia es indispensable en virtud de que sin ellos, simplemente el acto jurídico existe pero no vale. La ley reconoce los siguientes:

Objeto, motivo, fin o condición lícitos.- Es la conducta humana que consiste en una prestación, en un hacer y en un no hacer, y desde luego, esto debe ser lícito como posible. La licitud consiste en que el acto jurídico debe ser apegado a derecho, es decir, se requiere que el objeto, motivo fin o condición estén sin vicios, que no estén prohibidos por las leyes.

Capacidad de las partes.- Todas las personas que participan en un acto jurídico deben ser capaces, es decir, deben tener la facultad de obligarse por su voluntad y que la regla jurídica les reconozca este derecho.

⁶² FLORES GÓMEZ, *Ob. Cit.*, p. 48.

Voluntad libre y cierta.- La voluntad en el acto, es la expresión que va dirigida a conseguir ciertos efectos, que, para que sean producidos, debe ser libre, consciente, sin que en el sujeto existan perturbaciones tales como presiones o violencias, es decir que carezca de vicios.

- **Ausencia de vicios de la voluntad.**- Son las circunstancias que impiden la libre y espontánea manifestación de la voluntad en un acto jurídico y que el derecho tomará en cuenta para calificar la invalidez del mismo. Estos son:
 - Error.- Es una falsa o incompleta concepción de la realidad, es un estado subjetivo de apreciación que esta en desacuerdo con la realidad.
 - Dolo.- Según *Ripert, Georges y Boulanger*, es todo engaño cometido en la celebración de un acto jurídico", o bien es toda alteración de la verdad, engaño o fraude dirigidos a impulsar a otro a que realice un acto jurídico; es maquinación fraudulenta para arrancar a otro el consentimiento en un acto jurídico
 - Mala fe.- Es el disimulo del error una vez conocido. (permanecer callado)
 - Violencia.- Es una fuerza o presión que se ejerce sobre la voluntad de una persona para obligarla a la realización de un acto jurídico. En la violencia se emplean medios contrarios al natural modo de proceder para obligar a una persona a realizar actos ajenos a su voluntad.

MODALIDADES DE LOS ACTOS JURÍDICOS

Son las restricciones fijadas a los actos jurídicos por el autor de este, o por las partes que intervienen en él, ya sea que los efectos no se produzcan inmediatamente, o bien, para que estos (los efectos), no se extingan de inmediato; en las modalidades encontramos:

Término o plazo

Es un acontecimiento de realización cierta del cual depende la exigibilidad o la resolución de derechos y obligaciones, o bien, es el plazo o tiempo que las partes establecen en el acto jurídico.

- **Termino suspensivo.-** Es el acontecimiento futuro, al cual se supedita el cumplimiento de una obligación, esto es, se suspenden los efectos del acto pero no impide el nacimiento del mismo.
- **Termino extintivo.-** También es un acontecimiento futuro del cual depende la extinción de una obligación.

Condición

Es el acontecimiento futuro de realización incierta del cual depende la eficacia o resolución de derechos y obligaciones. (Doy algo ó me comprometo a hacer algo si se da una condición).

- **Condición resolutive.-** Es cuando cumplida, resuelve la obligación.
- **Condición suspensiva.-** Es el acontecimiento futuro de realización incierta.

Modo o carga

Es la carga impuesta al beneficiario de un acto jurídico para que realice una prestación en favor del autor del acto o de un tercero. (Te vendo mi casa, si le permites vivir en ella a mi hermano).

INEXISTENCIA Y NULIDAD DE LOS ACTOS JURÍDICOS

Como ya mencionamos los actos jurídicos deben necesariamente reunir ciertos requisitos para que sean jurídicamente válidos, estar integrados por sus elementos para que puedan producir los efectos que la ley les atribuye. Como anteriormente mencionamos la validez de un acto es la virtud o potencia de producir efectos por su conformidad con la ley; por consiguiente, invalidez es la carencia o privación de esa virtud por no reunir las condiciones requeridas por la norma.

Inexistencia.- Para que el acto jurídico pueda tener existencia debe estar integrado, como ya mencionamos antes, por sus elementos esenciales (voluntad, objeto, capacidad), de lo anterior se deduce que un acto jurídico será declarado inexistente, cuando le falte un elemento esencial de validez, en ausencia de la cual es lógicamente imposible concebir su existencia jurídica lo que equivale a la nada jurídica.

Nulidad.- El acto nulo es aquel que sí presenta los elementos de existencia, pero de modo imperfecto, por lo cual, o no produce ningún efecto jurídico al igual que el inexistente, o bien, produce sus efectos provisionalmente.

Existen dos tipos de nulidades:

- **Nulidad absoluta.-** Se origina con el nacimiento del acto cuando este va en contra del mandato o de la prohibición de una ley imperativa prohibitiva o una ley de orden político. (Es la inexistencia misma, el acto nunca surte sus efectos). Por regla general no impide que el acto produzca provisionalmente sus efectos, los cuales serán destruidos retroactivamente cuando se pronuncie por el juez la nulidad.
- **Nulidad relativa.-** Al igual que la absoluta nace con el acto y la vicia desde su nacimiento, pero este vicio va en contra de una disposición legal establecida en favor de una persona. (Si desaparece la causa que lo hace nulo, surte todos sus efectos, procede a petición de parte). La falta de forma establecida por la ley, si no se trata de actos solemnes, así como el error, el dolo, la violencia, producirá la nulidad relativa del acto.

DIFERENCIA ENTRE HECHO Y ACTO JURÍDICO.

Entre el hecho jurídico y el acto jurídico existe la diferencia que hay entre género y especie, el acto jurídico es una especie del género (hecho jurídico), por lo cual todo acto jurídico es también un hecho jurídico pero no todo hecho jurídico es un acto jurídico. Además el acto jurídico tiene un fin inmediato o propósito querido por las partes que es el de producir un efecto jurídico, lo que no ocurre con el hecho jurídico cuyo efecto se produce por que la ley así lo dispone, es decir, que solo tiene relevancia jurídica en virtud de la ley.

3.2 EL ACTO ADMINISTRATIVO

El presente punto es un análisis de los actos administrativos, ya que estos están dentro de la administración pública entendiendo por administración pública el conjunto de órganos administrativos que sirven al Estado para la elaboración de funciones y actividades destinadas a la producción de obras, bienes y servicios públicos a la sociedad.

Este proceso de elaboración de funciones demanda la determinación del objeto para definirlos, lo cual supone la reunión de sus elementos, tratando de introducir una idea mas o menos clara de lo que son los actos administrativos, sobre todo, la importancia que tienen estos dentro de lo que es el ordenamiento jurídico.

Por otro lado, como se mencionó en el punto anterior, podemos distinguir entre hechos naturales o materiales y hechos jurídicos y a su vez éstos con los actos jurídicos, y dijimos que éstos últimos son la manifestación de la voluntad para producir efectos jurídicos.

Es por esto que debemos distinguir claramente el acto administrativo del acto material de ejecución del derecho. Como por ejemplo: una orden de detención de una persona, dispuesta por un prefecto, en ejercicio de una potestad legal, es un acto administrativo; la ejecución de la misma orden por los agentes de policía es un acto material. Una resolución, es un acto administrativo; la publicación de su texto, es una operación material.

Teniendo en cuenta lo anterior, se puede identificar la actuación de la administración, expresada a través de hechos materiales, cuando su manifestación de voluntad no produce consecuencias de derecho, por no tener trascendencia en el mundo jurídico; y a través de actos jurídicos, que por ser la manifestación de voluntad de la administración, se denominan actos administrativos.

Ahora bien, para poder hablar del acto administrativo es menester referirnos en primer lugar al procedimiento administrativo y al proceso administrativo, pues es importante tener en claro el origen de los actos administrativos, para lo que definiremos en primer lugar, al procedimiento administrativo, mismo que es el cauce legal que sigue la administración para la realización de su actividad o función administrativa, mientras que el proceso administrativo es la vía legalmente prevista para canalizar las acciones de quienes demandan justicia ante los Tribunales a fin de resolver una controversia administrativa, es decir, un conflicto originado por un acto o una resolución administrativa que se reputa ilegal.

Ya que hicimos referencia a estos dos, podemos decir que el procedimiento tiene como propósito crear un acto administrativo y en el proceso administrativo se pretende obtener una sentencia.

En este sentido, existen dos tipos de procedimientos administrativos, uno de ellos encaminado a la creación del acto administrativo y el otro relativo a la impugnación de dicho acto ante la propia autoridad administrativa que lo emitió, a través de un recurso administrativo.

Así, la administración pública a través de sus autoridades, emite actos administrativos tendientes a lograr el cumplimiento de las facultades con que la han investido la Constitución, la ley, el reglamento o el decreto.

Con relación a lo anterior y, para tener un panorama más amplio del concepto, nos referimos al artículo 3° de la LPADF, en su fracción XXII, la cual define al Procedimiento Administrativo como el conjunto de trámites y formalidades jurídicas que preceden a todo acto administrativo, como su antecedente y fundamento, los cuales son necesarios para su perfeccionamiento, condicionan su validez y persiguen un interés general.

3.2.1 DEFINICIÓN

Ahora nos haremos un cuestionamiento: ¿qué es un acto administrativo?, para tener una idea mas amplia del mismo será necesario que mencionar que toda la actuación de la administración se dará a través de "actos de la administración", *Manuel María Díez* opina que solo serán considerados actos administrativos aquella declaración unilateral y concreta del órgano ejecutivo que produce efectos jurídicos directos inmediatos. A continuación revisaremos algunos conceptos del acto administrativo:

La Enciclopedia Jurídica Mexicana lo define como "el acto que realiza la autoridad administrativa. Expresa la voluntad de la autoridad administrativa, creando situaciones jurídicas individuales, a través de las cuales se trata de satisfacer las necesidades de la colectividad o la comunidad... En sentido formal, acto administrativo es todo acto del Poder Ejecutivo, que es el órgano administrativo del Estado. En sentido material, es el acto del Estado, intrínsecamente administrativo, sin importar que el órgano estatal que lo realice sea el Legislativo, el Judicial o el administrativo."⁶³

⁶³ *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, Tomo I, Editorial UNAM/Porrúa, México 2002.

Por su parte *Manuel María Díez* lo define como la declaración concreta y unilateral de voluntad de la administración activa en ejercicio de la potestad administrativa. *Acosta Romero* define al acto administrativo como la "...manifestación unilateral y externa de la voluntad, que expresa la decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública"⁶⁴ que crea, reconoce, modifica, transmite o extingue derechos y obligaciones, es generalmente ejecutivo y se propone satisfacer el interés general.

Un ejemplo de concepto material es el que procura *Andrés Serra Rojas* ya que el define a el acto administrativo como una declaración de voluntad de conocimiento y de juicio, unilateral, concreta y ejecutiva que constituye una decisión ejecutoria que emana de un sujeto: la administración pública, en el ejercicio de una potestad administrativa que crea, reconoce, modifica, transmite extingue una situación jurídica subjetiva y su finalidad es la satisfacción del interés general. Otro ejemplo lo es la definición de *Agustín A. Gordillo* quien lo describe como una declaración concreta y unilateral de voluntad de un órgano de la administración activa en ejercicio de la potestad administrativa.

La Ley del Procedimiento Administrativo del Distrito Federal (LPADF) en su artículo 2º, fracción I, (Diario Oficial del 19 de diciembre de 1995) define al acto administrativo como la declaración unilateral de voluntad, externa, concreta y ejecutiva, emanada del la Administración Pública del Distrito Federal, en el ejercicio de las facultades que le son conferidas por los ordenamientos jurídicos, que tiene por objeto, crear, transmitir, modificar o extinguir una situación jurídica concreta, cuya finalidad es la satisfacción del interés general.

Margáin define al acto administrativo como "aquel mediante el cual la autoridad administrativa ejerce, de manera general o particular, las facultades que los ordenamientos le otorgan para satisfacer las atribuciones de que está investida su unidad administrativa y puede exigir su cumplimiento."⁶⁵ Según *Bielsa* el acto administrativo es la decisión general o especial de una autoridad administrativa, en el ejercicio de sus propias funciones, y que se refiere a derechos, deberes, e intereses, de las entidades administrativas o de los particulares respecto de ellas.

⁶⁴ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Elementos de Derecho Administrativo*, 1er. Curso, Editorial LIMUSA, México 1999, p.170.

⁶⁵ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Administrativo Mexicano*, Editorial Porrúa 3ª Edición, México 2000, p.91.

Para comprender mejor el concepto, *Lino Fernández* menciona que la expresión actos administrativos esta referida a la actividad del Estado que ejerce una de las funciones fundamentales como es la función administrativa, cuya manifestación de voluntad se traduce a través de un conjunto de actos de administración, para alcanzar sus fines políticos jurídicos, económicos y sociales.

En sentido amplio el acto administrativo se aplica a toda clase de manifestaciones de la actividad de los sujetos de la administración pública; y en el sentido estricto, comprende y abarca a las "Manifestaciones de la voluntad del Estado para crear efectos jurídicos", particularmente esta última, de significación más restringida y específica, se constituye en el verdadero eje del derecho administrativo."

Por nuestra parte, lo concebimos como una declaración de voluntad de la autoridad administrativa ya sea de forma oral o escrita y que establezcan las leyes, en ejercicio de sus funciones, de forma premeditada y con fundamento en la ley, misma que tiene efectos jurídicos directos encaminados a satisfacer el interés colectivo. También consideramos que es la forma en que el Estado, a través de sus organismos, realiza la función administrativa que le ha sido encomendada por el Ejecutivo.

Sus características fundamentales son:

- Es un acto jurídico,
- Es de derecho público;
- Lo emite la administración pública (Poder Ejecutivo) a través de sus órganos;
- Debe encontrarse dentro de las facultades y atribuciones que la ley otorga al órgano emisor;
- Es un acto individual y concreto;
- Persigue o tiene como finalidad de manera directa o indirecta, mediata o inmediata, la satisfacción del interés público.

Algunos tratadistas apuntan también como características:

- La presunción de legalidad y validez, y
- La ejecutoriedad.

Todo acto administrativo tiene a su favor la presunción de que fue dictado conforme a derecho y es el administrado quien tiene que probar o demostrar que dicho acto es ilegal.

3.2.2 ELEMENTOS ESENCIALES O DE EXISTENCIA DEL ACTO ADMINISTRATIVO

Por ahondar un poco en el acto administrativo mencionaremos sus elementos, que son, a saber:

- **Sujeto;** es el órgano administrativo, mas no propiamente el funcionario público, su titular o representante ya que el órgano administrativo es un conjunto de facultades y su titular deberá de actuar dentro de ellas.
- **Declaración de Voluntad;** ésta debe expresarse a través del representante del órgano administrativo y debe encontrarse libre de todo vicio y tendrá las siguientes características:
 - **Unilateral,** ya que no requiere el acuerdo del otro sujeto, como sucede en los convenios y en los contratos.
 - **Concreta,** puesto que debe referirse a situaciones particulares, en contraposición a las disposiciones normativas cuyo contenido es general y abstracto, y no produce consecuencias jurídicas individuales, como sucede con los actos administrativos.
 - **Provenir de un órgano administrativo,** puesto que se trata de actos que integran la función administrativa, formal y materialmente considerada. Cuando otros poderes (legislativo o judicial) emiten nombramientos o aplican presupuestos, aunque materialmente se trate de una función administrativa, estos actos no presentan la característica de administrativos y por consiguiente no son materia del Derecho Administrativo.
- **Objeto;** consiste en producir efectos jurídicos los cuales pueden crear, transmitir, modificar, reconocer, declarar o extinguir derechos y obligaciones (situaciones jurídicas).
- **Motivo;** es la exigencia de que se precisen situaciones de hecho o de derecho que provocan o impulsan a la emisión del acto.
- **Fin;** puede ser general o propio, entendiéndose por general cuando es interés de la colectividad y por propio cuando lo orienta.

- **La forma;** esto es la manera en que exterioriza la voluntad del órgano administrativo, que puede ser de manera expresa o tácita.

A este respecto el artículo 3º de la Ley Federal del Procedimiento Administrativo (LFPA), señala que son elementos del acto administrativo:

- I. Ser expedido por órgano competente, a través del servidor público, y en caso de que dicho órgano fuere colegiado, reúna las formalidades de la ley o decreto para emitirlo;*
- II. Tener objeto que pueda ser materia del mismo; determinado o determinable; preciso en cuanto a las circunstancias de tiempo y lugar, y previsto por la ley;*
- III. Cumplir con la finalidad de interés público regulado por las normas en que se concreta, sin que puedan perseguirse otros fines distintos;*
- IV. Hacer constar por escrito y con la firma autógrafa de la autoridad que lo expida, salvo en aquellos casos en que la ley autorice otra forma de expedición;*
- V. Estar fundado y motivado;*
- VI. (se deroga).*
- VII. Ser expedido sujetándose a las disposiciones relativas al procedimiento administrativo previstas en esta ley;*
- VIII. Ser expedido sin que medie error sobre el objeto, causa o motivo, o sobre el fin del acto;*
- IX. Ser expedido sin que medie dolo o violencia en su emisión;*
- X. Mencionar el órgano del cual emana;*
- XI. (se deroga).*
- XII. Ser expedido sin que medie error respecto a la referencia específica de identificación del expediente, documentos o nombre completo de las personas;*
- XIII. Ser expedido señalando lugar y fecha de emisión;*
- XIV. Tratándose de actos administrativos deban notificarse deberá hacerse mención de la oficina en que se encuentra y puede ser consultado el expediente respectivo;*
- XV. Tratándose de actos administrativos recurribles deberá hacerse mención de los recursos que procedan, y*

XVI. Ser expedido decidiendo expresamente todos los puntos propuestos por las partes o establecidos por la ley."

3.2.3 REQUISITOS DE VALIDEZ DEL ACTO ADMINISTRATIVO

Acorde con el artículo 12 de la Ley del Procedimiento Administrativo del Distrito Federal, son requisitos de validez del acto administrativo escrito, los siguientes:

- I. Señalar el lugar y fecha de su emisión. Tratándose de actos administrativos individuales deberá hacerse mención en la notificación, de la oficina en que se encuentra y puede ser consultado el expediente respectivo;*
- II. En el caso de aquellos actos administrativos que por su contenido tengan que ser notificados personalmente, deberá hacerse mención de esta circunstancia en los mismos;*
- III. Tratándose de actos administrativos recurribles, deberá mencionarse el término con que se cuenta para interponer el recurso de inconformidad, así como la autoridad ante la cual puede ser presentado; y*
- IV. Que sea expedido sin que medie error respecto a la referencia específica de identificación del expediente, documentos o nombre completo de la persona.*

Los requisitos constitucionales del acto administrativo los encontramos en nuestra Carta Magna en su artículo 16 donde especifica que los actos de las autoridades deben constar por escrito, señalar la autoridad que los emite y estar debidamente fundados y motivados. Por su parte el Código Fiscal de la Federación en su artículo 38 establece:

"Artículo 38.- Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

- I.- Constar por escrito.*
- II.- Señalar la autoridad que lo emite.*
- III.- Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.*

IV.- Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad."

Al respecto el artículo 8° de la LFPA expresa que el acto administrativo será válido hasta en tanto su invalidez no haya sido declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según sea el caso.

Hechos y actos administrativos

Cualquiera que sea su forma, la actividad administrativa se traduce en hechos y actos administrativos. El Acto Administrativo es la declaración de voluntad dirigida de forma premeditada a los administrados, a través de la forma oral o escrita que crea efectos jurídicos directos e inmediatos a los gobernados. Mientras que en el hecho administrativo, existe la actividad física, técnica o material que simplemente produce efectos jurídicos, como sería el arrastre de un vehículo, la demolición de un muro o de una casa; ordenada por autoridad administrativa por alguna razón de interés público; el retiro de los obstáculos que se oponían al libre tránsito en una calle, etc.

3.2.4 CLASIFICACIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO

La clasificación de los actos administrativos es muy importante ya que es necesario conocer el origen de los mismos, su finalidad, su alcance, la autoridad administrativa que los emite, y la forma de actuar de la autoridad. Al respecto *Bielsa* manifiesta que "el interés de la división de los actos administrativos responde a la determinación del régimen jurídico o legal en general y luego al régimen especial de cada categoría."⁶⁶

Ahora bien, la clasificación de los a actos administrativos se hace de acuerdo a la autoridad que los emite, al ordenamiento en que se apoya; atendiendo a su naturaleza jurídica; ateniendo a su formalidad; y atendiendo a la materia.

⁶⁶ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Ob. Cit.*, p. 95.

A continuación tenemos la clasificación a que hace referencia el autor *Margáin Manautou*:

- **Atendiendo a la autoridad que los emite:** puede ser el titular de la dependencia o de la unidad administrativa, o el superior jerárquico de ésta última o subalternos autorizados a expedirlos por la ley o el reglamento o el decreto.
 - **Clase de autoridad:** Puede ser federal; estatal, por sí o en representación de la federal si existe algún convenio en que le ha delegado a ella materia; y municipal, por sí o en representación de la federal o estatal si existen convenios con éstas autoridades en que se les delega materia estatal o federal.

- **Atendiendo al Ordenamiento:** El acto administrativo puede apoyarse en una ley, o un reglamento o decreto o acuerdo.
 - **Simple o Complejos:** Cuando solo se requiere de la intervención de una sola autoridad, y son complejos cuando se requiere de la intervención de más de una autoridad para su expedición, ya sean de la misma dependencia o de distinta Secretaría de Estado o Departamento Administrativo.
 - **En obligatorios o discrecionales:** Son obligatorios cuando la ley establece cómo resolver una situación o instancia y son discrecionales cuando el ordenamiento deja al criterio de la autoridad administrativa cómo resolver o cómo actuar.
 - **Reglados o condicionados:** Es reglado cuando la autoridad está obligada a actuar y es condicionado cuando la autoridad para actuar está sujeta a un acontecimiento futuro e incierto.
 - **Particulares o generales:** Es particular cuando va dirigido a una persona o personas señaladas en el mismo y es general cuando va dirigido a todas las personas que se encuentran comprendidas en la situación que precisa el acto.
 - **Ejecutivo o jurisdiccional:** Ejecutivo será cuando la autoridad hace uso de sus atribuciones sin resolver instancia alguna, y será jurisdiccional cuando se resuelve una situación o una instancia.

- **Atendiendo a su formalidad:** El acto administrativo por regla general, debe constar por escrito y, por excepción, el silencio de la autoridad tiene un significado, generalmente negativo a lo que se solicita.

- **Atendiendo a la materia:** cuando la autoridad actúa con poder soberano, el acto es administrativo y, cuando actúa como un particular conforme a la teoría de la doble personalidad, su acto está regulado por el Derecho Privado.

3.2.5 CASOS DE SUSPENSIÓN

Existen distintas vías de los casos de suspensión, las cuales indicamos a continuación:

Suspensión de los actos administrativos por la vía administrativa.- Dispuesta de oficio por la misma administración o a petición de partes, tiene lugar cuando existen las causales previstas por el ordenamiento jurídico, debiendo la administración mediante resolución fundada, proceder a la suspensión de la ejecución.

La doctrina tradicional, en esta materia afirma que la impugnación de los actos administrativos no suspende en principio su ejecución, siendo facultativa para la administración pública, suspenderlos. Pero la doctrina moderna apoyada por autores como *Gordillo y Linales*, sostiene que esa impugnación suspende la ejecución.

Suspensión de los actos administrativos por la vía jurisdiccional.- Tiene lugar cuando los particulares agraviados por el acto administrativo peticionan ante el órgano jurisdiccional para poder impedir su ejecución. La decisión impugnada es sometida a la revisión del órgano judicial, quien podrá suspender su ejecutoriedad a través de la medida cautelar de no innovar. Por lo general, la legislación comparada admite la suspensión por la vía jurisdiccional cuando el acto sea notoriamente irregular, cuando su ejecución pueda causar un daño irreparable y cuando haya urgencia de suspenderlo.

Para que la suspensión sea viable es necesario que:

- La suspensión sea necesaria para evitar un perjuicio notoriamente grave,
- Que la medida se solicite de modo expreso en el libelo de demanda o por escrito separado;
- Que la suspensión no este prohibida por la ley.

Suspensión de los actos administrativos por vía legislativa.- Acontece cuando el órgano legislativo puede disponer la suspensión de la ejecución del acto administrativo, ya sea modificando la ley que concede recursos solamente devolutivos, o disponiendo una amnistía por ley específica contra ciertos actos administrativos de carácter ejecutorio.

Alcance y contenido de la suspensión.- El ordenamiento jurídico puede arbitrar diversos sistemas de regulación normativa sobre el alcance de la suspensión de la ejecución de los actos administrativos, a saber:

- Suspensión por mandato expreso y concreto de la ley.
- Suspensión por mandato tácito y genérico de la ley.
- Suspensión en caso de ausencia de norma legal.
- Suspensión por decisión jurídica ante la ley inconstitucional.

Causas de la suspensión. La eficacia y ejecución del acto quedarán suspendidas cuando lo exijan razones de interés público o para evitar perjuicios graves, o se invoque una legalidad manifiesta. Por lo tanto, las causas por las que procede la suspensión son:

- Razones de interés público.
- Perjuicios graves.
- Nulidad.

3.2.6 CASOS EXTINCIÓN

La extinción es la eliminación o supresión de los efectos jurídicos del acto administrativo, misma que se puede dar de dos maneras: por **medios normales**, que comprenden el cumplimiento voluntario y la realización de todos aquellos actos necesarios para cumplir el objeto contenido del propio acto. Por **medios anormales**, cuando no culmina con el cumplimiento del contenido del acto, sino que lo modifica impidiendo su realización o haciéndolo ineficaz.

Los casos de extinción de los actos administrativos, se encuentran contemplados en el artículo 29 de la LPADF y artículo 11 de la LFPA, los cuales se resumen a los siguientes:

- a) Cumplimiento del objeto, motivo o fin.
- b) Imposibilidad por hecho sobreviniente.
- c) Expiración del plazo.
- d) Acaecimiento de una condición resolutoria.
- e) Renuncia.
- f) Revocación.
- g) Caducidad.
- h) Declaración judicial de inexistencia o nulidad.

Cumplimiento del objeto, motivo o fin.- El acto se extingue cuando lo que no dispuesto ha sido cumplido o por desaparición del objeto, con lo que se produce la extinción del acto.

Imposibilidad por hecho sobreviniente.- Es la imposibilidad física o jurídica de cumplir con el objeto del acto.

- a) Por muerte o desaparición de una persona la que el acto otorgo un derecho o impuso un deber, siempre que la ley determine que esto no son transferibles a sus herederos.
- b) Por falta de sustrato material que posibilite el cumplimiento del acto.
- c) Por falta de sustrato jurídico o un cambio de la situación jurídica de las cosas o personas a las cuales se dirigía el acto.

Expiración del plazo.- Es el cumplimiento del término cuando el objeto del acto determina que este producirá sus efectos jurídicos durante un plazo determinado, transcurrido este, el acto se extinguirá.

Acaecimiento de una condición resolutoria.- La doctrina admite la posibilidad de que un acto administrativo este sujeto a condición resolutoria, no así a condición suspensiva por la misma índole del acto administrativo. Por eso en el caso de un acto sujeto a condición resolutoria, cuando la condición se cumple se extingue los efectos jurídicos y del mismo acto.

Renuncia.- Cuando el interesado manifiesta de forma expresa su voluntad de rechazar o abandonar los derechos que el acto le otorga y lo notifica a la autoridad. Se puede renunciar los actos que otorgan derechos en beneficio del interesado. Mientras que los actos que crean obligaciones no sean susceptibles de renuncia, pero lo principal del acto fuera la autorización de un derecho, aunque impusiera también alguna obligación, sería viable la renuncia total, y si el acto, en la misma forma otorga derecho e impone obligaciones, puede ser susceptible de renuncia.

Revocación.- El acto administrativo puede ser revocado por razones de ilegitimidad o de oportunidad. Por razones de oportunidad la revocación del acto administrativo tiene a satisfacer las exigencias de interés público, procede a cualquier clase de acto administrativo, sea este reglado o discrecional.

La revocación de actos inestables no es indemnizable. Son expresamente revocables los permisos de uso del dominio público, los derechos expresa y validamente a título precario, debiendo siempre indemnizar el daño que se ha causado, más aun, cuando la revocación tenga lugar una de estas causas:

- Distinta valoración de las mismas circunstancias que dieron origen al acto.
- Desconocimiento por faltas administrativas de las circunstancias existentes en el momento de emitirse el acto originario, sin que mediare ocultamiento por parte del interesado.
- Distinta valoración del interés público afectado.

La revocación es una declaración unilateral de un órgano en ejercicio de la función administrativa por lo que se extingue, modifica o sustituye un acto administrativo por causas de ilegitimidad y de oportunidad, también puede ser total o parcial, con sustitución del acto extinguido o no extinguido el acto y se caracteriza jurídicamente porque se realiza a través de un acto administrativo ya sea autónomo o independiente. Es una declaración, de un órgano en función administrativa, generadora de efectos jurídicos directos e indirectos e inmediatos.

La revocación por razones de méritos es constitutiva, que tiene por objeto el nacimiento, modificación o extinción de una situación jurídica se da a partir de la fecha de la revocación.

La revocación por razones de ilegitimidad, cuando el acto es anulable, es de carácter declarativo, es decir que produce efectos desde la fecha de emisión del acto revocado, se extinguen los efectos innovativos del acta cuando es nulo.

Caducidad.- Es un modo de extinción del acto administrativo en razón del incumplimiento por el interesado de los requisitos establecidos en la ley o en el acto administrativo. La posibilidad de declarar la caducidad es una competencia otorgada por la ley a la administración pública, para extinguir unilateralmente un acto administrativo, a título de sanción cuando hay culpa del administrador por el incumplimiento de las obligaciones que estaban a su cargo.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público define a la caducidad como la "extinción de un derecho, una facultad, una instancia o un recurso, por haber transcurrido el tiempo fijado por la ley para ejercitarlo."⁶⁷

Como requisitos de la caducidad del acto administrativo tenemos:

- Incumplimiento,
- Mora; y
- Plazos vencidos.

Declaración judicial de inexistencia o nulidad.- El demandante en proceso administrativo puede pretender la anulación total o parcial de la disposición administrativa impugnado y en su caso, el restablecimiento o reconocimiento del derecho infringido, desconocido o incumplido. La sentencia que tuviere la acción procesal administrativa, dispone la declaración jurídica de nulidad, total o parcial, del acto contradictorio y la extinción del acto mismo como la cesación de sus efectos jurídicos.

A continuación explicaremos por separado a la inexistencia y a la nulidad:

⁶⁷ <http://www.shcp.gob.mx/index01.html>, mayo 2003.

Inexistencia

Según el autor Gabino Fraga "la inexistencia puede producirse en los siguientes casos: a) cuando falta la voluntad; b) cuando falta el objeto; c) cuando falta la competencia para la realización del acto, y d) cuando hay omisión de las formas constitutivas del acto."⁶⁸

El acto inexistente carece de efectos jurídicos. La inexistencia de los actos administrativos constituye una sanción especial que no requiere estar consagrada en la ley, sino que tiene que operar como una necesidad lógica en aquellos casos en que faltan al acto sus elementos esenciales. Un ejemplo muy importante del primer caso lo encontramos en los actos de una Administración usurpadora.

El acto inexistente es concebido, según *Borja Soriano*, como el que no reúne los elementos de hecho que supone su naturaleza o su objeto y en ausencia de los cuales es lógicamente imposible concebir su existencia. En relación a lo anterior, Gabino Fraga explica que "la inexistencia de los actos administrativos constituye una sanción especial que no requiere estar consagrada en la ley, sino que tiene que operar como una necesidad lógica en aquellos casos en que faltan al acto sus elementos esenciales."⁶⁹

Nulidad

El acto administrativo en ocasiones, contiene vicios que provocan su impugnación, ya sea por medio de un recurso administrativo o ante un órgano jurisdiccional, sea administrativo o judicial para lograr su nulidad. Se trata de un término jurídico en Derecho que considera nulos a los actos cuyos vicios son insubsanables y carecen de validez, en el cual no surten ningún efecto jurídico, en materia fiscal se usa para referirse a la ineficacia de un acto jurídico administrativo, el cual es ilícito por la carencia de alguno de los requisitos esenciales o formales (artículos 14 y 16 constitucionales), exigidos por la ley para su realización.

⁶⁸ FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, Editorial Porrúa, 42ª Edición, México 2002, p. 293.

⁶⁹ FRAGA, Gabino, *Ob. Cit.*, p. 292.

De lo anterior se advierte que los vicios del acto pueden ser:

- **Constitucionales:** Cuando el ordenamiento en que se fundamenta el acto es inconstitucional o bien cuando su emisión produce violaciones directas a la Constitución.
- **De ilegalidad:** En este caso el ordenamiento en que apoya el acto es constitucional, pero al expedirse este se incurre en violaciones directas a la Constitución.

La LPADF, la define en su artículo segundo, fracción XXI de la siguiente manera:

"XXI. Nulidad: Declaración emanada del órgano competente, en el sentido de que un acto administrativo no cumple con los elementos de validez que se establecen en esta Ley y que por lo tanto no genera efectos jurídicos."

Para Nava citado por Esquivel, la nulidad se produce si el acto lo emite la autoridad "con dolo, con base en errores de hecho o de derecho, con violencia o lesión."⁷⁰

"La nulidad de un acto se reconoce en que uno de sus elementos orgánicos, voluntad, objeto, forma, se ha realizado imperfectamente, o en que el fin que perseguían los autores del acto está directa o expresamente condenado por la ley, sea implícitamente prohibido por ella porque contraría el buen orden social..."⁷¹

Las reglas de la nulidad absoluta son las siguientes:

- Puede ser declarado de oficio por el juez.
- Puede pedir que se lo declare todos los interesados, con excepción del que ha realizado el acto conociendo o debiendo conocer al vicio que lo invalidaba.
- Puede pedir su declaración del Ministerio Público.
- No es susceptible de confirmación.
- La acción de nulidad es imprescriptible.
- No puede ser declarada de oficio por el juez, sino a petición de partes.

⁷⁰ ESQUIVEL VÁZQUEZ, Gustavo A., *El Juicio de Lesividad y otros estudios*, Editorial Porrúa 1ª Edición, México 2002, p. 27.

⁷¹ FRAGA, Gabino, *Ob. Cit.*, p. 289.

- No puede pedir su declaratoria el Ministerio Público.
- Puede ser confirmado por los interesados.
- La acción prescribe con el transcurso del tiempo.

También son nulos los actos administrativos que padecen de incompetencia radicar por razón de materia o de territorio. Esos actos no pueden ser convalidados por prescripción ni por ratificación. Cuando la incompetencia es por grado, el acto puede ser convalidado por el órgano competente. Son también nulos los actos que contravienen una ley expresa, aunque no se trate de competencia ni de forma.

Actos anulables.- Son aquellos actos que nacen a la vida jurídica con vicios en su nacimiento o cumplimiento, estos vicios son subsanables siempre y cuando exista la voluntad de las partes de darles validez.

El artículo 2° de la LPADF en su fracción IV, define a la anulabilidad como el reconocimiento del órgano competente, en el sentido de que un acto administrativo no cumple con los requisitos de validez que se establecen en esta Ley u otros ordenamientos jurídicos; y que es subsanable por la autoridad competente al cumplirse con dichos requisitos.

Por ende, los actos anulables tienen validez mientras no se declaren judicialmente su nulidad, declaración que cobra efecto retroactivamente desde el momento en que se pronuncia la sentencia respectiva. Los actos anulables, pueden ser convalidados por el transcurso del tiempo, la acción prescribe en el plazo de 5 años, solo puede ser de demanda por las personas perjudicadas. La anulabilidad a diferencia de la nulidad es la única que puede ser ratificada o conformada siempre y cuando exista la voluntad de las parte de subsanar los vicios y darles plena validez.

Al respecto el artículo 7° de la LFPA estipula que, el acto declarado anulable se considerará válido; gozará de presunción de legitimidad y ejecutividad; y será subsanable por los órganos administrativos mediante el pleno cumplimiento de los requisitos exigidos por el ordenamiento jurídico para la plena validez y eficacia del acto. Tanto los servidores públicos como los particulares tendrán obligación de cumplirlo.

3.2.7 SANEAMIENTO

Cuando el defecto del acto administrativo da lugar a la sanción, en principio, de nulidad relativa, la administración posee la facultad de subsanar el vicio que lo invalida, cuya causal puede provenir tanto de un comportamiento activo como de una emisión formal o de fondo respecto de uno o más elementos del acto administrativo.

La subsanación del defecto que portaba el acto y su correlativa validez es lo que se designa generalmente en doctrina bajo el nombre de saneamiento o convalidación. En el caso de actos administrativos con vicios leves, se procede a su modificación para suprimir o corregir el vicio que lo afecta.

El artículo 7 de la LFPA indica que, el saneamiento del acto anulable producirá efectos retroactivos y el acto se considerará como si siempre hubiere sido válido. El saneamiento del acto administrativo consiste en hacer desaparecer las causas del vicio del acto, es realizado por el órgano que lo emitió o sus superiores dependiendo este de la gravedad del vicio. La teoría del saneamiento posee una importancia decisiva en el Estado contemporáneo, dadas las tendencias actuales que conducen hacia la estabilidad, seguridad y certeza que todas las relaciones jurídicas como instrumento de solución a los constantes conflictos que se generan entre la administración y los administrados.

Las especies de que se componen el género saneamiento son tradicionalmente:

Ratificación.- El acto administrativo viciado de incompetencia en razón del grado, puede ser ratificado por el órgano superior siempre que sean admisibles, en tal supuesto, la avocación y la delegación. Ello es lógico puesto que la entidad de los defectos de incompetencia en razón de la materia y del territorio (nulidad absoluta), torna absoluta la incompetencia.

Es semejante a la aprobación porque ambos son posteriores al acto, pero se diferencian porque la aprobación se da a un proyecto de acto administrativo que aun no a producido efecto jurídico, pero que estaba viciado. La ratificación es la confirmación por el superior de un acto viciado por el órgano que lo dicte era incompetente en razón del grado.

Resulta también importante la procedencia de la avocación y de la delegación para que el órgano superior puede revocar el acto por que si la avocación no fuere procedente, el acto pertenecería a la competencia exclusiva del inferior; si la delegación no fuera admisible la competencia correspondería exclusivamente al superior. La modificación puede realizarse de oficio, por petición e impugnación del interesado. Tiene efectos retroactivos, considerándose que el acto modificado ha carecido de vicio.

Confirmación.- Por confirmación del acto se entiende aquellas especies de saneamiento por la cual la administración o el administrado proceden a subsanar el vicio que lo afectan. Por la actitud del concepto se trata de la especie mas importante del saneamiento del acto administrativo, y hasta casi podría sostenerse en el campo teórico, que ella abarca todas las demás. Se pueden considerar que la ratificación es un especie particularizada de confirmación, ya que la principal diferencia existe entre ambos es que la confirmación puede efectuarla cualquier órgano sea inferior o superior, mientras que la ratificación debe ser realizada como por el órgano superior con competencia para dictar el acto.

Conversión.- Consiste en el dictado de un nuevo acto administrativo a través del cual se declara la voluntad de aprovechar los elementos validos que contenía el acto viciado, integrándoles en otro acto distinto y extinguiendo los elementos y cláusulas afectados de invalides (absoluta o relativa).

Esta figura que aparece originalmente en el campo del derecho privado no tarda en extenderse al derecho administrativo donde si bien produce una fisura del principio que consagra la imposibilidad de subsanar un acto afectado de una invalidez originada, erigida en protección del orden público administrativo, tal como es la nulidad absoluta, no ocasiona la quiebra del sistema en virtud de aquella transformación del acto que se hace aprovechando solo los elementos validos del mismo y sin violentar el orden público, importando siempre, un carácter excepcional en la verdad y realidad.

Por último, pensamos que la comprensión de la naturaleza y aplicación de los actos de la administración, nos ayuda a saber no sólo cuales son nuestras obligaciones, sino también nuestros derechos como ciudadanos. Además una perspectiva general nos permite apreciar la subjetividad del derecho que tiene especial preponderancia en la administración nacional.

A veces puede confundirse el carácter unilateral de los actos con arbitrariedad o autoritarismo, pero no hay que olvidar que los administradores están en su lugar porque los elegimos a través del voto, por lo tanto, en última instancia, también tuvimos nuestro poder de decisión en cuanto a la administración de nuestro país se refiere. Es muy importante resaltar la importancia de la publicación para determinar la legitimidad de los actos, ya que no puede imponerse un derecho si no es reconocido como tal por el particular.

Los actos administrativos constituyen una parte esencial de la administración pública, para el logro de los objetivos que esta pretende alcanzar siendo el Derecho Administrativo una rama del Derecho que busca brindar a la sociedad por medio de los servicios públicos para la satisfacción de las necesidades de la comunidad. Los actos administrativos, son herramientas utilizados por la actividad Administrativa.

3.3 TIPOS DE AUTORIDADES

Autoridad será todo órgano del Estado que actúa en nombre y representación de él, ya sea federal, estatal o municipal. Para la LPADF, según su artículo segundo fracción V, autoridad es la persona que dispone de la fuerza pública, en virtud de circunstancias legales o de hecho.

Para comprender mejor el concepto de autoridad, definiremos a los **actos de autoridad**, mismos que son los que ejecutan las autoridades actuando en forma individualizada, por medio de facultades decisorias y el uso de la fuerza pública, y que con base en disposiciones legales o de facto pretenden imponer obligaciones, modificar las existentes o limitar los derechos de los particulares.

Los actos de autoridad deben cumplir con ciertas características para que sean válidos, consagradas en nuestra Constitución Política, en sus numerales 14 y 16, por su parte el artículo 16, en su primer párrafo dispone lo siguiente:

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

En materia fiscal, la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse que se ha cumplido con las obligaciones y en su caso exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales sujetándose en estos casos a las leyes respectivas que a las formalidades prescritas para los cateos. Esta será mediante escrito dictada por autoridad competente en la que señale el lugar o lugares a visitar y las personas que vayan a practicar esa visita.

Los requisitos para dicho efecto se contemplan en el artículo 38 del Código Fiscal del Federación, en donde se prevé los actos administrativos debe señalar la autoridad que los emite y ostentar la firma del funcionario competente.

Dentro de la construcción jurisprudencial que ha hecho la Suprema Corte de Justicia de la Nación, destacan aquellas resoluciones que se refieren a las facultades de las autoridades administrativas. Al respecto la tesis número 47 de la jurisprudencia común al Pleno y a las Salas se ha establecido que *"las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite"*.

Para cumplir lo preceptuado por el artículo 16, se deben satisfacer dos clases de requisitos, unos de forma y otros de fondo.

- **Elemento de forma.-** Se satisface cuando en el acuerdo, orden o resolución se citan disposiciones legales que se consideren aplicables al caso y se expresan los motivos que procedieron a su emisión.
- **De fondo.-** Es necesario que los motivos invocados sean bastantes para provocar al acto de autoridad.

En la Tesis, que ya alcanzó la categoría de Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Apéndice de 1995, Parte : Tomo VI, Parte SCJN, Tesis: 264, Página: 178, se ha sostenido que:

“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN, GARANTÍA DE. Para que la autoridad cumpla la garantía de legalidad que establece el artículo 16 de la Constitución Federal en cuanto a la suficiente fundamentación y motivación de sus determinaciones, en ellas debe citar el precepto legal que le sirve de apoyo y expresar los razonamientos que la llevaron a la conclusión de que el asunto concreto de que se trata, que las origina, encuadra en los presupuestos de la norma que invoca.”

Tenemos entonces que son tres los requisitos que, de acuerdo a éste precepto constitucional, deberá contener cualquier acto de autoridad:

- Por medio de mandamiento escrito.
- Que sea dictado por autoridad competente
- Que se funde y motive la causa legal del procedimiento.

Por otro lado tenemos el artículo 14, en su segundo párrafo constitucional el cual reza que:

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

El concepto de “mediante juicio”, debe significar en su aspecto real y positivo un elemento previo al acto de privación, es el medio por el que se ha de privar a alguna persona de sus posesiones o derechos, en la materia que nos avoca será al cobro coactivo del impuesto o tributo respectivo.

Ante los “tribunales previamente establecidos” significa que formal y o materialmente hayan sido constituidos con anterioridad al hecho que se valla a juzgar, esta connotación consagra una garantía de seguridad jurídica que concurre con la garantía de audiencia, la cual corrobora lo indicado por el artículo 13 constitucional en el sentido de que nadie puede ser juzgado por tribunales especiales, el término tribunales implica no sólo a éstos sino también a cualquier autoridad ante la que deba seguirse un juicio.

A lo anterior la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha apuntado que, las garantías individuales del artículo 14 constitucional se otorgan para evitar que se vulneren los derechos de los ciudadanos sujetos a cualquier procedimiento, bien sea administrativo, civil o penal por lo que es errónea la apreciación de sólo son otorgada para los sujetos del último.

Después de haber dejado en claro los requisitos con que deben cumplir los actos de cualquier autoridad, procederemos a hacer mención de las autoridades administrativas y sus funciones y posteriormente, de manera más específica, a las autoridades fiscales.

3.3.1 ADMINISTRATIVA

En principio debemos mencionar que la actividad o función gubernamental puede tener tres características que son la legislativa, la judicial y la administrativa, según el órgano o individuo que lo realice y siguiendo un procedimiento previsto en la ley para llevarlo al cabo.

En nuestro caso, haremos referencia a la función administrativa, la cual se realiza a través de un procedimiento que debe seguirse ante la administración como garantía de legalidad de sus acciones frente a los administrados, aquí es muy importante resaltar el concepto de procedimiento administrativo como “el cauce legal que sigue la administración para la realización de su actividad o función administrativa.”⁷²

⁷² ESQUIVEL VÁZQUEZ, *Ob. Cit.*, p. 19.

Ahora bien, existen dos tipos de procedimientos administrativos principales, uno de ellos es el relativo a la elaboración o creación del acto administrativo, y que conlleva aparejada todas las situaciones de instancias de parte, actuación de la autoridad, ejecución, etc., y el segundo es el relativo a la impugnación del acto administrativo ante la propia autoridad administrativa a través del recurso administrativo. Así, la autoridad administrativa es aquella que mediante un procedimiento apega a la ley, crea situaciones jurídicas de carácter individual, encaminadas a la satisfacción de la colectividad; en consecuencia podemos decir que el acto administrativo en cuanto a su creador o emisor, en un concepto formal, proviene de un órgano administrativo.

Ahora bien, en materia Fiscal la autoridad administrativa es quien desarrolla el procedimiento encaminado a lograr en última instancia, a través de pasos, el cobro del tributo llevando a cabo actividades de vigilancia previa y posterior y de sanción respecto de las infracciones que descubre. Las obligaciones de la autoridad administrativa tributaria, en forma general, puede decirse que son la dirección del procedimiento de conformidad estricta con la ley y la toma de resoluciones y acuerdos que discrecionalmente juzgue necesarios para proteger el pago de los créditos fiscales y el cumplimiento de las demás obligaciones formales establecidas para tutelar aquel.

3.3.1.1 FISCAL

La autoridad fiscal, con fundamento en alguna disposición legal puede formar determinaciones o dictar resoluciones que vengan, de alguna forma, a establecer cargas en perjuicio de tercero, y a favor de la hacienda pública, mismas que puedan ser exigibles mediante el uso directo o indirecto de la fuerza pública, y cuando esas cargas sean de alguna manera exigibles mediante el uso de la facultad económico coactiva, como los son los impuestos, los derechos o los aprovechamientos, podemos decir que se está frente a autoridades facultadas para dictar resoluciones de carácter fiscal.

Para comprender mejor el concepto de autoridad fiscal, es necesario que hagamos referencia al concepto de fisco al cual consideramos como la parte de la hacienda pública que se forma con las contribuciones, impuestos, derechos, siendo autoridades fiscales las que tienen intervención por mandato legal.

La primordial función de las autoridades fiscales consiste en desempeñar actos materialmente administrativos, como son la fijación, calificación y cobro de los tributos establecidos en la ley, pero que, sin embargo, tienen atribuciones para resolver controversias o conflictos que se susciten con el causante, al deducir éste su oposición antes de promover el juicio ante el tribunal.

De lo anterior deducimos que, las autoridades fiscales son autoridades materialmente administrativas pues el objeto bien de la privación ingresa directamente en la esfera del Estado o bien dicha privación tiende a satisfacer coercitivamente una prestación pública individual nacida de relaciones de supra a subordinación.

Esto es así, pues cuando se trate de hacer efectivas sanciones principalmente pecuniarias por violación a las leyes o reglamentos administrativos en que hubiere incurrido el particular, en cuyos casos la oposición de éste se suscita ante las propias autoridades de las que emana el acto atacado o ante el superior jerárquico de las misma, según se prevenga por la norma correspondiente.

DIVERSAS AUTORIDADES FISCALES

Señalaremos algunas de los principales órganos en materia fiscal, ya que nuestra tesis se enfoca a esta materia, las hemos dividido en las que se mencionan a continuación.

A. AUTORIDADES FISCALES DE DETERMINACIÓN

La autoridad fiscal cuenta con diversas facultades de comprobación para determinar omisiones en el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, a saber: de revisión de escritorio, de gabinete, visita domiciliaria y verificación de mercancía en tránsito. Una vez ejercidas cualquiera de las facultades antes señaladas, la autoridad se encontrará en actitud de determinar si el contribuyente revisado incurrió en alguna omisión y de resultar así, determinará en cantidad líquida en su caso la obligación incumplida junto con sus accesorios que son sanciones, recargos y posiblemente la indemnización por cheque devuelto.

Son, entre otras, las siguientes:

- Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP).
- Sistema de Administración Tributaria (SAT).
- Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS).
- Instituto Nacional del Fondo del Ahorro para la Vivienda de los Trabajadores (INFONAVIT).

B. AUTORIDADES FISCALES ADMINISTRADORAS

- Autoridades Fiscales de SHCP.
- Las entidades Federativas coordinadas.
- Los organismos descentralizados competentes para conceder la autorización de que se trate.

C. AUTORIDADES FISCALES DE VIGILANCIA

Serán principalmente, la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, de Vigilancia de Fondos y Valores y sus Delegaciones.

D. AUTORIDADES RECAUDATORIAS

Las autoridades recaudatorias, en general, son las Dependencias, Entidades, Órganos desconcentrados y Organismos Descentralizados, sin embargo abordaremos las que, de acuerdo al presente trabajo recepcional, nos parecen las más importantes:

SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT)

El órgano más importante en materia de recaudación a nuestro parecer es el SAT, mismo que viene a sustituir las funciones de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, aquellas que corresponden a las Administraciones Generales, Especiales, Regionales y Locales de Auditoría, de Recaudación y Jurídica de Ingresos. Es un órgano desconcentrado de la SHCP, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala la ley del Servicio de Administración Tributaria, que tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del estado, consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público.

El SAT goza de autonomía de gestión y presupuestal para la consecución de su objeto, y de autonomía técnica para dictar sus resoluciones, la consecución de su objeto y el ejercicio de sus atribuciones, contara con los órganos siguientes:

- Junta de gobierno.
- Presidente.
- Unidades administrativas que establezca su reglamento interior.

Además contara con servidores públicos y unidades administrativas como:

- Presidente.
- Unidad de comunicación Social.
- Comisión del Servicio Fiscal de Carrera.
- Secretaria técnica de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera.
- Unidades administrativas centrales.

Conforme a la Ley del Servicio de administración Tributaria y su Reglamento, las autoridades recaudatorias serán:

- Las Administraciones Generales de Grandes Contribuyentes, Jurídica y Recaudación.
- Administraciones Locales de Recaudación.
- Las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas y de los organismos descentralizados (IMSS, INFONAVIT) competentes para recaudar la contribución federal de que se trate, y para llevar a cabo el Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE).

INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL (IMSS)

En el numeral 5 de la Ley del Seguro Social (LSS) establece que *“la organización y administración del Seguro Social, en términos consignados en esta Ley, están a cargo del organismo público descentralizado con personalidad y patrimonio propios, denominado Instituto Mexicano del Seguro Social, el cual tiene el carácter de **organismo fiscal autónomo**, cuando así lo prevea la presente Ley.”*

Como cualquier otro organismo fiscal autónomo, el IMSS cuenta con las siguientes atribuciones y/o funciones:

- Fiscalizar el cumplimiento cabal y oportuno de las obligaciones legales (fiscales) de sus afiliados.
- Establecer la existencia del hecho generador de la obligación tributaria.
- Determinar al sujeto obligado del crédito fiscal.
- Precisar las bases para la liquidación del crédito fiscal y fijarlo en cantidad líquida.
- Recaudar y cobrar los créditos fiscales (cuotas por seguros de riesgos, prestaciones sociales, capitales constitutivos así como sus accesorios y percibir los demás recursos del instituto; así como la recaudación de las cuotas del seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, fracc. XII, art. 251)
- En su caso, determinar las omisiones de créditos fiscales por los patrones y demás sujetos obligados.
- Iniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE) en contra del patrón o sujeto obligado, para el cobro de créditos no pagados oportunamente.
- Ordenar y practicar visitas domiciliarias, entre otras.

Como ya se mencionó el IMSS constituye a su favor créditos fiscales los cuales generalmente son:

- **Aportaciones de Seguridad Social**, en esta clasificación encontramos a las cuotas obrero-patronales, mismas que, a su vez, tendrán el carácter de créditos fiscales. Lo anterior tiene su fundamento en la fracción II, del artículo 2° del Código Fiscal que expresa lo siguiente:

"Aportaciones de seguridad social son las 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 o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado."

- **Capitales Constitutivos**, considerados también créditos fiscales de acuerdo al numeral 4° del CFF que a continuación se transcribe:

"Artículo 4°.- *Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena."*

Así mismo el artículo 287 de la LSS los considera créditos fiscales y en su artículo 288 otorga al Instituto el carácter de organismo fiscal autónomo, con facultades para determinar los créditos fiscales, y las bases para su liquidación, así como para fijarlos en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos.

INSTITUTO NACIONAL DEL FONDO DEL AHORRO PARA LA VIVIENDA DE LOS TRABAJADORES (INFONAVIT)

Al respecto de éste organismo podemos decir que es un organismo fiscal administrativo descentralizado con patrimonio propio y considerado por su propia ley denominada Ley del Instituto Nacional del Fondo del Ahorro para la Vivienda de los Trabajadores, como un organismo fiscal autónomo.

Por su parte, el artículo 5° de la ley en comento, indica que la integración del patrimonio del Instituto se integra de:

- Aportaciones del Gobierno Federal.
- Actualizaciones, recargos, sanciones y multas.
- Bienes y derechos.
- Patrimonio de los trabajadores.

El INFONAVIT, es un organismo fiscal autónomo y, las obligaciones de efectuar las aportaciones y enterar los descuentos a que se refiere el artículo anterior, así como su cobro, tienen el carácter de fiscales.

De acuerdo con el artículo 30 de la Ley del INFONAVIT, mismo que indica que el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, en su carácter de organismo fiscal autónomo, está facultado, en los términos del Código Fiscal de la Federación, en los siguientes términos, para efectuar:

- **Visitas domiciliarias.**
- **Recepción de pagos por cobros coactivos.-** Recibir en sus oficinas o a través de las entidades receptoras, los pagos que deban efectuarse conforme a lo previsto por este artículo.
- **Cobro y ejecución.-** Realizar por sí o a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el cobro y la ejecución correspondiente a las aportaciones patronales y a los descuentos omitidos, sujetándose a las normas del Código Fiscal de la Federación.
- **Resolución de recursos y de solicitudes de prescripción y caducidad.-** Resolver en los casos en que así proceda, los recursos previstos en el Código Fiscal de la Federación relativos al procedimiento administrativo de ejecución, así como las solicitudes de prescripción y caducidad planteadas por los patrones.
- **Requerimientos de información.-** Requerir a los patrones que omitan el cumplimiento de las obligaciones que esta Ley establece, la información necesaria para determinar la existencia o no de la relación laboral con las personas a su servicio, así como la que permita establecer en forma presuntiva y conforme al procedimiento que al efecto el Instituto señale, el monto de las aportaciones omitidas.
- **Imposición de sanciones.-** La Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Instituto, indistintamente, sancionarán aquellos casos en que el incumplimiento de las obligaciones que esta Ley establece, origine la omisión total o parcial en el pago de las aportaciones y el entero de los descuentos, en los términos del Código Fiscal de la Federación.
- **Convenio de coordinación con autoridades fiscales.-** Previa solicitud del Instituto, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el Instituto Mexicano del Seguro Social y las autoridades fiscales locales, están facultados para determinar, en caso de incumplimiento, el importe de las aportaciones patronales y de los descuentos omitidos.
- **Determinación del alcance de las obligaciones.-** Determinar la existencia, contenido y alcance de las obligaciones incumplidas por los patrones y demás sujetos obligados en los términos de esta Ley y demás disposiciones relativas.

- **Sustitución patronal. Investigaciones.-** Ordenar y practicar, en los casos de sustitución patronal, las investigaciones correspondientes así como emitir los dictámenes respectivos.
- **Dictamen fiscal del INFONAVIT. Revisión.-** Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre el cumplimiento de las disposiciones contenidas en esta Ley y sus disposiciones reglamentarias respectivas.
- **Cobro de garantías fiscales.-** Hacer efectivas las garantías del interés fiscal ofrecidas a favor del Instituto, incluyendo fianza, en los términos del Código Fiscal de la Federación.
- **Pagos en exceso. Devolución y compensación.-** Conocer y resolver las solicitudes de devolución y compensación de cantidades pagadas indebidamente o en exceso, de conformidad a lo previsto en las disposiciones legales y reglamentarias.
- **Las demás previstas en la Ley.**

Los recursos del Instituto se destinarán para:

- Financiamiento para construcción.
- Descuentos a entidades financieras.
- Otorgamiento de créditos a los trabajadores.
- Al pago de capital e intereses de la subcuenta de vivienda de los trabajadores en los términos de ley.
- A cubrir los gastos de administración, operación y vigilancia del Instituto.
- A la inversión de inmuebles destinados a sus oficinas, y de muebles estrictamente necesarios para el cumplimiento de sus fines.
- A las demás erogaciones relacionadas con su objeto.

E. Autoridades Fiscales de Represión

Son las autoridades encargadas de imponer sanciones, cuando descubran una infracción. Prácticamente todas las autoridades administradoras tienen esa facultad, además de la Procuraduría Fiscal de la Federación.

Como referencia apuntamos que es competencia de la Procuraduría Fiscal de la Federación, impartir en forma expedita y oportuna, justicia tributaria que garantice tanto la seguridad jurídica de los contribuyentes, así como los principios de legalidad que regulen el actuar de las autoridades fiscales.

Sus objetivos son ejercer las acciones procesales que correspondan, a fin de defender administrativa y judicialmente los intereses de la Hacienda Pública del Distrito Federal, adecuándose en todo momento a las demandas que surgen de la propia dinámica económica y social, enmarcando siempre su actuación en la tendencia orientada a modernizarla y fortalecerla en un marco de justicia y equidad contributiva, como herramienta para que la actividad de recaudación de impuestos se realice de manera eficiente y eficaz.

3.3.1.1.1 ACTOS DE AUTORIDAD DE CARÁCTER GENERAL;

Los actos de autoridad de carácter general son aquellos de contenido normativo, es decir, que crean normas que integran el Ordenamiento Jurídico. Las leyes facultan a las autoridades para que emitan actos de observancia general (el acto es general porque interesa a un número indeterminado de personas), en este caso, y por tratarse de un capítulo donde nos referimos a autoridades administrativas de carácter fiscal, hablaremos de actos emitidos por estas mismas autoridades.

Cuando la autoridad dicta un acto normativo, habitualmente de carácter general está haciendo uso de la facultad reglamentaria, misma que consiste en una manifestación unilateral de voluntad, del órgano público competente, en virtud del poder y autoridad que le confieren la Constitución o la Ley.

Los reglamentos constituyen normas jurídicas generales, lo que los diferencia de los actos de administración, que producen efectos concretos o individuales.

Dicho de otra manera, los actos de carácter general serán aquellos de contenido normativo, que interesen a una pluralidad de sujetos de derecho, sea formado para un número indeterminado de personas o un número determinado

Podemos mencionar el Reglamento Interior de la SHCP, el cual emite ésta misma dependencia, mismo que mediante decreto del Ejecutivo, es publicado para su observancia obligatoria y cuyo fin es el de regular la organización y función interna de ésta dependencia, mismo que la faculta para emitir actos de observancia general.

Las normas, reglamentos o disposiciones de carácter general, se derogan por otras normas posteriores, pero de igual jerarquía o de rango superior.

Al respecto, y para darnos un mejor panorama de este tipo de actos, el artículo 4° de la Ley Federal del Procedimiento Administrativo define a los actos administrativos de carácter general como sigue:

“Artículo 4.- Los actos administrativos de carácter general, tales como reglamentos, decretos, acuerdos, normas oficiales mexicanas, circulares y formatos, así como los lineamientos, criterios, metodologías, instructivos, directivas, reglas, manuales, disposiciones que tengan por objeto establecer obligaciones específicas cuando no existan condiciones de competencia y cualesquiera de naturaleza análoga a los actos anteriores, que expidan las dependencias y organismos descentralizados de la administración pública federal, deberán publicarse en el Diario Oficial de la Federación para que produzcan efectos jurídicos.”

3.3.1.1.2 ACTOS DE AUTORIDAD DE CARÁCTER INDIVIDUAL

En este apartado nos referiremos a actos de carácter individual dictados por autoridades fiscales, entendiendo que los actos de autoridad de efectos particulares, son aquellos que contienen una decisión no normativa, sea que se aplique a un sujeto o a muchos sujetos de derecho. Un acto administrativo de carácter particular no puede vulnerar lo establecido en una "disposición administrativa de carácter general", lo que estamos señalando es, que un acto de efectos particulares (de contenido no normativo) no puede vulnerar un acto normativo o de efectos generales, tomando en cuenta el principio de la inderogabilidad de los reglamentos o de los actos administrativos de efectos generales.

Así pues, los actos particulares son aquellos que interesan a un solo sujeto de derecho, el cual es, además, un acto de efectos particulares. Por supuesto, también el acto general no normativo, puede tener por destinatarios a un número determinado de personas. Al respecto haremos mención de la figura de la notificación, misma que es el medio establecido en el Código Fiscal de la Federación, a través del cual la autoridad da a conocer a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, el contenido de un acto administrativo a efecto de que estén en posibilidades de cumplirlo o impugnarlo.

Las notificaciones tienen su fundamento en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, primer párrafo del artículo 16, que a la letra establece que *nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.*

De lo anterior, se deriva que todo acto administrativo debe ser dado a conocer al interesado por escrito y sustentado con los correspondientes fundamentos legales en los que la autoridad competente se soporte. Las notificaciones son reguladas por los artículos 134, 135, 136, 137 y 138 del Código Fiscal de la Federación.

Entre los actos que las autoridades fiscales deber notificar se destacan:

- La orden de visita domiciliaria.
- La imposición de sanciones.
- La determinación de créditos.
- La solicitud de informes, datos o documentos fuera de una visita domiciliaria.
- La prórroga o ampliación de visitas domiciliarias.

A continuación encontramos algunos ejemplos de los muchos actos de autoridad regulados en nuestro Código Fiscal Federal, mismos que consideramos, son de los más comunes, demás de los mencionados anteriormente:

Devolución

La devolución del pago indebido es un acto emitido por la autoridad administrativa, que tiene la finalidad de devolver las cantidades entregadas por los contribuyentes, que no correspondan al impuesto de que se trate.

Este acto esta regulado por el CFF que a continuación se transcribe:

“Artículo 22.- Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado, mediante cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente o certificados expedidos a nombre de este último, los que se podrán utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. “

Condonación

La condonación es también un acto emitido por autoridades administrativas en materia fiscal, que tiene la finalidad de perdonar al contribuyente el pago de contribuciones y accesorios. Se transcribe a la letra el artículo correspondiente del CFF que lo contiene:

“Artículo 39.- El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

l.- Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.”

Compensación

Al igual que la devolución y la condonación, la compensación es un acto administrativo, contemplado en el Código Fiscal de la Federación.

“Artículo 23.- Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios, con la salvedad a que se refiere el párrafo siguiente.

Al efecto bastará, que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquél en que la compensación se realice, presentando para ello el aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco días siguientes a aquél en que la misma se haya efectuado.”

Mandamiento de ejecución

Es el acto administrativo mediante el cual la autoridad competente, fundamenta y motiva el acto de molestia al contribuyente o deudor a fin de justificar la acción de cobro. Es el mandamiento escrito, sin el cual la autoridad estaría incurriendo en una falta, ya que debe y tiene la obligación de apoyar su actuación mediante los correspondientes mandamientos de ejecución, que deben cumplir, como cualquier acto de autoridad con los requisitos del artículo 38 del CFF y encontrarse debidamente fundados y motivados como se ha mencionado anteriormente.

Requerimiento de Pago

Es la diligencia por medio de la cual las autoridades fiscales exigen el pago del crédito fiscal no cubierto o garantizado en los plazos establecidos. Con él, se da inicio al PAE y debemos entenderlo como al acto administrativo mediante el cual las autoridades fiscales exigen materialmente el pago a los deudores, respecto de aquéllos créditos que no fueron pagados o garantizados dentro de los plazos legales.

Embargo

El embargo como uno de los actos que forman parte del procedimiento administrativo de ejecución, se dirige junto, con dichos actos del mismo procedimiento ejecutivo, a un fin específico y común a fin de producir un efecto único que es la satisfacción del crédito fiscal.

El SAT lo define como *el acto administrativo que tiene por objeto salvaguardar los intereses del fisco federal mediante el secuestro o aseguramiento de bienes propiedad del contribuyente o del deudor para hacer efectivo el importe de créditos insolutos, mediante la enajenación de los mismos.*

Obedece a la resistencia del pago espontáneo por parte del contribuyente. Por ello la ley lo ha implementado como una medida de cobranza coactiva para que el Estado, mediante funciones específicas. Asegurando los ingresos que le son atribuidos por derecho, es decir, para que se garantice el interés fiscal correspondiente, así impide las disponibilidades al contribuyente deudor para enajenar sus bienes y así cubrir el crédito fiscal a su cargo.

Remate

El remate es el conjunto de actos jurídicos que permiten a la autoridad fiscal realizar la venta atrasada de bienes para satisfacer una obligación que no cumplieron los contribuyentes morosos. El remate será procedente cuando se han embargado bienes suficientes para cubrir el crédito fiscal que se encuentra pendiente de pago, esto más los accesorios causados por las diligencias que se efectuaron los recargos y las multas.

El remate viene a ser prácticamente la conclusión del PAE entendiendo por este el conjunto de actos mediante los cuales es llevada a cabo la venta, por el órgano ejecutor, de los bienes embargados al sujeto ejecutado.

Todos los anteriores son actos administrativos regulados en nuestra legislación fiscal, así como muchos otros, de hecho todas las actuaciones de las autoridades administrativas en materia fiscal y en general de cualquier autoridad están contempladas en la legislación, así pues todos los actos que emiten las autoridades administrativas en el ejercicio de sus funciones, siempre y cuando se realicen con apego a la ley y vayan dirigidos a una o varias personas en particular, serán actos administrativos de carácter individual.

CAPÍTULO IV

MEDIOS DE IMPUGNACIÓN EN MATERIA FISCAL.

Ya se ha dejado claro que, los actos de la administración pública deben estar fundados en leyes y ordenamientos, que resistan un análisis frente a la Constitución; o en otros términos, que la Administración debe sustentar su actuación frente a los particulares en la legalidad de sus actos. Sin embargo, no siempre la actuación del poder público se ajusta a los ordenamientos en que se funda, ya sea por interpretaciones erróneas, exceso en el cumplimiento de sus funciones o arbitrariedades de los funcionarios encargados de aplicarlos, lo que origina violación de los derechos de los administrados, e inclusive, de los que legítimamente le corresponden a la misma administración pública.

4.1 GENERALIDADES DE LOS MEDIOS DE IMPUGNACIÓN

A lo largo del tiempo hemos visto que no siempre la actuación del poder público se ajusta a los ordenamientos en que se funda, ya sea por interpretaciones erróneas, exceso en el cumplimiento de sus funciones o arbitrariedades de los funcionarios encargados de aplicarlos, lo que origina violación de los derechos de los administrados, e inclusive, de los que legítimamente le corresponden a la misma administración pública, por ello, se han establecido a favor de los administrados, recursos o medios de impugnación ante la propia administración pública, por medio de los cuales pueda lograrse la nulidad de los actos o resoluciones dictadas con violación a la ley aplicada. Consecuentemente, y en ejercicio de la garantía de legalidad, tenemos que el sometimiento del Estado al ordenamiento jurídico implica que el ejercicio del poder público necesariamente se realice conforme a las disposiciones legales que lo regulan, por lo que, cuando los actos de autoridad se formulen en contravención al mandato legal, deben ser corregidos.

Así, a fin de lograr un equilibrio entre el poder público y las libertades de los gobernados, es menester que éstos cuenten con los instrumentos jurídicos necesarios para hacer frente a la actividad ilegal de la Administración Pública, y de esta forma garantizar debidamente los derechos públicos subjetivos de los particulares.

Frente a los actos de autoridad que violen los derechos de los administrados, se ha reconocido la necesidad, para evitar un recargo en las labores de los órganos jurisdiccionales y por considerarse que los actos de los inferiores deben estar sujetos a revisión por las autoridades superiores, es necesario que existan los procedimientos adecuados a fin de que en la esfera administrativa, los actos de la autoridad sean revisados para asegurarse de que se hayan realizado conforme a las formalidades, motivos concernidos y fines que las propias leyes establecen y, dotando a su vez a los particulares, y en algunos casos, a las autoridades, de recursos o medios de impugnación ante la propia administración pública por medio de los cuales pueda lograrse la nulidad, revocación o modificación, de los actos o resoluciones dictadas erróneamente o con violación a la ley aplicada.

En esta tesitura ha resultado indispensable el establecimiento de medios de control, a fin de evitar la afectación a los derechos de los gobernados. Por ello, constituye un punto esencial del Derecho Administrativo el tema relativo a la justicia administrativa, la cual se integra por los medios de protección administrativos y jurisdiccionales para lograr la extinción de actos administrativos contrarios al derecho, así como el resarcimiento de los daños o perjuicios que causa el Estado con motivo del ejercicio de sus funciones.

Estos medios se han considerado de dos tipos: indirectos y directos. En los primeros el gobernado afectado no tiene intervención alguna ya que constituyen, por un lado, mecanismos de auto tutela administrativa derivados del poder de revisión que ejercen los órganos superiores sobre los inferiores, y que consisten en la supervisión de la actuación de sus subordinados a fin de verificar su legalidad y oportunidad. Además de éstos, también pueden existir los controles políticos y sociales, que pueden influir ante las autoridades administrativas en defensa de los gobernados.

En los medios directos, la participación de los gobernados es fundamental, ya que sin ella no tiene lugar esta forma de control. Dentro de ellos encontramos los recursos administrativos, así como los procesos jurisdiccionales, bien sea ante tribunales administrativos o ante tribunales judiciales.

Estos medios de control constituyen una garantía para la protección de los derechos de los gobernados, y tienen como fin la revisión de la legalidad de la actuación administrativa, con el propósito de encauzarla dentro del marco legal. Es a través de la impugnación, que se intenta restablecer la legalidad administrativa cuando ha sido violada u obtener su restablecimiento, conjugándola con la observancia de las situaciones jurídicas subjetivas particulares.

Ahora bien, cuando se está frente a una decisión administrativa con cuyo contenido se está en desacuerdo, es necesario precisar en primer lugar, cuál es el camino legal adecuado para impugnarla; Si debemos acudir en primer lugar ante la autoridad que emitió el acto que se reclama para que sea ella quien la revoque o la modifique o, en su caso, si directamente debemos acudir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para lograr los fines que pretende el particular.

Es por eso que debemos precisar, si en el ordenamiento en base al cual se emitió el acto, existe algún medio de defensa ante la propia autoridad administrativa, pues de ser así, la resolución no tiene el carácter de definitiva para un tribunal. De lo anterior tenemos que todo recurso constituye un medio de defensa con que cuenta el gobernado frente a la autoridad, ya sea jurisdiccional o administrativa. Por otro lado es bueno aclarar el siguiente cuestionamiento: ¿es necesario agotar la instancia administrativa antes de acudir a la instancia jurisdiccional?, la respuesta la encontramos contemplada en el artículo 120 del Código Tributario que establece:

“Artículo 120.- La interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.”

En este sentido, es menester entrar al tema del recurso administrativo de forma introductoria, antes de explicar el recurso de revocación, el juicio de nulidad y el juicio de lesividad. En primer término tenemos que, el recurso administrativo tiene como finalidad fundamental, corregir los actos de la autoridad administrativa que conforme a derecho procedan, consecuentemente, la impugnación se dirige a obtener una revisión, con el objeto de que el mismo órgano emisor u otro de superior jerarquía los anule o reforme, si se encuentra comprobada la ilegalidad o la inoportunidad de los mismos.

Al respecto, el autor *Margáin Manautou*, señala que "el recurso administrativo es todo medio de defensa al alcance de los particulares para impugnar ante la administración pública los actos y resoluciones por ellos dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida."⁷³

Veamos brevemente la clasificación de los recursos administrativos:

En atención a la autoridad ante quien se interpone:

- Los que se promueven ante la misma autoridad que emitió el acto,
- Los que proceden ante el superior jerárquico, y
- Aquéllos de los que conoce una comisión o dependencia especial.

En atención a quien lo interpone:

- La persona que tiene interés legítimo directo o titular de la resolución emitida por la autoridad, y
- La persona que tiene interés legítimo indirecto que es la persona cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo emitido.

En atención al objeto que se persigue.- Tenemos que son dos:

- Recurso de reconsideración: El cual se establece con la finalidad de que la autoridad que dictó la resolución reconsidere su acto, en cuanto perjudica por causas ajenas al fondo del asunto, es decir, tiende a la revocación total o parcial de la resolución impugnada, por contener errores numéricos de cálculo o procedimientos.
- Recurso de revisión: Que tiene por objeto que la autoridad jerárquica superior revise la resolución del inferior, por violaciones de fondo alegadas por el recurrente.

En atención al ordenamiento que lo establece.- Los recursos administrativos pueden establecerse en una ley o en un reglamento, siempre y cuando éste último contenga un recurso o medio de impugnación previamente establecido en la ley en base a la cual fue creado.

⁷³ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa 15ª Edición, México 2000, p. 144.

En atención a nuestra legislación federal.- Unos son los recursos existentes en ordenamientos administrativos y otros los que se encuentran en ordenamientos tributarios, esto últimos se dividen en dos:

- **Especiales:** El único existente en nuestra legislación fiscal se halla en la Ley Aduanera.
- **Generales:** El recurso administrativo es general cuando se encuentra previsto en un ordenamiento tributario que se aplica supletoriamente en todo lo no previsto por los ordenamientos tributarios especiales, por ejemplo, el recurso administrativo previsto en el Código Fiscal de la Federación, es el de revocación (artículo 116).

La sola existencia de una resolución administrativa expedida en contra de un particular no implica que pueda impugnarse en un recurso administrativo, sino que debe reunir ciertas características:

- Que sea definitiva;
- Que sea personal y concreta;
- Que cause un agravio;
- Que conste por escrito, y
- Que sea nueva.

El Código fiscal no distingue en cuanto al tipo de resoluciones que pueden impugnarse, ya en su artículo 122, fracción II, expresa que para la tramitación de un recurso administrativo se deberán precisar los agravios que causa el acto impugnado, como a continuación se señala:

“Artículo 122.- El escrito de interposición del recurso deberá satisfacer los requisitos del artículo 18 de este Código y señalar además:

....

II.- Los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado.

...”

Con respecto a los requisitos esenciales, es necesario para la administración que el recurso se presente por escrito, dentro del término legal y se encuentre firmado el mismo por el interesado o su representante legal.

De acuerdo a la doctrina, el recurso administrativo no se sujeta a las mismas formalidades o tecnicismos propios del recurso que se hace valer ante un tribunal, sino que debe darse el máximo de facilidades para que el particular pueda acudir en inconformidad ante la misma administración.

4.2 RECURSO DE REVOCACIÓN;

Un gran número de los actos administrativos que emite la autoridad fiscal federal que causan perjuicio a un particular, se originan dentro del **Procedimiento Administrativo de Ejecución** y pueden ser recurridos mediante el recurso de revocación.

En relación a lo anterior pensamos que es menester hacer referencia breve a dicho procedimiento:

Bien es sabido que, si las personas cumplieran espontáneamente con las obligaciones a que se constriñen, el derecho no tendría razón de ser, sin embargo, esto no siempre sucede, y la materia fiscal desde luego que no es la excepción, así, tenemos que si una persona física o moral, en su calidad de contribuyente determinó y pagó sus contribuciones dentro de los plazos de ley, o dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a fecha de notificación del o los créditos que la autoridad determinó, el proceso fiscal llega a su fin; pero en caso de que el crédito subsista por falta de pago o de garantía (que procede otorgar cuando se impugna el crédito), la autoridad fiscal deberá aplicar el Procedimiento Administrativo de Ejecución, en uso de su facultad económico-coactiva.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución es el conjunto de actos administrativos que lleva al cabo la autoridad fiscal, en el ejercicio de su facultad-coactiva para exigir el pago de créditos fiscales no cubiertos ni garantizados dentro de los plazos establecidos en la ley, el cual permite lograr la recuperación de los adeudos ya sea por pago o enajenación de los bienes embargados.

Este procedimiento se inicia y desarrolla a partir del presupuesto de que la resolución que se va a ejecutar es legal y definitiva. Su legalidad se presume por disposición del artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, la definitividad se deriva de que en la esfera administrativa no puede ser modificada, por no haberse intentado algún medio de defensa que esté pendiente de resolución.

La búsqueda de los principios legales del proceso llevado al cabo por la autoridad fiscal, nos remite a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al Código Fiscal de la Federación, a su Reglamento y al Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, pero en especial nos remite al Título Quinto, Capítulo Tercero del Código Fiscal de la Federación el cual comprende del artículo 145 al 196-B.

La justificación de la facultad económico-coactiva, se apoya en la naturaleza del crédito fiscal, que responde a necesidades de carácter público que el Estado debe atender, ya que frente al interés público no puede prevalecer el interés particular.

Primeramente habrá que reiterar que para que la autoridad fiscal esté jurídicamente en posibilidades de iniciar un Procedimiento Administrativo de Ejecución en contra de un contribuyente, es necesario que el crédito a su cargo sea exigible. El sometimiento del Estado al ordenamiento jurídico implica que el ejercicio del poder público necesariamente se realice conforme a las disposiciones legales que lo regulan, por lo que, cuando los actos de autoridad se formulen en contravención al mandato legal, deben ser corregidos.

La posibilidad de la actuación ilegal de la Administración Pública hace necesario el establecimiento de medios de control, a fin de evitar la afectación a los derechos de los gobernados, esto constituye un punto esencial del Derecho Administrativo el tema relativo a la justicia administrativa, la cual se integra por los medios de protección administrativos y jurisdiccionales para lograr la extinción de actos administrativos contrarios al derecho, así como el resarcimiento de los daños o perjuicios que causa el Estado con motivo del ejercicio de sus funciones.

Estos medios se han considerado de dos tipos: indirectos y directos. En los primeros el gobernado afectado no tiene intervención alguna ya que constituyen, por un lado, mecanismos de auto tutela administrativa derivados del poder de revisión que ejercen los órganos superiores sobre los inferiores, y que consisten en la supervisión de la actuación de sus subordinados a fin de verificar su legalidad y oportunidad. Además de éstos, también pueden existir los controles políticos y sociales, que pueden influir ante las autoridades administrativas en defensa de los gobernados.

Por su parte, en los medios directos, la participación de los gobernados es fundamental, ya que sin ella no tiene lugar esta forma de control. Dentro de ellos encontramos los recursos administrativos, así como los procesos jurisdiccionales, bien sea ante tribunales administrativos o ante tribunales judiciales.

Estos medios de control constituyen una garantía para la protección de los derechos de los gobernados, y tienen como fin la revisión de la legalidad de la actuación administrativa, con el propósito de encauzarla dentro del marco legal.

Para efectos de la materia fiscal encontramos el recurso de revocación previsto en el artículo 116 del Código Fiscal en el que se establece que:

"Artículo 116.- Contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrá interponer el recurso de revocación."

El recurso de revocación procederá contra:

"Artículo 117.- El recurso de revocación procederá contra:

Resoluciones definitivas

I.- Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

- a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.*
- b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley.*
- c) Dicten las autoridades aduaneras.*
- d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 de este Código.*

Actos de autoridades federales

II.- Los actos de autoridades fiscales federales que:

- a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código.*

Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley.

c) Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este Código.

d) Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 de este Código.”

De conformidad con el artículo 120 del Código Fiscal de la Federación, la interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Fiscal.

“Artículo 120.- *La interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.”*

La interposición del recurso de revocación no es obligatoria ya que el particular puede optar entre agotar este recurso o promover el Juicio de Nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Deberá intentar la misma vía elegida si pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente del otro.

La resolución que se dicte en el recurso de revocación es impugnabile por medio del Procedimiento Contencioso Administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, la impugnación del acto conexo deberá hacerse valer ante la Sala Regional del Tribunal Fiscal que conozca del juicio respectivo. En el Diario Oficial de la Federación del 17 de Enero de 1989 se publicó el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en este Reglamento, en el artículo 138, se determinan la competencia de las autoridades para conocer de los diferentes recursos administrativos, entre ellos el recurso de revocación y, que a saber, son las siguientes:

- La Dirección General Técnica de Ingresos, cuando se controviertan resoluciones dictadas por dicha Dirección General, por la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal o por las unidades administrativas que integran dichas Direcciones Generales; y la Dirección de Recursos de Revocación cuando se impugnen resoluciones dictadas por las unidades administrativas que dependen de las citadas Direcciones Generales.

- Las Administraciones Fiscales Federales cuando se controviertan sus propias resoluciones.
- La Tesorería de la Federación cuando se controviertan resoluciones dictadas por las unidades administrativas que la integran.
- La Dirección General de Aduanas, cuando se impugnen resoluciones dictadas por la propia Dirección de Procedimientos Legales cuando se controviertan resoluciones dictadas por las unidades administrativas que dependen de la citada Dirección General.
- La Procuraduría Fiscal de la Federación, la Segunda Subprocuraduría Fiscal, la Subprocuraduría Fiscal de Control de cambios, la dirección de asuntos Laborales y administrativos.
- El recurso de revocación a que se refiere el artículo 142 de la Ley Aduanera, ante el departamento pericial calificador de la dirección general de aduanas.

4.3 JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

El establecimiento del contencioso administrativo de corte francés, en nuestro país tiene su antecedente en la Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo, del 25 de noviembre de 1853, conocida como Ley Lares, en la que se prohíbe a los tribunales judiciales actuar sobre las cuestiones de la Administración por la independencia de sus actos y sus agentes frente al Poder Judicial, con lo que se concede al Consejo de Estado el carácter de Tribunal Administrativo para conocer las controversias relativas a obras públicas, contratos de la administración, rentas nacionales, policía, agricultura, industria y comercio.

Este planteamiento provocó diversas controversias, hasta el punto de que siendo *Ignacio L. Vallarta* Ministro de la Suprema Corte de Justicia sostuvo la inconstitucionalidad de dicha ley, ya que se le consideraba violatoria de la división de poderes, porque la existencia del Consejo de Estado, como Tribunal Administrativo, implicaba, en materia administrativa, la reunión de dos poderes, el Ejecutivo y el Judicial, en la persona del Presidente de la República.

Bajo el régimen del Imperio de Maximiliano se expidió la ley del 10 de noviembre de 1865, que también establecía el Consejo de Estado, la cual le atribuía, entre otras facultades, la de formar el contencioso administrativo.

Así llegamos al 27 de agosto de 1936 en que se elabora la Ley de Justicia Fiscal que estableció el Tribunal Fiscal de la Federación, como un Tribunal con autonomía para dictar sus fallos, por delegación de facultades que la propia ley establece: es decir un Tribunal Administrativo de justicia delegada. Con la creación de este Tribunal se suprimen el jurado de Infracción Fiscal y la junta Revisora del Impuesto Sobre la Renta, y se derogan los preceptos de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación que establecían el juicio de oposición aludido, y los asuntos pendientes de resolución ante tales órganos, y dicho juicio, pasaron al Tribunal Fiscal para su resolución.

El establecimiento del Tribunal Fiscal de la Federación (hoy Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa) dio lugar a muchas controversias sobre su constitucionalidad, aspecto que fue resuelto por la Suprema Corte al considerar que la garantía de jurisdicción que consagra el artículo 14 constitucional, no implica que el juicio se tenga que seguir ante un órgano judicial, y que mientras el Poder Judicial tuviese conocimiento de los asuntos contencioso administrativos a través del Amparo, la Constitución no sería violada.

Mucho se ha discutido acerca del carácter del contencioso administrativo que se tramita ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sin que a la fecha exista doctrinalmente un consenso general; algunos autores, entre ellos *Emilio Margáin Manautou*, consideran que este tribunal es de anulación; en cambio, para *A. Cortina Gutiérrez* y *A. Nava Negrete*, entre otros, se trata de un tribunal de plena jurisdicción.

Conforme a la doctrina, las diferencias sustanciales entre un contencioso de anulación, objetivo o de ilegitimación, y un contencioso de plena jurisdicción o subjetivo, pueden identificarse en cuanto a su finalidad, al procedimiento, a su sentencia y a sus efectos.

La doctrina, al referirse al contencioso de anulación, ha dicho que este procedimiento hace antítesis al contencioso de plena jurisdicción, es decir, que el tribunal no tiene todos los poderes habituales de juez, no puede más que pronunciar la anulación del acto que es puesto a su consideración, pero sin modificaciones ni menos aún dictar uno nuevo.

Respecto de su finalidad tenemos que en el tribunal de simple anulación sólo se busca el mantenimiento de la legalidad en la actuación de la Administración, por tal motivo se ha instaurado este tipo de contencioso para conocer la afectación de un interés legítimo; mientras que en el de plena jurisdicción se pretende el reconocimiento o la reparación de un derecho subjetivo vulnerado por el acto administrativo, por lo tanto, este contencioso se estableció para conocer sobre la violación de derechos subjetivos. Podemos decir que nuestro contencioso administrativo, fue instaurado para la protección de los derechos subjetivos públicos, pues para la procedencia del juicio es necesaria la afectación del interés jurídico del demandante.

Por lo que respecta al procedimiento, en el de anulación se desarrolla en juicio simple, sin que sea indispensable la participación de la Administración como parte demandada ya que su intervención sólo se reduce a rendir un informe que le requiere el tribunal. La Administración, en el contencioso de anulación no es parte. Su intervención consiste más en informar que en defender.

Hay en este juicio un interés mayor en prever el acto y conformarlo a la legalidad que en dar razón a la Administración Pública o al recurrente. El Tribunal suple las deficiencias que hubiese en el recurso. En cambio, el procedimiento en el contencioso de plena jurisdicción es de tipo judicial, con la participación de una parte demandante y una demandada, un proceso con todas sus etapas procedimentales: instructiva (demanda, contestación de demanda, desahogo de pruebas y alegatos) y resolutive, que comprende la sentencia. En este aspecto, el contencioso administrativo regulado por el Código Fiscal de la Federación tiene el carácter de subjetivo o de plena jurisdicción, pues el procedimiento instaurado está estructurado con los principios de un verdadero juicio procesal.

Respecto de la sentencia, el de simple anulación sólo se constriñe a declarar la validez o nulidad del acto, según corresponda; en cambio, en el de plena jurisdicción se emite una sentencia de condena. Conforme a esta categoría, nuestro contencioso administrativo en algunos casos es de anulación pues sólo se constriñe a declarar la validez o nulidad; sin embargo, en otros casos la sentencia trae como consecuencia una condena para la autoridad demandada, como por ejemplo en los asuntos de pensiones civiles o militares, cuando la nulidad es para el efecto de que se otorgue el actor una pensión mayor de la que había: considerado la demandada, o en los casos de devolución de impuestos, en la que se condena a la devolución de éstos.

Finalmente, en cuanto a los efectos de la sentencia, la que dicta el Tribunal, en el contencioso objetivo, sólo logra anular la resolución combatida, a través de una declaración que no puede ser ejecutada por el propio tribunal, en tanto que en el de plena jurisdicción el Tribunal sí puede ejecutar sus resoluciones en virtud de que busca el restablecimiento de un derecho subjetivo.

Conforme a esto último, el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sería de anulación, pues dicho órgano jurisdiccional carece de facultades para hacer cumplir sus fallos. Acorde con este análisis, es posible concluir que el contencioso administrativo que se ventila ante dicho Tribunal es mixto o ecléctico. Como órgano jurisdiccional, se trata de un Tribunal administrativo, ubicado dentro del marco del Poder Ejecutivo sin sujeción a las autoridades que integran ese poder y que actúa con plena autonomía. Su propósito es mantener la División de Poderes y el respeto a la acción del Poder Ejecutivo Federal. Se creó mediante una ley federal, con la denominación y reconocimiento de un Tribunal administrativo dotado con plena autonomía para emitir fallos.

Por otro lado, cualquier cuestión que se plantee en este procedimiento deberá ser resuelta conforme a la ley y conforme a lo planteado en la resolución la demanda y la contestación, de donde resulta claro que ni es un juicio de equidad, ni admite tampoco la suplencia de la deficiencia de las partes, el procedimiento ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es únicamente un juicio de nulidad.

La exposición de motivos de la aludida Ley de Justicia Fiscal de 1936 decía que el contencioso era de anulación y agregaba que el Tribunal no tendría otra función que la de declarar la nulidad o la de reconocer la validez de actos o procedimientos y que fuera de esta órbita la administración pública conservaría sus facultades propios.

Las causas de anulación de una resolución o un procedimiento se encuentran consagrados en el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación y aunque mas adelante nos referimos específicamente a cada una de ellas al hablar de las sentencias en el Juicio Contencioso Administrativo, puede apuntarse desde ahora que todas ellas coinciden en la ilegalidad, es decir, una resolución o un procedimiento serán anulados, siempre que se viole la ley.

El procedimiento ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es de Naturaleza Jurisdiccional, su marco de regulación legal lo constituyen la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y el Código Fiscal de la Federación, sin perjuicio de los dispuesto por los Tratados Internacionales de que México sea parte y, supletoriamente el Código de Procedimiento Civiles cuando la disposición que se vaya a aplicar de éste sea compatible con el procedimiento establecido en el Código Fiscal.

De las partes

El Código Fiscal de la Federación determina las partes en el proceso contencioso administrativo, que además de la parte actora, la demandada y el tercero, contempla la posibilidad de que, sin contar con ninguna de las anteriores calidades, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público pueda apersonarse en juicios en que controvierta el interés fiscal (artículo 198 del CFF).

Procedencia del Juicio Contencioso Administrativo

La procedencia del juicio está íntimamente ligada a la competencia del propio Tribunal, ya que en el artículo 11 de su ley orgánica, establece las materias que podrá ser objeto del juicio ante las Salas Regionales.

El referido artículo establece la competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa organismo que conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación:

I. 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.

II. Las que nieguen la devolución de un ingreso, de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales.

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

IV. Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores.

V. Las que nieguen o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales que concedan las leyes en favor de los miembros del Ejército, de la Fuerza Aérea y de la Armada Nacional 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, de acuerdo con las leyes que otorgan dichas prestaciones.

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

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

VII. Las que se dicten sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebrados por las dependencias de la Administración Pública Federal Centralizada.

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

IX. Las que requieran el pago de garantías a favor de la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, así como sus organismos descentralizados.

X. Las que se dicten negando a los particulares la indemnización a que se contrae el artículo 77 Bis de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos. El particular podrá optar por esta vía o acudir ante la instancia judicial competente.

XI. Las que traten las materias señaladas en el artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior.

XII. Las que impongan sanciones administrativas a los servidores públicos en los términos de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

XIII. Las dictadas por las autoridades administrativas que pongan fin a un procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente, en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo.

XIV. Las que decidan los recursos administrativos en contra de las resoluciones que se indican en las demás fracciones de este artículo.

XV. Las señaladas en las demás leyes como competencia del Tribunal.

Para los efectos del primer párrafo de este artículo, las resoluciones se considerarán definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que promuevan las autoridades para que sean anuladas las resoluciones administrativas favorables a un particular, siempre que dichas resoluciones sean de las materias señaladas en las fracciones anteriores como de su competencia.

También conocerá de los juicios que se promuevan contra una resolución negativa ficta configurada, en las materias señaladas en este artículo, por el transcurso del plazo que señalen las disposiciones aplicables o, en su defecto, por la Ley Federal de Procedimiento Administrativo. Asimismo, conocerá de los juicios que se promuevan en contra de la negativa de la autoridad a expedir la constancia de haberse configurado la resolución positiva ficta, cuando ésta se encuentre prevista por la ley que rija a dichas materias.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior en todos aquellos casos en los que se pudiere afectar el derecho de un tercero, reconocido en un registro o anotación ante autoridad administrativa.”

Improcedencia del Juicio Contencioso Administrativo

El Juicio será improcedente cuando se trate de una materia distinta de las señaladas en el mencionado numeral, o que tratándose de esta materia ya se haya impugnado mediante otro tipo de defensa, o que se trate de una resolución conexas de otra ya impugnada, o que ya sea cosa juzgada.

También será improcedente el juicio cuando el promovente no tenga interés jurídico, sea extemporánea la presentación de la demanda, no exista el acto reclamado, o no se haga valer agravio alguno.

Lo anterior se encuentra contemplado en el artículo 202 del Código, que enumera las resoluciones respecto a los cuales es improcedente del juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

***“Artículo 202.-** Es improcedente el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en los casos, por las causales y contra los actos siguientes:*

I.- Que no afecten los intereses jurídicos del demandante.

II.- Cuya impugnación no corresponda conocer a dicho Tribunal.

III.- Que hayan sido materia de sentencia pronunciada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, siempre que hubiera identidad de partes y se trate del mismo acto impugnado, aunque las violaciones alegadas sean diversas.

IV.- Respecto de las cuales hubiere consentimiento, entendiéndose que hay consentimiento únicamente cuando no se promovió algún medio de defensa en los términos de las leyes respectivas o juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en los plazos que señala este Código.

V.- Que sean materia de un recurso o juicio que se encuentre pendiente de resolución ante una autoridad administrativa o ante el propio Tribunal.

VI.- Que puedan impugnarse por medio de algún recurso o medio de defensa, con excepción de aquéllos cuya interposición sea optativa.

VII.- Conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente. Código Fiscal de la Federación/CFF Servicio de Administración Tributaria Para los efectos de esta fracción, se entiende que hay conexidad siempre que concurren las causas de acumulación previstas en el artículo 219 de este Código.

VIII.- Que hayan sido impugnados en un procedimiento judicial.

IX.- Contra ordenamientos que den normas o instrucciones de carácter general y abstracto, sin haber sido aplicados concretamente al promovente.

X.- Cuando no se hagan valer conceptos de impugnación.

XI.- Cuando de las constancias de autos apareciere claramente que no existe el acto reclamado.

XII.- Que puedan impugnarse en los términos del Artículo 97 de la Ley de Comercio Exterior, cuando no haya transcurrido el plazo para el ejercicio de la opción o cuando la opción ya haya sido ejercida.

XIII.- Dictados por la autoridad administrativa para dar cumplimiento a la decisión que emane de los mecanismos alternativos de solución de controversias a que se refiere el Artículo 97 de la Ley de Comercio Exterior.

XIV.- En los demás casos en que la improcedencia resulte de alguna disposición de este Código o de las leyes fiscales especiales. Dictados en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado internacional.

XV.- Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que recaiga a un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

XVI.- Que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas, de conformidad con lo dispuesto en los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte.

La procedencia del juicio será examinada aun de oficio."

De un análisis de sus fracciones más importantes se desprende lo siguiente:

- El juicio no procede contra actos que no afecten los intereses jurídicos del demandante. Esta fracción es la antítesis del artículo 23 de la Ley Orgánica del tribunal que señala que el juicio procede contra todo acto que cause un agravio en materia fiscal. Debe entenderse que no se causa un agravio cuando no se impone ninguna obligación ni se lesiona ningún derecho preexistente.
- No procede el juicio contra actos que sea materia de otro juicio ante el Tribunal o que hayan sido materia de sentencia del mismo acto impugnado, con esto se pretende que no haya dos juicios respecto del mismo acto y pueden existir existencias contradictorias.

Del procedimiento

Todos los procesos, incluyendo el contencioso administrativo que regula el Código Fiscal de la Federación, se realizan en dos etapas: la instructiva y la resolutoria. La etapa de instrucción, a su vez, se divide en tres fases: la postulatoria, la probatoria y la preconclusiva.

La fase **postulatoria** se inicia con la presentación de la demanda; en ella la parte actora plantea sus pretensiones y la demandada sus resistencias, dentro de ésta fase se da la ampliación de demanda y de contestación.

En la fase **probatoria** las partes ofrecen sus pruebas; el juzgador las admite y ordena su desahogo.

En el contencioso administrativo no hay una división tajante de esta fase, como sucede en el proceso civil, toda vez que desde que se presentan la demanda y la contestación, las partes deben ofrecer las pruebas, y en los autos en los que se tenga por presentada la demanda o su contestación, el magistrado instructor admite o desecha las pruebas de los contendientes.

No obstante lo anterior, en este proceso sí se da la fase en comento, la cual queda de relieve en los casos de desahogo de pruebas confesionales testimoniales, periciales o de inspección.

Por su parte, en la fase **preconclusiva** las partes formulan sus alegatos. Estos constituyen el razonamiento que, en forma escrita, formulan las partes para demostrar al jugador que su contraparte no tiene razón en su pretensión. De acuerdo al artículo 235 del CFF, diez días después de concluida la sustanciación del juicio, y no existiendo ninguna diligencia pendiente que impida emitir el fallo, el Magistrado Instructor notificará por lista a las partes que tienen un plazo de cinco días para formular sus alegatos.

A estos alegatos, por efectuarse una vez que se han desahogado todas las pruebas y no existir diligencias pendientes de realizar, tanto la doctrina como la legislación han nombrado "Alegatos de bien probar", mismo que serán considerados al momento de dictar sentencia (etapa resolutoria).

Así pues, en resumen, la etapa instructiva consiste en el conjunto de actos procedimentales de las partes, de los terceros y del juzgador, que son necesarios para que el proceso se encuentre en estado de dictar sentencia. El objetivo de la instrucción, es orientar al juzgador acerca de cuáles son los puntos controvertidos, así como las pruebas en cada parte se apoya para probar sus pretensiones.

Dentro del Contencioso Administrativo que se ventila ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, la etapa de **resolutoria** abarca desde el momento en que se cierra la instrucción y hasta que la Sala dicta sentencia respectiva, dentro de los sesenta días hábiles siguientes al cierre de dicha etapa, para lo que, el Magistrado instructor deberá formular un proyecto de sentencia, dentro de los cuarenta y cinco días hábiles siguientes al cierre de instrucción, sin embargo, si la sentencia de sobreseimiento no será necesario esperar dicho cierre.

Al respecto, del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación vigente se deduce que las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se fundaran en el derecho y examinaran todos y cada uno de los puntos controvertidos del acto impugnado en la resolución, la demanda y la contestación.

El sentido de la sentencia podrá ser de validez, de nulidad (artículo 238 del CFF), o de nulidad para efectos, en cuyo caso se deberá precisar con claridad la forma y términos en que se deberá cumplimentar

Para finalizar debemos referirnos al hecho de que este procedimiento prevé dos recursos, uno de ellos ante el propio Tribunal (el de *reclamación*, regulado en el artículo 244 del CFF), y el otro, ante los Tribunales Colegiados de circuito en materia Administrativa (el de *revisión*, contemplado en el artículo 248 del CFF)

4.4 JUICIO DE LESIVIDAD;

En este apartado abordaremos al juicio de lesividad de una manera sencilla, ya que lo trataremos detalladamente en el siguiente capítulo, por ser la columna vertebral del presente trabajo recepcional.

Con respecto a la lesividad, podemos referirla como una de las escasas peculiaridades de nuestro Derecho, misma que tiene un doble aspecto, por una parte estudiándola dentro de la teoría general del acto administrativo y por el otro, estudiándola como proceso especial dentro de la jurisdicción contencioso administrativa.

La lesividad tiene su origen, en una situación de impotencia de la Administración, misma que le impide anular sus propias determinaciones ya que éstas surten sus efectos hasta en tanto no sean declaradas nulas por la autoridad competente. El acto administrativo por ilegal que sea, se insertará en el bloque de la legalidad vigente, o dicho de otra manera se presumirá legal, si contra el mismo no se han ejercitado (dentro del plazo especificado por la ley) los medios de impugnación pertinentes, es decir, sólo basta que un acto sea consentido para que se instale en el mundo del Derecho, de ahí que la lesividad surja como único medio de anulación de actos administrativos ilegales.

Frente a este tipo de situaciones, es decir frente los actos administrativos ilegales que se consolidan jurídicamente, nuestro Derecho no tuvo más remedio que el consistente en que la misma Administración instara ante los tribunales la anulación (Juicio de Lesividad) de sus propios actos.

Ahora bien, del análisis de cómo diversos autores se han ocupado de distinguir a la lesividad, hemos deducido que, para que los actos sean susceptibles de ser declarados lesivos, será en razón de una sola circunstancia: que ocasionen una lesión de un interés público, siendo a la vez, ilegales.

Cuando la Administración dicta un acto normativo habitualmente de carácter general, está haciendo uso de la potestad reglamentaria, contrariamente cuando dicta un acto resolutorio, para una situación concreta está haciendo uso de la potestad de decidir. Las normas, reglamentos o disposiciones de carácter general, se derogan por otras normas posteriores del mismo rango superior, pero esto no sucede así con los actos resolutorios, con lo que queda claro que la lesividad es inaplicable a los actos reglamentarios o normativos, los cuales, por su misma índole no son susceptibles de declaración de lesividad, pues su eliminación del mundo del Derecho tiene lugar con arreglo a otra técnica, la de derogación.

Podemos entonces conceptuar a la lesividad como la instancia que hace anulable, por los tribunales contencioso administrativos, un acto de la Administración que lesiona los intereses públicos, de orden económico o de otra naturaleza, dictado con antigüedad no mayor de cinco años y aquejado de ilegalidad.

El Juicio de Lesividad, es el mismo Juicio Contencioso Administrativo pero como si lo viéramos en un espejo, pues se trata del mismo juicio de nulidad, pero con la característica de que en este caso, será un particular el demandado y, la autoridad –emisora del acto— será quien ejercite la acción, siendo la declaración de nulidad la que beneficie a la Administración activa.

De conformidad con lo establecido en el artículo 36 del Código Fiscal Federal, el Juicio de Lesividad procederá en contra de las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular las cuales sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.

Ahora bien, de conformidad a lo dispuesto por el párrafo tercero del artículo 207 del multicitado código, las autoridades podrán presentar la demanda dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que haya sido emitida la resolución, cuando se pida la modificación o nulidad de un acto favorable a un particular.

El término de referencia, nos parece excesivo, en razón de que, el mismo artículo, en su párrafo primero otorga al particular, el término de 45 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada, alterando el principio de igualdad procesal; pensamos que este plazo, establece una completa falta de certeza jurídica por cinco años en contra del administrado, pues en ese plazo de cinco años, no tendrá la seguridad de que las resoluciones administrativas, tengan el carácter de firmes, situación en que ahondaremos más detalladamente en el capítulo siguiente.

CAPÍTULO V

EL JUICIO DE LESIVIDAD

Los aspectos generales del llamado Juicio de Lesividad, ya han quedado precisados en el capítulo anterior, en este sentido, abordaremos más afondo cada parte de este juicio; analizaremos además la evolución que ha sufrido, desde que se instauró. Así, estudiaremos cada parte del procedimiento, términos, requisitos de forma y fondo, que deberán cumplir, tanto la autoridad recurrente, así como el administrado, que deducirá su derecho ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. En este sentido, tomaremos como base el concepto señalado en el Artículo 2° Fracción XXIII del la LPADF que reza:

"XXIII. Procedimiento de Lesividad: Al procedimiento incoado por las autoridades administrativas, ante el Tribunal, solicitando la declaración de nulidad de resoluciones administrativas favorables a los particulares, por considerar que lesionan a la Administración Pública o el interés público."

5.1 ANTECEDENTES EN MÉXICO DEL JUICIO DE LESIVIDAD

En 1936 es creado el Tribunal Fiscal de la Federación a través de la Ley de Justicia Fiscal, regulándose con ello los juicios en los cuáles la administración hacendaria se encontraba en aptitud de impugnar los actos que lesionaban a sus intereses.

Con la Ley de Justicia Fiscal de 1936 se crea un sistema híbrido en la impartición de la justicia administrativa, ya que se sigue el modelo francés en cuanto a que sea un órgano especializado el que dirima las controversias entre la administración pública hacendaria y los gobernados, apareciendo también la posibilidad de que ésta, impugne ante un órgano jurisdiccional que resultó ser el Tribunal Fiscal de la Federación, los actos ilegalmente emitidos y que causan daño al interés fiscal.

Respecto a lo anterior la ley en cita, en su exposición de motivos ya señalaba que:

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

Dentro del articulado de la Ley de Justicia Fiscal, el referente a la competencia del naciente Tribunal Fiscal de la Federación preveía lo siguiente:

“Artículo 14. Las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, conocerán de los juicios que se inicien:

...

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

Posteriormente en el año de 1938, rigió en nuestro país el primer Código Fiscal, el cual, además de establecer las disposiciones generales en materia de impuestos, contemplaba las disposiciones reglamentarias del Procedimiento Contencioso Administrativo y las relativas a la estructura y competencia del Tribunal Fiscal de la Federación; por ello se reitero el texto de la disposición de la Ley de Justicia Fiscal de 1936 en el artículo 160 del Código referido.

Dentro del sexenio de Díaz Ordaz, y con el Código Fiscal de la Federación de 1967, se separan las normas que regulan las disposiciones generales en materia fiscal y del contencioso administrativo, de las relativas a la estructura y competencia del órgano jurisdiccional que controla externamente a la Administración activa, consecuentemente, dentro de éste Código solamente queda el señalamiento de que **la autoridad administrativa no podrá dejar sin efectos las resoluciones favorables que hubiese emitido a un particular**, pues para ello deberá acudir a juicio para buscar su anulación, tal y como lo indicaba el artículo 94, a saber:

“Las resoluciones favorables a los particulares no podrán ser revocadas o nulificadas por las autoridades administrativas. Cuando dichas resoluciones deban ser nulificadas será necesario promover juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación.”

En el mismo año se crea la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, que inicia su vigencia el 1º de abril de 1967, y dentro de la cual no solo contemplaba un numeral específico para el Juicio de Lesividad, sino que se amplía la posibilidad de acudir en **proceso de lesividad** a las demás autoridades administrativas, es decir; ya no se limita a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, siendo evidente además la lenta pero inevitable evolución de Tribunal Fiscal a un Tribunal Administrativo. Posteriormente con la reforma del 31 de diciembre de 2000, el último párrafo del artículo 11 pasa a ser el antepenúltimo y lo novedoso radica en el cambio de la regla para atribuir la competencia por razón del territorio, ya que el artículo 31 se reformó totalmente, estipulando en la parte que nos interesa que, cuando el demandado sea un particular, se atenderá a su domicilio.

5.2 QUÉ ES EL JUICIO DE LESIVIDAD

El Juicio de Lesividad está contemplado en la legislación mexicana, sin embargo, los conceptos que nos ofrece son escasos y pobres, al respecto la Ley del Procedimiento Administrativo del Distrito Federal (LPADF) vigente, en su artículo segundo maneja la noción de Procedimiento de Lesividad de la siguiente manera:

“XXIII. Procedimiento de Lesividad: Al procedimiento incoado por las autoridades administrativas, ante el Tribunal, solicitando la declaración de nulidad de resoluciones administrativas favorables a los particulares, por considerar que lesionan a la Administración Pública o el interés público.”

Asimismo, la doctrina nacional, resulta pobre ya que pocos autores se ha ocupado de él, la mayoría lo ha hecho de manera superficial, señalando que se trata de un juicio en donde la resolución impugnada favorece a los intereses de los particulares y por tal motivo la autoridad es actora y los particulares son demandados.

Al respecto el autor Español *Aurelio Guaita*, ha considerado el proceso de lesividad como un "...proceso administrativo especial promovido por un sujeto jurídico-administrativo, en demanda de que se revoque un acto administrativo anterior de aquel mismo sujeto público."⁷⁴

Atendiendo a lo anterior, nos encontramos ante un proceso administrativo especial, que se encuentra en el ámbito contencioso administrativo; identificando al accionante, que es un sujeto de la administración pública, y la materia del proceso; es decir : la resolución impugnada es un acto administrativo anterior favorable al gobernado y que es *lesivo* a la administración pública (de ahí que se denomine Juicio de Lesividad).

Con base en lo señalado, encontramos que "el proceso o juicio de lesividad es el intentado por una autoridad administrativa dentro del proceso contencioso administrativo con el propósito de anular una resolución favorable a un gobernado, que fue emitida de manera ilegal."⁷⁵

En torno a lo anterior, y para efecto de que la autoridad esté en posibilidad de acudir a la acción de lesividad, debe existir un presupuesto esencial, que es la existencia de una resolución favorable a un administrado, la que puede tener como origen un procedimiento administrativo incoado de oficio o a instancia de persona interesada; en cuanto a si es legal o no, esa cuestión será precisamente la que se resolverá enjuicio.

De manera general se tendría que en lo referente al procedimiento administrativo, éste es común que se desarrolle en el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades administrativas, como lo podría ser una solicitud de documentos o de información; visitas domiciliarias, revisión de documentos o verificación física de bienes.

Así se tendría que, en el supuesto de que la autoridad determinase la situación jurídica del gobernado, resolviendo de conformidad a los intereses de éste, se concretaría la resolución favorable.

⁷⁴ ESQUIVEL VÁZQUEZ, Gustavo A., *El Juicio de Lesividad y otros estudios*, Editorial Porrúa 1ª Edición, México 2002, p. 66.

⁷⁵ ESQUIVEL VÁZQUEZ, *Ob. Cit.*, p. 67.

MARCO LEGAL

El Juicio de Lesividad encuentra su base constitucional en el artículo 17 de nuestra Carta Magna, mismo que otorga a toda persona el derecho a la justicia y además, en la prohibición constitucional de impartirse justicia por sí misma. Esto es así, porque la Administración Pública es una persona jurídica y por ende, tiene la garantía de que se le imparta justicia ante los tribunales a que ocurra.

Por otra parte, implícitamente el mencionado artículo al prohibir a las personas se impartan justicia a sí mismas -como sería la situación de que la Administración Pública tributaria revocara las resoluciones favorables a los particulares-, abre la posibilidad de que ante tal impedimento, la autoridad fiscal demande la nulidad de esta resolución favorable ante los tribunales previamente establecidos.

En su parte conducente, el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, establece la garantía de certeza legal para el administrado, en el sentido de que la autoridad fiscal no puede modificar sus propias determinaciones favorables a particular, pues previene que, para modificarlas, deberá acudir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para demandar su anulación.

Por último aplica el artículo 48 de la Ley Aduanera, mismo que indica con toda claridad que si la autoridad aduanera no resuelve en un plazo de cuatro meses a partir de la recepción de una consulta planteada por algún importador, exportador y agente o apoderados aduanales sobre la apropiada clasificación arancelaria; se considerará que la fracción arancelaria indicada como aplicable por el interesado es la correcta, pero de resultar favorable, de manera ilegal al interesado la Secretaría podrá demandar ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa la nulidad de la clasificación arancelaria favorable a un particular que resulte cuando transcurra el plazo señalado, sin que se notifique la resolución que corresponda y dicha clasificación ilegalmente lo favorezca.

RESOLUCIÓN FAVORABLE

Una resolución favorable, para el caso del Juicio de Lesividad, debe cubrir los siguientes requisitos:

- Primero. Que sea emitida por una autoridad administrativa o fiscal, por escrito.
- Segundo. Que sea individualizada.
- Tercero. Que deduzca una pretensión del interesado.
- Cuarto. Que lesione jurídicamente a la Administración.

El primero de los requisitos se concretiza a través una resolución expresa, tal y como lo prevén los artículos 34 y 36-Bis del Código Fiscal De la Federación, sin embargo existe el supuesto de la positiva o afirmativa ficta en materia aduanera o incluso en la Ley Federal del Procedimiento Administrativo, que en su artículo 17 prevé tal posibilidad.

El segundo de los requisitos se cubre cuando la resolución se dirige a una persona o a una colectividad (persona jurídica) ya que según el artículo 36-Bis del Código Fiscal De la Federación las resoluciones administrativas dictadas en materia de impuestos, pueden ser favorables a particulares de manera individual o en el caso de agrupaciones.

“Artículo 36-BIS.- Las resoluciones administrativas de carácter individual o dirigidas a agrupaciones, dictadas en materia de impuestos que otorguen una autorización o que, siendo favorables a particulares, determinen un régimen fiscal, surtirán sus efectos en el ejercicio fiscal del contribuyente en el que se otorguen o en el ejercicio inmediato anterior, cuando se hubiera solicitado la resolución, y ésta se otorgue en los tres meses siguientes al cierre del mismo.”

En el caso del tercer requisito, la Administración concede la pretensión del gobernado, para este supuesto resulta irrelevante que la resolución tenga algún vicio en su formación, según resolvió el entonces Tribunal Fiscal de la Federación en las siguientes tesis:

"RESOLUCIÓN FAVORABLE A UN PARTICULAR.- LO ES AQUÉLLA QUE CONFIRMA EL CARÁCTER DE CAUSANTE EXENTO DE UN IMPUESTO FEDERAL Y PARA NULIFICARLA SE DEBE DEMANDAR SU NULIDAD ANTE EL TRIBUNAL FISCAL.- Si a una consulta formulada por un particular, recae una resolución por la que se confirma su carácter de causante exento de la Tasa Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, la autoridad administrativa no puede desconocer el derecho creado en favor del particular, aun cuando ese derecho adolezca de algún vicio en su formación. Por lo tanto, si la autoridad considera que el causante no debía gozar de la citada exención, debe promover juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.."⁷⁶

Por lo que respecta al cuarto requisito, éste es el que resulta más interesante toda vez que la legislación no exige el que se lesione económicamente a la Administración; sino que exista la lesión jurídica. En efecto, la autoridad podrá alegar como causa de legitimación la violación del derecho objetivo, como lo puede ser: la violación de la ley, la falta de competencia, la falta de un requisito de validez. Una vez mencionado lo anterior, señalamos que una resolución favorable puede darse en los siguientes casos:

- Con la culminación del ejercicio de las facultades de revisión de la autoridad, se determina un crédito a cargo del contribuyente en un monto inferior al que debía de haberse determinado.
- Al contestar la autoridad una consulta planteada sobre una situación real y concreta, que es el caso más común y se prevé en los artículos 34 del Código de la materia, además de lo señalado en antepenúltimo párrafo del artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, por lo que podría surgir en otras materias de la competencia del Tribunal.

Artículo 34 (Código Fiscal de la Federación).- *"Las autoridades fiscales sólo están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente; de su resolución favorable se derivan derechos para el particular, en los casos en que la consulta se haya referido a circunstancias reales y concretas y la resolución se haya emitido por escrito por autoridad competente para ello."*

⁷⁶ Segunda Época.- Pleno.- R.T.F.F.: Año V. No. 42. Junio 1983.- Tesis: II-TAS-5028.- p. 902.

Artículo 11(Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa).- *"El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación:*

...
El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que promuevan las autoridades para que sean anuladas las resoluciones administrativas favorables a un particular, siempre que dichas resoluciones sean de las materias señaladas en las fracciones anteriores como de su competencia."

- Al resolver la autoridad una solicitud del gobernado, como sería el supuesto relativo a la condonación de una sanción; efectuada a un funcionario público revestido de autoridad y emitiéndola en ejercicio de las funciones que se le atribuyen.

Excepción

Esta la encontramos en materia de solicitud de devolución de contribuciones, ya que expresamente el primer párrafo del artículo 22 del Código de la materia señala que " la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente ", salvo que la resolución se hubiese pronunciado acerca del régimen aplicable al contribuyente y se hubiese concedido la devolución del impuesto por estimar la autoridad que no era causante, según lo interpretó el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en la siguiente tesis:

"Tercera Época.- Segunda Sección.- R.T.F.F.: Año IX. No. 101. Mayo 1996. Tesis: III-TAS-II-3.- Página: 15.

RESOLUCIÓN FAVORABLE – CASO EN QUE NO ES APLICABLE LA EXCEPCIÓN ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 22, SEXTO PÁRRAFO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN,- *Si bien es cierto que en términos del artículo 22, décimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, cuando las autoridades procedan a la devolución de una cantidad señalada como saldo a favor por los contribuyentes, sin que medie mayor trámite que la simple comprobación de que se efectuaron los pagos, la orden de devolución no implica la existencia de una resolución favorable, cuando la autoridad se pronuncia sobre el régimen fiscal aplicable al contribuyente y concede la devolución del impuesto por considerar que no es causante del mismo.*

En consecuencia, si con posterioridad la autoridad estima que fue errónea tal devolución, porque sí se causaba el impuesto, debe acudir al juicio de lesividad para anular la resolución favorable. (1)

Juicio de Nulidad No. 100 (14) 591/94/694/94.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 27 de febrero de 1996, por mayoría de tres votos a favor y 1 en contra.- Magistrada Ponente: Silva Eugenia Díaz Vega.- Secretaria: Lic. Concepción Martínez Godínez.

(Tesis aprobada en sesión de 5 de marzo de 1996)."

Tipos de resoluciones favorables:

- Las recaídas a las consultas que el particular formule a la autoridad, según el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación.
- Las resoluciones administrativas de carácter general dictadas por la autoridad, según el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación.
- Las resoluciones recaídas a las solicitudes de devolución de cantidades, cuando no se esté en el supuesto del párrafo décimo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.
- Las resoluciones presuntas, configuradas en términos del artículo 48 de la Ley Aduanera (LA), tratándose de consultas en materia aduanera, sobre clasificación arancelaria.
- Las resoluciones que se consideren favorables a un particular, aunque no sean de las señaladas en los puntos anteriores, siempre que los actos o resoluciones controvertidos en el juicio de lesividad, sean de la competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; en este supuesto se ubicarían las resoluciones dictadas en los recursos administrativos que anularan un acto o resolución de la autoridad fiscal.

CAUSAS DE NULIDAD DE LA RESOLUCIÓN FAVORABLE

Si nos atenemos a los supuestos que prevé el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, para declarar la nulidad del acto o resolución administrativa, concluiremos que únicamente podría anularse ésta por los supuestos establecidos en las fracciones I, IV y V, de dicho precepto, es decir, por falta de competencia de la autoridad que lo emitió, o porque los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron diferentes o se apreciaron en forma errónea o se dictó en contravención a las disposiciones aplicadas o se dejaron de aplicar las debidas, o por desvío de poder.

Tenemos entonces que, fracciones II y III del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, relativas a las causas de nulidad por omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecten al particular y trasciendan al sentido de la resolución (fracción II) y las relativas a los vicios del procedimiento que afecten a las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución (fracción III), son inaplicables para anular la resolución favorable impugnada porque estas causales protegen específicamente al gobernado.

AUTORIDAD ANTE QUIEN SE INTERPONE

El Juicio de Lesividad se interpondrá ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA), lo anterior de acuerdo a lo que establece el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación, así como la Ley Orgánica del mismo, en su artículo 11.

Conforme a la expedición de la Ley Orgánica de este Tribunal, en vigor a partir de 1967, se estableció con claridad que el Tribunal Fiscal de la Federación es un tribunal administrativo dotado de plena autonomía. Ahora bien, con la reforma del 31 de diciembre de 2001, cambia la denominación de este tribunal antes denominado Tribunal Fiscal de la Federación, y es denominado en la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (LOTFJFA) en su artículo 1° de la siguiente manera:

“Artículo 1.- El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es un tribunal administrativo, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, con la organización y atribuciones que esta Ley establece.”

Su fundamento constitucional lo encontramos en el artículo 73 que a la letra reza:

“Artículo 73.- El Congreso tiene facultad: ...

XXIX.- H. 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.”

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es un órgano jurisdiccional dotado de plena autonomía, encargado de impartir justicia administrativa resolviendo, en forma honesta y gratuita, las controversias entre la Administración Pública Federal y los particulares, de manera pronta, completa e imparcial, para contribuir al avance del estado de Derecho en México, al salvaguardar el respeto del orden jurídico, la seguridad, la paz social y el desarrollo democrático.

Entre sus principales características encontramos:

- Es un tribunal que depende del Poder Ejecutivo, pero que realiza una actividad jurisdiccional, ya que su actividad reside primordialmente en dirimir controversias jurídicas en los casos constitutivos de su respectiva competencia legal y constitucional.
- Su base constitucional se halla en el artículo 104, fracción primera de la constitución, y en el Código Fiscal de la Federación y la LOTFJA.
- Es un Tribunal de Derecho, lo que significa que basta con que las partes prueben los hechos, a fin de que éste dictamine sobre Derecho.
- Es un tribunal de anulación, porque dicta resoluciones reconociendo la validez de un acto administrativo o declarando su nulidad, ya sea total o parcial.
- Es un órgano que no puede resolver sobre la constitucionalidad de una ley.
- Es un tribunal con competencia limitada.
- Tiene eficacia en el control de la legalidad administrativa en materia fiscal.

La competencia por materia de las salas regionales se encuentra establecida en el artículo 11 de la LOTFJA, y el artículo 31 de dicho ordenamiento señala la competencia en razón del territorio, por lo que se deduce que las salas regionales tienen competencia en razón de la materia y territorio.

El mismo artículo 11 contempla al Juicio de Lesividad, materia de nuestro trabajo de tesis, al señalar que las Salas Regionales del TFJA, conocerán de los juicios que se promuevan las autoridades para nulificar las resoluciones administrativas favorables a un particular, siempre que dichas resoluciones sean materia de su competencia.

Por razón del territorio, las Salas Regionales serán competentes respecto del lugar donde se encuentre la sede de la autoridad demandada y, en el caso, de que fueran varias demandadas, donde se encuentre la que dictó la resolución impugnada. En el caso, de que el demandado sea un particular (Juicio de Lesividad), se atenderá a su domicilio.

Este Tribunal que en sus inicios tuvo una competencia exclusivamente fiscal, que denominamos tributaria, en la actualidad, en base al artículo 11 de dicho ordenamiento, conoce de multas administrativas por violación a leyes federales; pensiones civiles y militares; sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebrados por la Administración Pública centralizadas; sobre responsabilidades resarcitorias provenientes de daños y perjuicios causados a la Hacienda Pública Federal o del Distrito Federal y al patrimonio de entidades paraestatales. Así como de las resoluciones que imponen sanciones administrativas a servidores públicos; requerimientos de pago de garantías a favor de la Federación, Estado, Municipios y de las que nieguen a particulares la indemnización por daños y perjuicios causados por servidores públicos; así mismo de las resoluciones dictadas por las autoridades administrativas que pongan fin a un procedimiento administrativo, a una instancia de procedimientos administrativos, y respecto de las resoluciones que decidan los resultados administrativos en contra de las resoluciones que se han indicado con anterioridad.

Conocerá además, de los juicios en que se promueva contra una resolución negativa ficta configurada, en las materias señaladas con anterioridad, por el transcurso del plazo que señalen las disposiciones aplicables o, en su defecto, por la Ley Federal de Procedimiento Administrativo; de los juicios en que se promueva en contra de la negativa de la autoridad a expedir la constancia de haberse configurado la positiva ficta, cuando ésta se encuentre prevista por la ley que rijan a dichas materias, con excepción de aquellos casos en los que se pudiere afectar el derecho de un tercero, reconocido en un registro o anotación ante autoridad administrativa.

Con las reformas efectuadas a la Ley Orgánica del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, además de haber efectuado un cambio de denominación de dicho tribunal, amplía su competencia material a casi la totalidad de las materias que realizan las dependencias y organismos descentralizados de la Administración Pública Federal.

De acuerdo con la redacción de la fracción XIII del artículo 11, dicho órgano jurisdiccional es competente para conocer de las resoluciones que se dicten en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo.

Finalmente, es de vital importancia, antes de entrar al procedimiento establecido por la ley para sustanciar el juicio de lesividad, atender a la vigencia de la resolución. En este sentido, tenemos que, una resolución favorable es vigente en tanto permanezca o subsista la norma jurídica que la sustente, una vez que ésta es derogada o reformada, la resolución favorable pierde su eficacia, un ejemplo claro es cuando por medio de un artículo transitorio, se deja sin efectos la exención de un impuesto.

5.3 PROCEDIMIENTO

Una vez que se cuenta con una resolución favorable, la autoridad no puede revocarla o desconocerla, esto es así, pues en tanto no sea declarada ilegal por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, surte todos sus efectos y debe ser acatada por las autoridades. Incluso, la autoridad no puede revocar la resolución favorable a pesar de que instaure un procedimiento para tal efecto y le de participación al interesado, ya que la ley claramente establece que sólo puede anularse una resolución favorable a través del proceso de lesividad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

5.3.1 LAS PARTES

En todo proceso además del juzgador, que en el contencioso administrativo federal corresponde al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, existen dos partes contrarias y un tercero que coadyuva a alguna de ellas, de ello trata este apartado.

DEMANDANTE

En el proceso o juicio de lesividad, quien ejercita la acción es la autoridad que pretende obtener la anulación de una resolución administrativa favorable a un administrado, para ello, se presupone por la accionante que la resolución fue emitida ilegalmente, es decir, no apegada a las disposiciones legales aplicables al caso concreto, alegándose una violación del derecho objetivo, como puede ser y ya se señaló con anterioridad, la violación a la ley, la incompetencia del funcionario, un vicio de forma, entre otras.

DEMANDADO

En este juicio, lo es el particular o administrado a quien favorezca la resolución, existiendo disposición legal expresa en ese sentido en los artículos 198 fracción II, inciso b) y 208 fracción III, del Código Tributario.

TERCERO

El que comparece con tal calidad, bien puede denominársele interesado o coadyuvante, pues se exige para su intervención que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante según el artículo 198 fracción IV del Código Fiscal de la federación, con lo cual se puede abstraer que necesariamente tiene interés en que no prospere la pretensión del actor y coadyuvará al demandado en ello.

En la mayoría de los juicios de anulación que no son de lesividad, el ejemplo clásico del tercero, y al respecto tenemos el ejemplo en el cual, el tercero son los trabajadores, respecto de la impugnación de la resolución que determina un reparto adicional de utilidades con sustento en la modificación de la base gravable del contribuyente.

Sin embargo, en el caso del juicio de lesividad resulta difícil imaginar quien podría ser un tercero, ya que de ser el supuesto anterior del reparto adicional de utilidades, los trabajadores no tendrán un derecho incompatible con el demandante; pues evidentemente tendrán coincidencia de interés de que se anule la resolución favorable.

Pero toda vez que la realidad supera a los teóricos, cabe la posibilidad de que también en el proceso de lesividad surja la hipótesis de un tercero, con la ampliación de la competencia material del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

5.3.2 ETAPAS DEL JUICIO DE LESIVIDAD

El Juicio de Lesividad por regularse por los mismos artículos que rigen al Procedimiento Contencioso Administrativo, en el Código Fiscal de la Federación, contiene las mismas etapas que son dos: la instructiva y la resolutoria. La etapa instructiva, a su vez, se divide en tres fases: 1) Fase Postulatoria, 2) Fase Probatoria, 3) Fase Preconclusiva. A continuación desglosamos los pasos a seguir dentro del procedimiento:

ETAPA INSTRUCTIVA

1) Fase Postulatoria {
a) Demanda
b) Contestación a la Demanda

2) Fase Probatoria {
a) ofrecimiento de pruebas
b) admisión de pruebas
c) preparación de pruebas
d) desahogo de pruebas

3) Fase Preconclusiva {
Alegatos

ETAPA RESOLUTIVA

4) Fase Resolutoria {
Sentencia

5.3.3 FASE POSTULATORIA

LA DEMANDA

Una de las cuestiones más debatidas ha sido lo referente al plazo con que cuenta la autoridad para presentar la demanda en contra de una resolución favorable, toda vez que en el proceso contencioso administrativo se establece un plazo de cuarenta y cinco días para que los gobernados puedan impugnar el acto que afecta sus derechos; en el supuesto del juicio de lesividad lo es de cinco años.

Como ya se indicó, el plazo que prevé la legislación federal para presentar la demanda en contra de una resolución favorable a un administrado, es de cinco años, siguientes a la fecha en que se emitió; excepto que hubiese producido efectos de tracto sucesivo, corriendo el plazo para este supuesto a partir del último efecto, es decir sin exceder de los cinco años del último efecto.

Uno de los principios que rigen al contencioso administrativo en ciertos casos lo es el de la paridad procesal, esto es así porque no existe en todo el proceso, pero en lo que se refiere al plazo para intentar el juicio de lesividad la primera impresión es que la diferencia de los cuarenta y cinco días y los cinco años es más que notoria; sin embargo el Poder Judicial de la Federación ha resuelto que no se vulnera el principio de igualdad procesal, justificando la diferencia con el razonamiento de que la autoridad tarda en percatarse de la lesión al interés público y del patrimonio de la colectividad.

Debe indicarse que el plazo señalado en la legislación federal mexicana no resulta excepcional, ya que en España según los artículos 103.2 y 48.4 de la Ley 30/1992, de 26 de Noviembre de 1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común; el plazo para la declaración de lesividad es de cuatro años, contabilizado a partir del día siguiente a aquel en que se dictó el acto, siendo esta declaración de lesividad un acto administrativo que tiene por objeto abrir la vía procesal.

Requisitos de la demanda

De conformidad al artículo 208 del CFF (artículo 14 de la LFJCA), los requisitos que debe observar la demanda del juicio de lesividad son los siguientes:

I.- El nombre del demandante y su domicilio para recibir notificaciones en la sede de la Sala Regional competente.

En el supuesto de que no se señale domicilio para recibir notificaciones del demandante, en la jurisdicción de la Sala Regional que corresponda o se desconozca el domicilio del tercero, las notificaciones relativas se efectuarán por lista autorizada, que se fijará en el sitio visible de la propia Sala.

Para satisfacer éste requisito debe anotarse el nombre del funcionario y de la unidad administrativa que ejerce la acción, puede ser también el titular de la unidad administrativa a la que le corresponda su defensa jurídica de conformidad a la disposición reglamentaria correspondiente.

En cuanto al domicilio, este debe señalarse en la sede de la Sala Regional en cuya circunscripción se encuentre el domicilio del particular demandado, para ello debe prestarse atención al texto de los artículos 31 y 28 de la LOTFJA, ya que en el primero de ellos se establece la manera en que se surte la competencia territorial de las Salas Regionales, en el segundo se remite a los Acuerdos de Sala Superior.

II.- La resolución que se impugna.

Deberá describirse la resolución favorable que se demanda.

III.- La autoridad o autoridades demandadas o el nombre y domicilio del particular demandado cuando el juicio sea promovido por la autoridad administrativa.

En relación al juicio de lesividad, únicamente nos avocamos a la segunda parte de esta fracción, en el sentido de que es un administrado el que se beneficia con la resolución recurrida por la Autoridad. En el caso de una resolución dirigida a una agrupación, de las mencionadas en el artículo 36Bis del Código Fiscal de la federación, deberá mencionarse a la agrupación que obtuvo la resolución favorable.

IV.- Los hechos que den motivo a la demanda.

La narración de los hechos debe ser sucinta y atender en lo esencial a los antecedentes de la resolución favorable, los momentos y las circunstancias en las que se emitió.

V.- Las pruebas que ofrezca.

Las pruebas que se ofrezcan, podrán ser todas aquellas reconocidas por la ley, con excepción de la confesional de la autoridad que tenga que desahogarse a través de absolución de posiciones.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 230, indica lo referente a los medios de prueba

“Artículo 230.- En los juicios que se tramiten ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, serán admisibles toda clase de pruebas, excepto la de confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones y la petición de informes, salvo que los informes se limiten a hechos que consten en documentos que obren en poder de las autoridades.

Las pruebas supervenientes podrán presentarse siempre que no se haya dictado sentencia. En este caso, el magistrado instructor ordenará dar vista a la contraparte para que en el plazo de cinco días exprese lo que a su derecho convenga.”

El magistrado instructor podrá acordar la exhibición de cualquier documento que tenga relación con los hechos controvertidos o para ordenar la práctica de cualquier diligencia.

En caso de que se ofrezca prueba pericial o testimonial se precisarán los hechos sobre los que deban versar y señalarán los nombres y domicilios del perito o de los testigos.

VI.- Los conceptos de impugnación.

El concepto de impugnación consiste en la expresión razonada que el demandante ha de realizar, para demostrar jurídicamente que la resolución impugnada resulta violatoria de las disposiciones normativas, conculcando con ello sus derechos o intereses legítimos, expresando, en el caso, que el acto administrativo demandado o el procedimiento que se siguió fue dictado o tramitado por una autoridad incompetente; que no cumple con las formalidades exigidas por las leyes, que afectan o *lesionan a la Administración Pública o el interés público*.

La formulación de los conceptos de impugnación constituye un aspecto de suma importancia, puesto que de la estructuración de ellos depende el éxito que el demandante pueda tener en el litigio, puesto que los mismos representan la base de la controversia y los razonamientos jurídico-legales, por los que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, deberá dejar sin efectos una resolución favorable a un administrado, que le para perjuicio a la autoridad administrativa que la dictó.

VII.- El nombre y domicilio del tercero interesado, cuando lo haya.

VIII.- Lo que se pida, señalando en caso de solicitar una sentencia de condena, las cantidades o actos cuyo cumplimiento se demanda.

Cuando se omita el nombre del demandante o los datos precisados en las fracciones II y VI, el magistrado instructor desechará por improcedente la demanda interpuesta. Si se omiten los datos previstos en las fracciones III, IV, V, VII y VIII, el magistrado instructor requerirá al promovente para que los señale dentro del término de cinco días, apercibiéndolo que de no hacerlo en tiempo se tendrá por no presentada la demanda o por no ofrecidas las pruebas, según corresponda.

Antes de abordar la contestación a la demanda, creemos pertinente explicar el emplazamiento y sus efectos, en razón de ser indispensable para la continuación del proceso contencioso administrativo.

EL EMPLAZAMIENTO

La institución del emplazamiento cumple con la garantía de audiencia establecida en los artículos 14 y 16 de la Carta Magna, en lo referente a que nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos. En este sentido dentro del Juicio de Lesividad se pretende privar a un administrado de un derecho adquirido, por ello se le da la oportunidad de ser oído y vencido en juicio.

El emplazamiento a juicio constituye un acto procesal por medio del cual el juzgador hace saber a una persona que ha sido demandada, y que, por lo tanto, deberá comparecer ante el tribunal que lo emplazó, a dar contestación a la demanda dentro del término legal.

Por su parte, el autor Gómez Lara, citado por Lucero Espinosa, señala que emplazamiento, "Significa el acto de emplazar. Esta palabra, a su vez, quiere decir «dar un plazo», citar a una persona, ordenar que comparezca ante el juez o el tribunal, llamar a juicio al demandado"⁷⁷.

EFFECTOS DEL EMPLAZAMIENTO

Desde nuestro punto de vista, el emplazamiento es una actuación del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, de mayúscula importancia, pues de esta depende el término que el beneficiario de la resolución impugnada tendrá para dar contestación a la acción de lesividad intentada por la autoridad.

En virtud de que el Código Fiscal de la Federación no establece los efectos del emplazamiento, habrá que aplicar supletoriamente lo señalado por el artículo 328 del Código Federal de Procedimientos Civiles el cual los hace consistir en:

⁷⁷ LUCERO ESPINOSA, Manuel., *Teoría Práctica del Contencioso Administrativo Federal*, Editorial Porrúa 7ª Edición, México 2002, p. 131.

- I. Prevenir el juicio en favor del tribunal que lo hace;
- II. Sujetar al emplazado a seguir el juicio ante el tribunal que lo emplazó, siendo competente al tiempo de la citación;
- III. Obligar al demandado a contestar ante el tribunal que lo emplazó, salvo siempre el derecho de promover la incompetencia, y
- IV. Producir todas las consecuencias de la interpelación judicial.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

Los requisitos de la demanda de lesividad, ya han quedado precisado, hagamos lo propio con la contestación que el administrado demandado, deberá efectuar; de conformidad con lo dispuesto por el numeral 212 del Código Fiscal Federal, tenemos que:

Artículo 212.- "Admitida la demanda se correrá traslado de ella al demandado, emplazándolo para que la conteste dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que surta efectos el emplazamiento. El plazo para contestar la ampliación de la demanda será de veinte días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del acuerdo que admita la ampliación. Si no se produce la contestación a tiempo o ésta no se refiere a todos los hechos, se tendrán como ciertos los que el actor impute de manera precisa al demandado, salvo que por las pruebas rendidas o por hechos notorios resulten desvirtuados.

Cuando alguna autoridad que deba ser parte en el juicio no fuese señalada por el actor como demandada, de oficio se le correrá traslado de la demanda para que la conteste en el plazo a que se refiere el párrafo anterior.

Cuando los demandados fueren varios el término para contestar les correrá individualmente."

De lo anterior, se infiere, que en efecto la autoridad contó ya con un "complaciente plazo" de cinco años para incoar el llamado juicio de lesividad, y por lo que al administrado se refiere, encontramos que cuenta con cuarenta y cinco días para dar contestación a aquella "quincuagésima demanda".

La paridad procesal ha sido rebasada "en beneficio del interés público", y aquí surge una de las grandes interrogantes que este excesivo plazo encierra, y al efecto nos remitiremos a lo dispuesto por el artículo 68 del Código Tributaria, que a la letra reza:

"Artículo 68.- Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho."

Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales, sin embargo esta presuncional legal, corre única y exclusivamente en beneficio de la autoridad, dejando en estado de indefensión a los administrados, en razón de que su actuación es legal hasta en tanto se demuestre lo contrario. Esta situación, resulta acertada, desde nuestro punto de vista, sin embargo, al momento en que esta "legal actuación", beneficie a un particular, la administración pública podrá en todo momento (hasta en tanto no opere la prescripción o la caducidad) demandar que una resolución sea nulificada o modificada.

Creemos que este plazo, establece una completa falta de certeza jurídica por cinco años en contra del administrado, pues en ese plazo de cinco años, no tendrá la seguridad de que las resoluciones administrativas, tengan el carácter de firmes.

Una vez emplazado a juicio de lesividad, el administrado, deberá dar contestación a la demanda, de conformidad al citado artículo 212 del Código Fiscal Federal, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que surta efectos el emplazamiento. El plazo para contestar la ampliación de la demanda será de veinte días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del acuerdo que admita la ampliación.

Por lo tanto, el escrito mediante el cual se dé contestación a la demanda, deberá contener, atento a lo que establece el numeral 213 del multicitado Código:

"Artículo 213.- El demandado en su contestación y en la contestación de la ampliación de la demanda, expresará:

I.- Los incidentes de previo y especial pronunciamiento a que haya lugar.

II.- Las consideraciones que a su juicio impidan se emita decisión en cuanto al fondo, o demuestren que no ha nacido o se ha extinguido el derecho en que el actor apoya su demanda.

III.- Se referirá concretamente a cada uno de los hechos que el demandante le impute de manera expresa, afirmándolos, negándolos, expresando que los ignora por no ser propios o exponiendo cómo ocurrieron, según sea el caso.

IV.- Los argumentos por medio de los cuales se demuestra la ineficacia de los conceptos de impugnación.

V.- Las pruebas que ofrezca.

En caso de que se ofrezca prueba pericial o testimonial, se precisarán los hechos sobre los que deban versar y se señalarán los nombres y domicilios del perito o de los testigos.

Sin estos señalamientos se tendrán por no ofrecidas dichas pruebas."

Asimismo, de conformidad a lo dispuesto por el artículo 214 del Código Tributario, al escrito de contestación a la demanda se deberán anexar los siguientes documentos

"Artículo 214.- *El demandado deberá adjuntar a su contestación:*

I.- Copias de la misma y de los documentos que acompañe para el demandante y para el tercero señalado en la demanda.

II.- El documento en que acredite su personalidad cuando el demandado sea un particular y no gestione en nombre propio.

III.- El cuestionario que debe desahogar el perito, el cual deberá ir firmado por el demandado.

IV.- En su caso, la ampliación del cuestionario para el desahogo de la pericial ofrecida por el

V.- (Se deroga. D.O.F. 31/XII/1985).

VI.- Las pruebas documentales que ofrezca.

Tratándose de la contestación a la ampliación de la demanda, se deberán adjuntar también los documentos previstos en este artículo, excepto aquéllos que ya se hubieran acompañado al escrito de contestación de la demanda.

Para los efectos de este artículo será aplicable, en lo conducente los tres últimos párrafos del artículo 209.

Las autoridades demandadas deberán señalar, sin acompañar, la información calificada por la Ley de Comercio Exterior como gubernamental confidencial o la información confidencial proporcionada por terceros independientes, obtenida en el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 64-A y 65 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. La Sala solicitará los documentos antes de cerrar la instrucción.”

5.3.4 FASE PROBATORIA

La etapa probatoria consistente en las diferentes fases y formalidades establecidas por la ley para allegar al juzgador los diversos medios de prueba con los que se pretende acreditar los hechos planteados en la demanda y en la contestación a la misma. Éste procedimiento está integrado por cuatro fases que son: a) ofrecimiento de pruebas; b) admisión de pruebas, c) preparación de pruebas y d) desahogo de pruebas.

OFRECIMIENTO DE PRUEBAS

En la fase de ofrecimiento de pruebas las partes contendientes en el proceso, ofrecen al juzgador los diferentes medios de prueba con las que pretenden demostrar sus pretensiones. En el contencioso administrativo no existe en forma tajante la división de fases que integran el procedimiento probatorio, por lo cual la fase de ofrecimiento con base en el principio de celeridad que rige tal proceso, en el Código Fiscal se ha dispuesto que el actor al formular su demanda, como requisito de la misma, deberá ofrecer en ella sus pruebas, y el demandado deberá hacer lo propio al formular su contestación.

Tal regla tiene una excepción, tratándose de las pruebas documentales supervenientes, las cuales podrán ofrecerse en cualquier momento, siempre y cuando no se haya dictado sentencia.

Se entiende por prueba superveniente, en los términos del artículo 324 del Código Federal de Procedimientos Civiles, aquella de la que no se tenía conocimiento de su existencia, bien sea porque se haya formulado con posterioridad a la presentación de la demanda o de la contestación, según sea el caso, o que siendo de fecha anterior, bajo protesta de decir verdad, se manifiesta que no se tenía conocimiento de ella.

El ofrecimiento de pruebas documentales no representa problema alguno, ya que cuando éstas obran en poder de las partes deberán exhibirse con la demanda o con la contestación, según corresponda. En caso de no tenerlas las partes o cuando no hubieran podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentran a su disposición, porque la ley les permite obtener copia certificada de ellos, deberán señalar el archivo o lugar en que se encuentren para que a su costa se mande expedir copia de ellos o se requiera su remisión, siempre y cuando la solicitud respectiva se hubiere presentado por lo menos con cinco días hábiles antes de la interposición de la demanda.

Para esto último, el oferente, en caso de que por disposición de la ley no pueda obtenerlas, deberá identificar con toda precisión los documentos, sin mayor requisito. Pero si se trata de las que legalmente pueda obtener, deberá acompañar copia de la solicitud previamente presentada, en la cual haya identificado con toda precisión tales documentos tanto por sus características como por su contenido.

Por cuanto hace a la prueba pericial o testimonial también deberán ofrecerse en la demanda o en la contestación, y además en dicho escrito deberán precisarse los hechos sobre los que deben versar y señalarán los nombres y domicilios de los peritos o de los testigos.

Asimismo deberán presentar el cuestionario que debe desahogar el perito, el cual debe ser firmado por el actor y en el caso de la prueba testimonial, cuando los testigos tengan su domicilio fuera de la sede de la sala, se deberá acompañar el interrogatorio respectivo, el cual también irá firmado por el demandante.

Para considerar que tales probanzas se han ofrecido debidamente además de cumplir con los requisitos antes mencionados, hay que relacionarlas con los hechos controvertidos que las partes deseen probar, para tal efecto, como lo señala el artículo 208, fracción V, del Código Fiscal de la Federación es menester precisar tales hechos, por ello al hacerse ese ofrecimiento diciendo, por ejemplo: "ofrezco como prueba la pericial (o la testimonial según sea el caso), la cual se relaciona con todos y cada uno de los hechos de la demanda o de la contestación", no se está cumpliendo con tal requisito, pues es obvio que con lo anterior no se relaciona con los hechos, pues falta precisar cuáles son, en concreto tales hechos.

ADMISIÓN DE PRUEBAS

En la fase de admisión de pruebas el juzgador va a decir cuáles medios de prueba que las partes hayan ofrecido van a admitir o a desechar.

Conforme al artículo 230 del Código Fiscal de la Federación en el contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa serán admisibles todo tipo de pruebas, con excepción de la confesional de las autoridades mediante absolucón directa de posiciones.

No obstante la redacción de tal precepto, es importante no perder de vista que el objeto de la prueba lo constituyen los hechos controvertidos.

Por tal motivo, no es posible entender en forma tan genérica la disposición en comento, en el sentido de admitir todo tipo de pruebas, aun aquellas que no tengan relación con los hechos controvertidos.

El que en el contencioso administrativo sean admisibles: todo tipo de pruebas debe entenderse en función al objeto de la prueba, por lo que sí deberán admitirse toda clase de pruebas pero siempre que tengan relación inmediata con los hechos controvertidos, pues el juzgador sólo debe admitir las que sean pertinentes, idóneas y congruentes con tales hechos, ya que de admitirse pruebas que no reúnan tales características traería como consecuencia una pérdida de tiempo para el propio juzgador, así como para las partes, pues podría ocasionar que los procesos se hicieran interminables.

Por otro lado, las pruebas que se admitan deben ser aquéllas reconocidas por la ley, aunque el Código Fiscal de la Federación no lo señale. En este caso resulta aplicable supletoriamente el artículo 93 del Código Federal de Procedimientos Civiles, que establece las diferentes clases de prueba; además, para que puedan ser admitidas las pruebas, éstas no deben ser contrarias a la moral ni a las buenas costumbres. La admisión de las pruebas la hace el magistrado instructor, normalmente en el auto que admite la demanda o en el que se admite su contestación, aunque no existe prohibición de que pueda hacerse un auto diferente.

Independientemente de que el magistrado instructor admita las pruebas que las partes hayan ofrecido, para el esclarecimiento de los hechos controvertidos puede ordenar la exhibición de cualquier documento o la práctica de cualquier diligencia que tengan relación con tales hechos. A tal obra del juzgador se le ha denominado "diligencias para mejor proveer", y consisten en todas aquellas actuaciones que realiza de oficio el órgano jurisdiccional con el propósito de formar su convicción sobre los hechos controvertidos.

Estas diligencias para mejor proveer constituyen una facultad discrecional para el juzgador, por lo tanto, no es obligatorio que la ejerza; por otro lado, junto con la invocación del hecho notorio, constituye una excepción al principio de que el juez debe resolver conforme a lo probado por las partes, ya que como se ha mencionado, tal facultad se ejerce aunque las partes no hayan ofrecido las pruebas que requiere el juzgador.

Además, con tales diligencias se busca que el tribunal resuelva conforme a la verdad material o real y no sólo a la formal o jurídica, para poder resolver en justicia. La verdad formal implica que el juzgador resolverá la controversia de acuerdo con lo alegado y lo probado por las partes; en cambio, la verdad material implica que el órgano jurisdiccional realice una serie de actividades a fin de lograr el esclarecimiento de los hechos en pugna, aun cuando las partes no lo hayan alegado ni probado.

Aunque en el contencioso administrativo la búsqueda de la verdad material sólo se constriñe a lo relativo a la prueba y no así a la introducción de hechos nuevos que no han sido discutidos por las partes, puesto que el artículo 230 del Código Fiscal de la Federación, en su último párrafo, así lo establece el señalar que las probanzas que requiera el magistrado instructor deberán estar relacionadas con los hechos controvertidos.

PREPARACIÓN DE PRUEBAS

La preparación de pruebas consiste en los diferentes actos del juzgador, de las partes, y de los auxiliares, a fin de estar en posibilidad de desahogar las pruebas que hayan sido admitidas, o bien ordenadas con base en las diligencias para mejor proveer. Así, dentro de esta fase del contencioso administrativo, el magistrado instructor requerirá a las autoridades, sean parte o no, la exhibición de las documentales que sin causa justificada no hayan sido expedidas oportunamente a la parte interesada.

Tratándose de la pericial dicho magistrado requerirá, en el auto que recaiga a la contestación de la demanda o de su ampliación, a las partes, para que dentro de un plazo de diez días presenten a sus peritos, a fin de que acrediten que reúnen los requisitos que demuestren se encuentran capacitados técnicamente en la ciencia o arte materia de la pericial a su cargo, para que acepten el cargo y protesten su leal desempeño, apercibiéndolos que si no lo hacen sin justa causa, o el perito propuesto no acepta el cargo o no reúne los requisitos de ley, sólo se considerará el peritaje de quien haya cumplimentado el requerimiento; también señalará fecha y hora para el desahogo de tal prueba, si así lo estima conveniente, o bien concederá un plazo de quince días para que rinda su dictamen.

En caso de prueba testimonial, el magistrado instructor requerirá al oferente para que presente a los testigos en el día y hora previamente establecidos, o bien, en caso de que no sea posible su presentación los mandará citar.

Tratándose de confesional a cargo de los particulares, procederá a citarlos para que se presenten en el día y hora previamente señalados. Si es a cargo de la autoridad, le requerirá a ésta rinda el informe correspondiente dentro del plazo que se le conceda.

Los casos descritos constituyen algunos de los ejemplos que el magistrado instructor puede realizar dentro de la fase de preparación de pruebas, sin que ellos sean los únicos, puesto que dentro de tal fase se comprenden todas aquellas diligencias ordenadas por el juzgador para la preparación de las probanzas.

DESAHOGO DE PRUEBAS

Esta última fase del procedimiento probatorio consiste en el perfeccionamiento, desarrollo o descargo de las pruebas, el cual entraña una diversidad de procedimientos, algunos sencillos y otros complejos, todo dependiendo del tipo de prueba a desahogarse. Así tenemos que tratándose de las pruebas documentales no existe mayor problema para su desahogo, pues éstas se desahogan por su propia naturaleza, en virtud de obrar agregadas a los autos del juicio, y, por lo tanto, no hay trámite alguno que efectuar.

En cambio, de los otros medios probatorios, como son: la confesional, la testimonial, la pericial y la inspección, su desahogo sí requiere de un procedimiento especial que determina la manera, la forma, el tiempo y el lugar en que habrá de efectuarse.

MEDIOS DE PRUEBA

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 230 del Código Fiscal Federal, en los juicios que se tramiten ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, serán admisibles toda clase de pruebas, excepto la de confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones y la petición de informes, salvo que los informes se limiten a hechos que consten en documentos que obren en poder de las autoridades.

En este sentido, debemos puntualizar que se consideran medios de prueba, todos aquellos instrumentos, mecanismos, cosas, hechos, etc., que sirven para permitir al juzgador tener una convicción de los puntos litigiosos.

Entre los medios de prueba que la Ley establece, y que son admisibles ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; de acuerdo al artículo 93 del Código Federal de Procedimientos Civiles, son los siguientes:

- Los documentos públicos;
- Los documentos privados;
- La pericial;
- La testimonial;

- El reconocimiento o inspección judicial;
- Las fotografías, escritos y notas taquigráficas y, en general, todos aquellos elementos aportados por los descubrimientos de la ciencia, y
- Las presunciones.

5.3.5 FASE PRECONCLUSIVA

Dentro de esta fase es donde se realizan los alegatos, mismos que podemos definir como la exposición oral o escrita de los argumentos de las partes sobre el fundamento de sus respectivas pretensiones una vez agotada la etapa probatoria y con anterioridad al dictado de la sentencia de fondo en las diversas instancias del proceso.

A efecto de que las partes expongan los razonamientos lógico-jurídicos expuestos en el desarrollo del contencioso administrativo, el artículo 235 del Código de la materia señala:

Artículo 235.- *“El magistrado instructor, diez días después de que haya concluido la sustanciación del juicio y no existiere ninguna cuestión pendiente que impida su resolución, notificará por lista a las partes que tienen un término de cinco días para formular alegatos por escrito. Los alegatos presentados en tiempo deberán ser considerados al dictar sentencia.*

Al vencer el plazo de cinco días a que se refiere el párrafo anterior, con alegatos o sin ellos, quedará cerrada la instrucción, sin necesidad de declaratoria expresa.”

5.3.6 FASE CONCLUSIVA O SENTENCIA

La sentencia constituye etapa del proceso, a través de la cual se pone fin al litigio y resuelve el fondo de los puntos controvertidos.

Conforme a la doctrina, no toda sentencia pone fin al proceso, ya que existen las denominadas interlocutorias, las cuales resuelven cuestiones incidentales, que se pronuncian durante el curso del proceso, sin terminarlo. Por otro lado, también se ha dicho que existen dos tipos de sentencias que ponen fin al proceso: las de fondo y las interlocutorias por causas de sobreseimiento.

Las primeras son aquellas que resuelven los hechos controvertidos, y que, en consecuencia, deciden cuál de las partes en pugna acreditó sus pretensiones. Las segundas no resuelven sobre las pretensiones objeto del proceso, sino que derivan de la existencia de causas que impiden al tribunal conocer del fondo del asunto, pero que determinan la extinción del juicio.

En el ámbito legal no se establece tal distinción, ya que por una parte, en el Código Fiscal de la Federación conforme a lo preceptuado en sus artículos 236 y 248, sólo constituyen sentencia las que resuelven el fondo del asunto, y a las demás las denomina resoluciones.

La sentencia en el contencioso administrativo constituye una resolución jurisdiccional que pone fin al proceso, la cual decide sobre las pretensiones que han sido objeto del proceso, y que además constituye la meta, el resultado, tanto de las actividades de las partes como del órgano jurisdiccional.

Además, la sentencia se encuentra estructurada bajo un sistema lógico con efectos jurídicos, en razón de que en ella el juzgador efectúa un silogismo lógico, en donde la premisa mayor resulta ser la norma jurídica, aplicable al caso a debate; la premisa menor corresponde a los hechos controvertidos; y la conclusión es el sentido de la sentencia.

Pero es obvio que esta operación lógica no se realiza de manera mecánica, ya que en primer lugar aparece el examen del caso a decidir, el cual consiste en el análisis de las pretensiones del actor con el fin de decidir si es aceptado o rechazado.

Admitido el caso, se procederá al análisis de los hechos controvertidos en el cual no sólo el juez se concentra a una labor crítica sino también histórica, ya que a fin de conocer la verdad, deberá valerse de los datos aportados por las partes, oír a los testigos, cotejará documentos, se apoyará en las opiniones de especialistas en determinadas ramas del conocimiento, etc.

Concluido el proceso de abstracción de los hechos, el juzgador procederá a la aplicación del derecho, para lo cual determinará si tales hechos se adecuan a la hipótesis normativa, a través de una operación que la doctrina denomina subsunción, la que consiste en el enlace lógico de una situación particular, específica y concreta, con la previsión abstracta, genérica e impersonal contenida en la norma jurídica.

REQUISITOS DE LA SENTENCIA

El Código Fiscal de la Federación no contiene una disposición que establezca cuáles son los requisitos que la sentencia debe contener, lo cual no ha impedido que las salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa al emitir sus fallos expresen una serie de datos que permite identificar los elementos formales y sustanciales que debe contener toda resolución jurisdiccional.

La doctrina ha dividido en dos los requisitos de las sentencias: Los formales y los sustanciales. Los requisitos formales se refieren a la forma de redacción y a los elementos que debe contener.

Así, el Código Federal de Procedimientos Civiles, en su artículo 22, establece que las sentencias contendrán, además de los requisitos comunes a toda resolución judicial (la expresión del tribunal que las dicta, el lugar, la fecha, el fundamento legal, la firma del juez, magistrado o ministro, y la autorización del secretario), una relación sucinta de las cuestiones planteadas y de las pruebas rendidas, así como las consideraciones jurídicas aplicables, tanto legales como doctrinales, y terminarán resolviendo con toda precisión los puntos sujetos a la consideración del tribunal y cuando, en su caso, el plazo dentro del cual deben cumplirse.

Las sentencias están estructuradas en cuatro secciones:

- El preámbulo.
- Los resultados.
- Los considerandos.
- Los resolutivos.

Cipriano Gómez Lara, citado por *Manuel Lucero Espinosa*, indica que "el preámbulo debe contener el señalamiento del lugar y de la fecha, del que emana la resolución, los nombres de las partes y la identificación del tipo de proceso en que se está dando la sentencia. Los resultandos son consideraciones de tipo histórico descriptivo y en ellos se relatan los antecedentes de todo el asunto, con referencia a la posición de cada una de las partes, sus afirmaciones, los argumentos que han esgrimido, así como la serie de pruebas que las partes han ofrecido y su mecánica: de desahogo, sin que en esta parte el tribunal pueda analizar ninguna consideración de tipo estimativo o valorativo.

Los considerandos son la parte medular de la sentencia.

Después de haberse relatado en la parte de resultandos toda la historia y los antecedentes del asunto, se llega a las conclusiones y a las opiniones del tribunal, como resultado de la confrontación entre las pretensiones y las resistencias y también por medio de la luz que las pruebas hayan arrojado sobre la materia de la controversia. Finalmente los puntos resolutive son la parte final de la sentencia en donde se precisa en forma muy concreta si el sentido de la resolución es favorable al actor o al reo...⁷⁸.

Los requisitos sustanciales no se refieren a los aspectos formales, externos o estructurales de las sentencias, sino, por el contrario, a los requisitos internos o esenciales del proceso. Tales requisitos son: La congruencia, la motivación y la exhaustividad. La congruencia implica la relación que debe existir entre lo aducido por las partes y lo resuelto por el juzgador.

Tanto a nivel doctrinal como jurisprudencial se ha sostenido que la congruencia es de dos tipos: interna y externa. La primera consiste en que la sentencia no contenga resoluciones ni afirmaciones que se contradigan entre sí. La externa consiste en que la sentencia se ocupe sólo de los puntos controvertidos.

Al respecto, Eduardo Pallares citado por Lucero Espinosa, señala que "se viola el principio de congruencia cuando en la sentencia:

- a) Se contengan resoluciones contrarias entre sí.
- b) Se conceda al actor más de lo que pide.
- c) No resuelva todos los puntos controvertidos o resuelve puntos no debatidos.
- d) No decida sobre las excepciones y defensas hechas valer
- e) Comprenda a personas que no han figurado en el proceso en sí mismas o a través de sus legítimos representantes"⁷⁹.

⁷⁸ LUCERO ESPINOSA, *Ob. Cit.*, p. 205.

⁷⁹ LUCERO ESPINOSA, *Ob. Cit.*, p. 206.

Nuestro Código Fiscal de la Federación en su artículo 237 contempla el principio de congruencia al establecer la obligación de que en las sentencias, deben examinarse todos y cada uno de los puntos controvertidos del acto impugnado; ocupándose primero de examinar aquellos que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada; de examinar en si el conjunto los agravios y las causales de ilegalidad, así como lo demás razonamientos de las partes; la de no anular o modifica los actos de autoridad no impugnados de manera expresa en la demanda.

El segundo de los requisitos, la motivación, no exclusiva de las sentencias, sino que constituye una garantía que tiene todo gobernado, consagrada en el artículo 16 constitucional, el cual obliga a toda autoridad, incluyendo a las jurisdiccionales, a "fundar y motivar" los actos que emitan, por el simple hecho de causar molestias a los particulares en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones.

Consecuentemente, la motivación de la sentencia consiste en la obligación del tribunal de expresar los motivos, razones y fundamentos de su resolución. La motivación, que también incluye la fundamentación de la decisión, es una declaración de cuáles son las circunstancias de hecho y de derecho que han llevado al órgano jurisdiccional a la emisión de la sentencia. Por lo tanto, constituye el presupuesto o razón de la sentencia, su fundamentación fáctica jurídica en que el juzgador sostiene la legalidad de su decisión.

El principio de motivación también se encuentra regula por el artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, pues además de establecer la congruencia de las sentencias, al señalar que éstas deberán fundarse en derecho.

Que las sentencias se funden en derecho no implica que sólo deba tomarse en cuenta la ley, sino que también podrá hacerse uso de la interpretación, la integración de la analogía, de los principios generales de derecho, de la doctrina, de la jurisprudencia, etc. Es decir, este precepto establece un contenido amplio al término "derecho", acogiéndose ahí al mandato constitucional previsto en el artículo 14, que establece que la sentencia que: emita debe "ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho".

La justificación de la interpretación de las normas jurídicas, obedece a que el juzgador no puede dejar de resolver una controversia, aun cuando no haya norma expresamente aplicable, por la existencia de lagunas jurídicas, ya que presentándose esta situación es válida la aplicación de cualquier método de interpretación e inclusive la integración por analogía, de mayoría de razón, o bien apegada a los principios generales de derecho.

Por su parte, *Cipriano Gómez Lara*, citado por *Lucero Espinosa*, señala que "la exhaustividad es consecuencia necesaria de los dos principios anteriores. En efecto, una sentencia es exhaustiva, en la medida que haya tratado todas y cada una de las cuestiones planteadas por las partes, sin dejar de considerar ninguna. Es decir, el tribunal al sentenciar debe agotar todos los puntos aducidos, por las partes y referirse a todas y cada una de las pruebas rendidas.

La sentencia no será exhaustiva cuando deje de referirse a alguna prueba; en otras palabras, al dictar una sentencia debe tenerse mucho cuidado de examinar, agotándolos todos, los puntos relativos a las afirmaciones y argumentaciones de las partes y a las pruebas rendidas"⁸⁰.

Este principio de exhaustividad en la mayoría de las ocasiones no se agota, pues se ha sostenido que con base en el principio de economía procesal, encontrándose fundada alguna causal de anulación, en nada variaría el sentido del fallo al hecho de que no se analizaran otros argumentos de impugnación. Lo anterior, de conformidad a lo estipulado por el artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, que en su segundo párrafo establece que: "Cuando se hagan valer diversas causales de ilegalidad, la sentencia o resolución de la sala deberá examinar primero aquéllos que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llana."

De acuerdo con lo anterior, el sistema actual va encaminado a dar mayor seguridad jurídica al actor, en cuanto se busca que la sentencia establezca en definitiva la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada, evitando con ello el constante reenvío a la autoridad para que corrija las violaciones de forma o de procedimiento y asimismo la constante impugnación de los actos de autoridad.

⁸⁰ LUCERO ESPINOSA, *Ob. Cit.*, p. 209.

En el caso de que no existieran causales de ilegalidad que lleven a declarar la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada, y sólo existan dichas causales por omisión de los requisitos formales o por violación de procedimiento, la Sala del Tribunal en la que haya recaído el juicio al dictar su fallo respectivo, deberá ser para efectos en los términos del último párrafo del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, señalando a la autoridad demandada las violaciones a los requisitos formales o de procedimiento que resulten fundadas, a fin de que emita su nuevo acto subsanando todas y cada una de las irregularidades que hubieran sido materia de controversia.

Dentro de la sentencia la sala deberá señalar en qué forma las citadas violaciones afectaron o lesionaron jurídicamente a la Administración Pública, y trascendieron al sentido de la resolución impugnada, asimismo deberá indicar los términos conforme a los cuales la Autoridad debe dictar su resolución, salvo que se trate de facultades discrecionales.

MOMENTO DE PRODUCIR LA SENTENCIA.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 236 del Código Fiscal de la Federación, el momento de producir la sentencia es después del cierre de instrucción del juicio, dentro del plazo de sesenta días contados a partir de aquél en que se produzca dicho cierre.

Para tal efecto, el magistrado instructor deberá elaborar un proyecto de sentencia, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al cierre de la instrucción, el cual será sometido a consideración de los demás magistrados integrantes de la sala. Para su validez, las sentencias deberán emitirse, en forma colegiada por los magistrados integrantes de la sala regional respectiva.

Se dice que un acto es colegiado cuando expresa la voluntad del órgano que lo emite, pero esa voluntad se forma por la concurrencia de dos o más de los integrantes del órgano respectivo, que realizan la misma función y están colocados en un mismo nivel, decidiendo por liberación, y en ocasiones por votación. Por tal motivo, cuando la mayoría de los magistrados estén de acuerdo con el proyecto, el magistrado disidente podrá optar por cualquiera de las siguientes opciones: a) limitarse a votar contra el proyecto; o b) formular voto particular razonado, que deberá ser presentado en un plazo que no exceda de diez días.

En el supuesto de que el proyecto no fuera aceptado por los otros magistrados de la sala, el magistrado instructor engrosará el fallo con los argumentos de la mayoría, y el proyecto podrá quedar como voto particular.

Para el caso de que transcurridos los plazos señalados no se hubiere dictado sentencia, conforme a lo preceptuado por el diverso 240 del Código aludido las partes podrán formular, ante la Sala Superior, excitativa de justicia. La excitativa de justicia es una institución propia del contencioso administrativo federal mexicano, la cual reviste el carácter de una queja que pueden hacer valer las partes ante el Presidente del Tribunal Federal de justicia Fiscal y Administrativa.

Dos son las causas por las que procede la excitativa de justicia:

1ª Cuando el magistrado instructor no formula el proyecto respectivo dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al cierre de la instrucción.

2ª Cuando la sala respectiva no hubiere dictado la sentencia correspondiente, a pesar de existir el proyecto del magistrado instructor.

En el primer caso, recibida la excitativa, el Presidente del Tribunal solicitará un informe al magistrado instructor que corresponda, el cual lo rendirá por escrito en un plazo de cinco días. Transcurrido dicho plazo, con o sin informe, el Presidente dará a conocer la excitativa de justicia al Pleno del Tribunal, el cual, de encontrarla fundada, otorgará un plazo que no excederá de quince días para que el magistrado instructor formule el proyecto respectivo.

Si no cumpliera con dicha obligación, será sustituido por el secretario de acuerdos que designe dicho Pleno, según lo previsto en el artículo 16, fracción VII, de la Ley Orgánica del Tribunal citado.

Para el segundo supuesto, promovida la excitativa, el informe aludido se solicitará al Presidente de la sala o sección respectiva para que lo rinda dentro de un plazo de tres días y se dará cuenta al Pleno, el que en el caso de estimar fundada la excitativa, concederá un plazo de diez días a la sala o sección, para que dicte la sentencia; en el caso de que ésta no lo haga se podrá sustituir a los magistrados renuentes o cambiar de sección.

Cuando un magistrado en dos ocasiones hubiere sido sustituido con motivo de la excitativa de justicia hecha valer, el Presidente del Tribunal podrá poner el hecho en conocimiento del Presidente de la República.

CAUSAS DE SOBRESEIMIENTO

El sobreseimiento es el acto procesal que da por terminado el juicio sin resolver el fondo del asunto, por presentarse causas que impiden al juzgador resolver la controversia planteada. Los efectos del sobreseimiento son dar por concluido el proceso y dejar las cosas tal y como se encontraban antes de la interposición del juicio.

Esta potestad jurisdiccional opera ya sea que las partes la hagan valer o de oficio. Tanto la Sala Superior del entonces Tribunal Fiscal de la Federación como la Suprema Corte de Justicia de la Nación han sostenido reiteradamente que las causas de sobreseimiento, por ser de "orden público", deben estudiarse de oficio por el juzgador sea que las partes las aleguen o no.

"Artículo 203.-

Procede el sobreseimiento:

I. Por desistimiento del demandante.

II. Cuando durante el juicio aparezca o sobrevenga alguna de las causas de improcedencia a que se refiere el artículo anterior.

III. En el caso de que el demandante muera durante el juicio, si su pretensión es intransmisible o si su muerte deja sin materia el proceso.

IV. Si la autoridad demandada deja sin efecto el acto impugnado.

V. En los demás casos en que por disposición legal haya impedimento para emitir resolución en cuanto al fondo."

Con respecto al sobreseimiento dentro del juicio, podrá ser total o parcial. Cuando la Sala considere que ha operado alguna de las causales de improcedencia antes citada, podrá emitir la sentencia respectiva, sin necesidad de que se hubiera cerrado la instrucción del juicio, tal y como lo autoriza el artículo 236, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación.

La fracción I de este precepto contempla el sobreseimiento por desistimiento del actor. Por desistimiento se entiende la renuncia a la acción intentada, para que el juzgador emita sentencia de fondo. Esta renuncia debe realizarse en forma expresa, sin que pueda deducirse por presunciones.

La renuncia a la acción, por desistimiento, implica que el actor ha dejado de tener interés jurídico en su pretensión y que, obviamente, se presenta posteriormente a la presentación de la demanda; por tal motivo, es distinta a la contemplada en la fracción I del artículo 202 del propio ordenamiento, en la cual la falta de este interés es preexistente al ejercicio de la acción.

El artículo 36, fracción V, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa otorga facultades al magistrado instructor para sobreseer el juicio, antes del cierre de instrucción, cuando el actor se desiste de la demanda o cuando se revoque la resolución impugnada.

Para que proceda el desistimiento como causal de sobreseimiento del juicio no es indispensable que el demandante ratifique su escrito a través del cual manifiesta su voluntad de no seguir más con el proceso. La regla general es que frente a una causa de improcedencia el magistrado instructor proceda al desechamiento de la demanda, lo cual se presenta cuando ésta es notoriamente improcedente.

Pero puede suceder que aun existiendo una causal de improcedencia, el magistrado instructor no deseche la demanda, sino que la admita y llegue a producir todas sus consecuencias jurídicas; en este caso la tramitación del juicio debe darse y al momento de dictar sentencia, deberán estudiarse por la sala respectiva las causales de improcedencia que hubieran hecho valer las partes, o bien de oficio, y dictará la sentencia interlocutoria que proceda.

La fracción III, contempla el sobreseimiento por muerte del actor. Esta disposición a todas luces, no es aplicable al juicio de lesividad, en razón de que la Administración es una ficción jurídica, representada por funcionarios públicos en ejercicio de sus funciones, y para el caso de que uno de ellos muera, la acción intentada por la Autoridad, deberá subsistir, hasta en tanto se resuelva sobre la resolución impugnada.

EFFECTOS DE LA SENTENCIA

Finalmente, debemos precisar los efectos de la sentencia, que de conformidad con lo establecido por el artículo 239 del Código Fiscal Federal, la sentencia definitiva podrá:

I.- Reconocer la validez de la resolución impugnada.

II.- Declarar la nulidad de la resolución impugnada.

III.- Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, salvo que se trate de facultades discrecionales.

IV.- Declarar la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de una obligación, así como declarar la nulidad de la resolución impugnada.

Si la sentencia obliga a la autoridad a realizar un determinado acto o iniciar un procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses contados a partir de que la sentencia quede firme. Dentro del mismo término deberá emitir la resolución definitiva, aún cuando hayan transcurrido los plazos señalados en los artículos 46-A y 67 de este Código”.

Ahora bien, del estudio del artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que no se establece, para el caso de que la resolución favorable sea anulada, si los efectos de su anulación se cuentan desde que fue emitida o a partir de que esté firme la sentencia dictada.

Bajo nuestra consideración, la sentencia dictada no puede tener efectos retroactivos, es decir, no debe surtir efectos desde que el acto administrativo o resolución haya sido emitido, sino que la declaratoria dictada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa surtirá efectos hacia delante, es decir, a partir de que la sentencia quede firme.

Esto es así, considerando que de acuerdo con el artículo 14 constitucional, no se permite que un acto de autoridad (en este caso, la sentencia dictada), tenga efectos retroactivos en perjuicio del gobernado. En otro contexto, el acto administrativo dictado a favor del particular tienen plena vigencia, precisamente hasta que la sentencia que lo anula esté firme y por ello –como ya se mencionó– dicho acto surte todos los efectos legales hasta antes de que sea declarada su nulidad y quede firme la sentencia.

Por último y, de acuerdo con el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación, mismo que sí precisa que los efectos de la sentencia podrán retrotraerse "a los cinco años anteriores a la presentación de la demanda", en nuestra opinión esta disposición trastoca la garantía contenida en el artículo 14 constitucional.

Del estudio y análisis, de la lesividad como del procedimiento contencioso, elaboramos el cuadro comparativo que se muestra a continuación:

CONTENCIOSO	LESIVIDAD
Ejercita la acción un administrado que pretende la anulación de una resolución administrativa que le pare perjuicio.	Quien ejercita la acción es la autoridad emisora del acto, que pretende obtener la anulación de una resolución administrativa favorable a un administrado.
El demandado, es la autoridad responsable de la resolución impugnada.	El demandado, es el particular o administrado a quien favorezca la resolución.
Es causal de sobreseimiento si en el caso de que el demandante muera durante el juicio, si su pretensión es intransmisible o si su muerte deja sin materia el proceso. (Art. 2003, fracc. II).	Por la naturaleza jurídica de la autoridad administrativa, no opera esta causal de sobreseimiento.
Las resoluciones pueden ser impugnadas por recursos administrativos, según sea el caso.	Las resoluciones favorables a particulares no son susceptibles de recurso administrativo.
Las resoluciones que afecten a los administrados, pueden ser revocadas o nulificadas por la autoridad administrativa, o por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.	Las resoluciones favorables a particulares sólo pueden ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

5.4 PROPUESTA

Creemos que el término establecido por el artículo 207, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación resulta excesivo, por tal motivo proponemos que el mismo debe reducirse a cuarenta y cinco días, y así encontrarse en igualdad ante el término con el que cuenta el administrado, para acudir ante el contencioso administrativo.

Por ello, y dado que actualmente, el texto del artículo 207 del citado Código establece:

“Artículo 207.- La demanda se presentará por escrito directamente ante la Sala Regional competente, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada.

La demanda podrá enviarse por correo certificado con acuse de recibo si el demandante tiene su domicilio fuera de la población donde esté la sede de la Sala o cuando ésta se encuentre en el Distrito Federal y el domicilio fuera de él, siempre que el envío se efectúe en el lugar en que resida el demandante.

Las autoridades podrán presentar la demanda dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que sea emitida la resolución, cuando se pida la modificación o nulidad de un acto favorable a un particular, salvo que haya producido efectos de tracto sucesivo, caso en el que se podrá demandar la modificación o nulidad en cualquier época sin exceder de los cinco años del último efecto, pero los efectos de la sentencia, en caso de ser total o parcialmente desfavorable para el particular, sólo se retrotraerán a los cinco años anteriores a la presentación de la demanda.

Cuando el interesado fallezca durante el plazo para iniciar juicio, el plazo se suspenderá hasta un año si antes no se ha aceptado el cargo de representante de la sucesión. También se suspenderá el plazo para interponer la demanda si el particular solicita a las autoridades fiscales iniciar el procedimiento de resolución de controversias contenido en un tratado para evitar la doble tributación incluyendo, en su caso, el procedimiento arbitral.

En estos casos cesará la suspensión cuando se notifique la resolución que da por terminado dicho procedimiento, inclusive en el caso de que se dé por terminado a petición del interesado.

En los casos de incapacidad o declaración de ausencia, decretadas por autoridad judicial, el plazo para interponer el juicio de nulidad se suspenderá hasta por un año. La suspensión cesará tan pronto como se acredite que se ha aceptado el cargo de tutor del incapaz o representante legal del ausente, siendo en perjuicio del particular si durante el plazo antes mencionado no se provee sobre su representación."

(Lo resaltado es nuestro)

Creemos necesario que se reforme el numeral citado, quedando redactado de la siguiente forma:

"Artículo 207.- *La demanda se presentará por escrito directamente ante la Sala Regional competente, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada.*

La demanda podrá enviarse por correo certificado con acuse de recibo si el demandante tiene su domicilio fuera de la población donde esté la sede de la Sala o cuando ésta se encuentre en el Distrito Federal y el domicilio fuera de él, siempre que el envío se efectúe en el lugar en que resida el demandante.

Cuando el interesado fallezca durante el plazo para iniciar juicio, el plazo se suspenderá hasta un año si antes no se ha aceptado el cargo de representante de la sucesión. También se suspenderá el plazo para interponer la demanda si el particular solicita a las autoridades fiscales iniciar el procedimiento de resolución de controversias contenido en un tratado para evitar la doble tributación incluyendo, en su caso, el procedimiento arbitral. En estos casos cesará la suspensión cuando se notifique la resolución que da por terminado dicho procedimiento, inclusive en el caso de que se dé por terminado a petición del interesado.

En los casos de incapacidad o declaración de ausencia, decretadas por autoridad judicial, el plazo para interponer el juicio de nulidad se suspenderá hasta por un año. La suspensión cesará tan pronto como se acredite que se ha aceptado el cargo de tutor del incapaz o representante legal del ausente, siendo en perjuicio del particular si durante el plazo antes mencionado no se provee sobre su representación."

JUSTIFICACIÓN

Consideramos que la forma en que se encuentra redactado el artículo 207 del Código Fiscal Federal, viola el principio de igualdad procesal, al otorgar un excesivo término de cinco años, para acudir ante el Contencioso Administrativo, para demandar la modificación de una resolución que beneficia a un administrado, en perjuicio de la Autoridad.

En este sentido y con fundamento en lo dispuesto por el artículo 68 del multicitado Código, los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumen legales; estos deben ser emitidos libres de error, dolo o mala fe, es decir, que antes de ser dados a conocer a los administrados, deben ser cuidadosamente estudiados, estructurados, fundados y motivados, más aún cuando está en juego el interés público. En este orden de ideas, cuarenta y cinco días son suficientes para que la autoridad acuda ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, si considera que en su actuación, existió alguna ilegalidad.

Partiendo del hecho de que el interés público es prioritario, la autoridad no debe esperar cinco años para recurrir una resolución que afecta el interés federal.

La reforma que se propone, pretende que tanto la autoridad como el administrado se encuentren en igualdad procesal respecto al término de interposición de la demanda ante el Contencioso Administrativo. Además, creemos que se eliminaría la falta de seguridad jurídica en que por cinco años se encuentra el administrado, pues en ese plazo, no tiene la seguridad de que las resoluciones administrativas, tengan el carácter de firmes, las cuales en cualquier momento (dentro de estos cinco años) pueden ser recurridas si se consideran lesivas a juicio de la autoridad.

Lo anterior es debe ser así pues las dependencias de la Administración Pública Federal, tienen dentro del procedimiento contencioso administrativo, en cualquier forma en que intervengan, la misma situación que otra parte cualquiera. Así lo ordena el artículo 4° del Código Federal de Procedimientos Civiles cuya aplicación es supletoria al Código Fiscal de la Federación por disposición expresa de su artículo 197.

El principio y precepto enunciados, no se cumplen dentro del Juicio de Lesividad, pues en primer lugar, sólo la autoridad puede promoverlo dentro de los cinco años, sin que se dé al particular la misma posibilidad procesal formal de comparecer ante el Tribunal en defensa de sus legítimos intereses. Esto significa que al establecer ese excesivo término, sólo en favor de una de las partes de un procedimiento contencioso, se rompe con el principio de igualdad procesal.

En este sentido, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa debe preservar el principio de igualdad procesal garantizando la intervención de las partes con iguales posibilidades de ejercer las facultades y derechos previstos en la Constitución de la Nación, otorgando a las partes en el proceso el mismo trato y dando las mismas oportunidades para hacer valer sus derechos y ejercitar sus acciones u oponer defensas y excepciones según sea el caso, así como aportar las pruebas necesarias, tan es así que el artículo 398 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal en su fracción III señala que los tribunales bajo su más estricta responsabilidad al celebrar la audiencia de pruebas y alegatos deben observar las siguientes reglas:

"III. Mantener la mayor igualdad entre las partes, de modo que no se haga concesión a alguna de ellas sin que se haga lo mismo con la otra."

Finalmente, debemos señalar que al reducir a 45 días el término para promover la lesividad de un acto administrativo, implica que al no ser recurrido en ese término, tenga el carácter de firme y por tal motivo otorgaría certeza al administrado en un término justo. Consecuentemente, ese acto de autoridad que ha alcanzado firmeza jurídica podrá ser exigible, en su caso, en los términos y condiciones establecidos por la ley.

Ahora bien, no deberá perderse de vista, que la reforma planteada va encaminada a únicamente a la reducción del término con que actualmente cuenta la autoridad para la interposición de la demanda de lesividad, y que si un servidor público fuera responsable de haber dictado actos administrativos ilegales, y aún más, en perjuicio de la Administración Pública, éste responderá antes los órganos de contraloría respectivos y se le podrán aplicar las sanciones que en ellas se establezcan, sin perjuicio de que se castigue además por las leyes civiles o penales que proceda, dado a que son materias autónomas e independientes.

CONCLUSIONES

PRIMERA

Consideramos que una de las principales causas del nacimiento del tributo, fue el sometimiento de un pueblo por otro, a causa de la guerra. Aunque también, tributaban a causa de la propia conveniencia o por alianzas establecidas. Sin embargo, en la actualidad, las personas físicas y jurídicas, pagan tributo conforme a los principios establecidos en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna.

SEGUNDA

La finalidad del Derecho Fiscal es regular la actividad del Fisco, toda vez que este último, es el órgano encargado de determinar, liquidar, recaudar y administrar los ingresos que le corresponden al Estado. En este sentido, todo acto emitido por autoridad administrativa, en materia fiscal, debe encontrarse fundado en ley que establezca y regule las contribuciones, así como su actuación para obtenerlas.

TERCERA

Concluimos que, la diferencia entre el Derecho Financiero, el Derecho Fiscal y el Derecho Tributario radica esencialmente en que, el Derecho Financiero es el género, dentro del cual se encuentran el Derecho Fiscal y el Derecho Tributario, puesto que el Derecho Financiero será aquel que regula todo lo referente a la actividad financiera estatal, por su parte, el Derecho Fiscal se refiere a todo lo que tenga que ver con todo tipo de derecho público que percibe la Federación según el Presupuesto de Egresos de la Federación, desde su determinación, obtención, administración y erogación así como las relaciones que se originan con esa actividad (actividad jurídica del fisco), en tanto que, el Derecho Tributario se avocará exclusivamente a lo referente a la obtención de ingresos para el sostenimiento del ente público, así como sentar los principios generales organizadores de los tributos existentes en un país, es decir, el régimen o sistema tributario.

CUARTA

En materia fiscal, el momento del nacimiento de la obligación fiscal (el momento en el que se realiza la situación jurídica o de hecho que hacen concreta la situación abstracta prevista por la ley) no coincide con el de su exigibilidad, la cual nace cuando ha transcurrido el término establecido en la ley para ello, situación que no se deberá perder de vista, pues en el juicio de lesividad el momento en el que nace la obligación para la autoridad, es el momento en que ésta emite una resolución que lesiona al fisco, favoreciendo indebidamente a un contribuyente. que, misma que surtirá sus efectos al día siguiente de aquel en el que surta efectos su notificación, empezará a correr el término de cinco años para que la autoridad interponga el Juicio de Lesividad. Consideramos como una obligación, que la autoridad responsable interponga el Juicio de Lesividad, dentro de los 5 años siguientes a la fecha en que sea emitida la resolución, puesto que lesiona gravemente al interés público, ya que tratándose de intereses monetarios compete a la federación, siendo de gran importancia que se dé prioridad a este tipo de asuntos.

SEXTA

Entre el hecho jurídico y el acto jurídico existe la diferencia que hay entre género y especie, el acto jurídico es una especie del genero (hecho jurídico), por lo cual todo acto jurídico es también un hecho jurídico pero no todo hecho jurídico es un acto jurídico.

El acto jurídico tiene un fin inmediato o propósito querido por las partes, que es el de producir un efecto jurídico, lo que no ocurre con el hecho jurídico cuyo efecto se produce por que la ley así lo dispone, es decir, que solo tiene relevancia jurídica en virtud de la ley.

SÉPTIMA

Cualquiera que sea su forma, la actividad administrativa se traduce en hechos y actos administrativos. El acto administrativo es la declaración de voluntad dirigida de forma premeditada a los administrados, a través de la forma oral o escrita que crea efectos jurídicos directos e inmediatos a los gobernados. Mientras que en el hecho administrativo, existe la actividad física, técnica o material que simplemente produce efectos jurídicos, como sería el arrastre de un vehículo, la demolición de un muro o de una casa; ordenada por autoridad administrativa por alguna razón de interés público; el retiro de los obstáculos que se oponían al libre tránsito en una calle, etc.

OCTAVA

Los actos administrativos constituyen una parte esencial de la Administración Pública, para el logro de los objetivos que esta pretende alcanzar siendo el Derecho Administrativo una rama del Derecho que busca brindar a la sociedad por medio de los servicios públicos para la satisfacción de las necesidades de la comunidad. Los actos administrativos, son herramientas utilizadas por la autoridad administrativa, encaminados a la consecución de sus fines, entre los cuales encontramos la satisfacción del interés público.

NOVENA

Los recursos administrativos tienen como finalidad fundamental, corregir los actos de la autoridad administrativa que conforme a derecho procedan, consecuentemente, la impugnación se dirige a obtener una revisión, con el objeto de que el mismo órgano emisor u otro de superior jerarquía los anule o reforme, si se encuentra comprobada la ilegalidad o la inoportunidad de los mismos.

DÉCIMA

El Juicio de Lesividad tienen su origen en la impotencia de la Administración para modificar sus propias determinaciones cuando benefician a un particular, pero que, lesiona un interés público, constituyéndose en un acto ilegal, ya que los actos de autoridad se presumen como legales, y la autoridad administrativa no puede desconocer un derecho creado a favor de un particular, lo que hace necesario un procedimiento especial para la nulidad de esas determinaciones.

UNDÉCIMA

Para tener la posibilidad de intentar la vía contencioso administrativa de lesividad por parte de la autoridad administrativa, debe existir una resolución favorable al particular, que lesiona a la Administración Pública o el interés público; ésta debe cubrir los siguientes requisitos:

- Primero. Que sea emitida por una autoridad administrativa o fiscal, por escrito.
- Segundo. Que sea individualizada.
- Tercero. Que deduzca una pretensión del interesado.
- Cuarto. Que lesione jurídicamente a la Administración.

DUODÉCIMA

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 68 del Código Tributario, los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, esta presunción legal, corre única y exclusivamente en beneficio de la autoridad, en razón de que su actuación es legal hasta en tanto se demuestre lo contrario. Desde nuestro punto de vista, esta situación resulta acertada, sin embargo, en el momento que una resolución beneficia a un administrado, éste se encuentra en completo estado de inseguridad jurídica, por un término de cinco años, tiempo necesario actualmente para que ésta resolución tenga el carácter de firme.

Por lo anterior, pensamos que es necesario sea reformado el artículo 207 del CFF a efecto de que, tanto la autoridad como el administrado, se encuentren en igualdad procesal respecto al término de interposición de la demanda ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, eliminando con ello la falta de certeza jurídica en que, por cinco años se encuentra el administrado, pues dentro del plazo que maneja actualmente el Código Fiscal de la Federación en el mencionado numeral, el gobernado no tiene la seguridad de que las resoluciones administrativas tengan el carácter de firmes, pues en cualquier momento, dentro de los 5 años, pueden ser recurridas, si a juicio de la autoridad, resultan lesivas.

DÉCIMO TERCERA

Con fundamento en lo dispuesto por el artículo 68 del CFF, los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumen legales, lo que implica que estos sean emitidos libres de error, dolo o mala fe, es decir, que los actos administrativos antes de ser dados a conocer a los gobernados, son cuidadosamente estudiados, estructurados, fundados y motivados, más aún cuando está en juego el interés público. Consecuentemente, cuarenta y cinco días son suficientes para que la autoridad acuda ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, si considera que en su actuación existe alguna ilegalidad. En este sentido y tomando en cuenta que el interés público es prioritario, la autoridad no debe esperar cinco años para recurrir una resolución que afecta el interés público.

BIBLIOGRAFÍA

AUTORES

1. **Álvarez Fernández, Javier**
"Teoría del Acto Jurídico y su aplicación al Código Civil vigente",
Trabajo de Tesis,
Escuela Libre de Derecho,
México, 1950.
2. **Armienta, Gonzalo**
"El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano"
Editorial Porrúa, S.A.
México, 1997
3. **Arrija Vizcaíno, Adolfo**
"Derecho Fiscal",
Editorial Themis, 5ª Edición,
México 1989.
4. **Cárdenas Elizondo, Francisco**
"Introducción al estudio del Derecho Fiscal"
Editorial Porrúa, 3ª Edición
México, 1999.
5. **Carrera Ralla, Francisco José**
"Manual de Derecho Financiero", Vol. I
Editorial Tecnos, S.A., 1ª Edición
España, 1994
6. **Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz**
"Derecho Financiero"
Editorial Mc GraWHill
México, D.F., 1997
7. **Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto**
"Principios de Derecho Tributario"
Editorial PAC, S.A. de C.V.,
México, D.F. 1985

8. **Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto**
"Elementos de Derecho Administrativo", Primer Curso;
Editorial LIMUSA,
México, D.F. 1999.
9. **Esquivel Vázquez, Gustavo A.**
"El Juicio de Lesividad"
Editorial Porrúa, S.A., 1ª Edición
México, 2002.
10. **Fernández y Cuevas, José Mauricio**
"Derecho Constitucional Tributario"
Dofiscal Editores
México, D.F. 1983.
11. **Flores Gómez, Fernando**
"Introducción al estudio del Derecho",
Editorial Porrúa 3ª Edición,
México, 1981.
12. **Flores Gómez, Fernando**
"Introducción al estudio del Derecho Civil",
Editorial Porrúa, 3ª Edición,
México, D.F., 1981.
13. **Fraga, Gabino**
"Derecho Administrativo"
Editorial Porrúa 42ª Edición,
México, D.F. 2002.
14. **Gurría Lacroix, Jorge**
"La caída de Tenochtitlán"
Departamento del Distrito Federal
México, D.F. 1974.
15. **Leon Portilla, Miguel**
"México-Tenochtitlán: su espacio y tiempos sagrados",
México, UNAM, 1983.
16. **Lucero Espinosa, Manuel**
"Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo Federal"
Editorial Porrúa, 7ª Edición aumentada,
México, D.F. 2002.

17. **Margáin Manautou, Emilio**
"Introducción al estudio del Derecho Administrativo Mexicano"
Editorial Porrúa, 3ª y 15ª Edición corregida y aumentada,
México, D.F. 2000.
18. **Navarro Sotomayor, Luis**
"Teoría del Hecho Jurídico",
Editorial JUS,
México, 1948.
19. **Quintana Valtierra, Jesús**
"Derecho Tributario Mexicano"
Editorial Trillas, 4ª Edición
México, D.F., 1999.
20. **Rodríguez Lobato Raúl**
"Derecho Fiscal",
Editorial HARLA, 2ª Edición,
México, D.F. 1986.
21. **Rojina Villegas, Rafael**
"Compendio de Derecho Civil", Tomo I,
Libros de México,
México, D.F., 1968.

LEGISLACIÓN

1. **Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM)**
Editorial Porrúa, S.A.
México, D.F., 2002
2. **Ley Federal del Procedimiento Administrativo (LFPA)**
Ediciones Fiscales ISEF
México, D.F. 2003
3. **Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA)**
Ediciones Fiscales ISEF
México, D.F. 2003
4. **Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR)**
Ediciones Fiscales ISEF
México, D.F. 2003
5. **Ley del Procedimiento Administrativo del Distrito Federal (LPADF)**
Editorial Porrúa, S.A.
México, D.F., 2002
6. **Ley del Seguro Social (LSS)**
Editorial Porrúa.
México, D.F., 2002
7. **Código Fiscal de la Federación (CFF) y su Reglamento**
Ediciones Fiscales ISEF,
México, D.F., 2003
8. **Código Civil para el Distrito Federal (CCDF)**
Editorial Porrúa, S.A.
México, D.F., 2001

CONSULTA GENERAL

1. **Cabanellas, Guillermo**
"Diccionario Enciclopédico de Derecho",
Editorial Heliasta, tomo I, 21ª Edición
México, D.F.
2. **Enciclopedia Jurídica OMEBA, tomo II.**
Editorial Bibliográfica Argentina,
Buenos Aires, Argentina.
3. **Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (LOTFJFA)**
Página Web: <http://www.sat.gob.mx>
Fecha de consulta: Marzo de 2003
4. **Ley del Instituto del Fondo Nacional de Vivienda de los Trabajadores (INFONAVIT)**
Página Web: http://www.infonavit.gob.mx/inf_general/m_juridico/ley_infonavit.html
Fecha de consulta: Marzo de 2003
5. **Ley Orgánica de la Administración Pública Federal**
Página Web: www.diputados.gob.mx/leyinfo/
Fecha de consulta: Enero de 2003
6. **Mascareñas, Carlos E.**
"Nueva Enciclopedia Jurídica", Tomo XV
Editorial Francisco Seix, S.A.
Barcelona, 1974
7. **Reglamento Interior del SAT**
Página Web: www.sat.gob.mx
Fecha de consulta: Marzo 2003
8. **Suprema Corte de Justicia de la Nación,**
Semanario Judicial de la Federación,
México, 1973, 1ª Parte.