



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

**"RECONOCIMIENTO DE INOCENCIA EN
MATERIA FISCAL"**

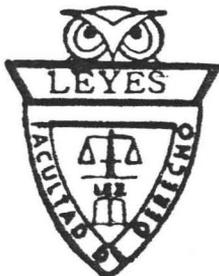
T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A

IVAN GARCIA SORIANO



ASESOR: LIC. MIGUEL A. VAZQUEZ ROBLES

CIUDAD UNIVERSITARIA D. F.

2004



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.F., 10 marzo de 2004.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante **GARCÍA SORIANO IVAN** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "RECONOCIMIENTO DE INOCENCIA EN MATERIA FISCAL".

Con fundamento en los artículos 8º fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
Director

LIC. MIGUEL ANGEL VÁZQUEZ ROBLES.

FACULTAD DE DERECHO
DE DERECHO FISCAL

DEDICO ESTA TESIS CON MUCHO CARIÑO:

A MIS PADRES, LILIA SORIANO VELASCO Y JOSÉ OLEGARIO GARCÍA VILLEGAS:

Que con paciencia y amor inculcaron en mí lo mejor de sí, e hicieron de su esfuerzo y logros un ejemplo a seguir. Por todo lo que han sido conmigo, y por lo mucho que representan para mí, al ser tan buenos padres, y hacer de sus pasos el camino que me llevó hasta aquí; mi querida Universidad.

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO:

Que es el mejor regalo que México puede dar a su gente, la mejor protección a la libertad y expresión de los que tuvimos la fortuna de vivirla y saborear sus virtudes; el refugio de los que piensan diferente, y aún de los que no opinan; el hogar donde la cultura tiene muchos colores, y donde esos colores tienen una variedad inmensa de matices; el espacio donde sin duda, se puede crecer, pero con inquietudes más.

AGRADECIMIENTOS

A TODOS LOS MAESTROS DE LA FACULTAD DE DERECHO DE LA UNAM, Y EN ESPECIAL PARA:

LIC. MIGUEL ÁNGEL VÁZQUEZ ROBLES. Un Artista del Derecho, por su increíble bondad y dedicación para con sus alumnos, y su admirable vocación para transmitir sus conocimientos. También por su calidad como ser humano, y su interés en compartir quien es, para bien de los demás.

A MI PRIMO:

JUAN CARLOS SORIANO ROSAS. Por tu preocupación e interés en mi desarrollo profesional, por tus valiosas palabras, por tu tiempo, por compartir conmigo los secretos que te han llevado a ser un abogado exitoso, por tu apoyo, generosidad, y tu valiosa humildad.

A MIS HERMANOS:

MAURICIO, DANTE, LEO Y YAIR, por su cariño, comprensión, y apoyo.

A MI CHIQUITA:

ZAUDISARETH BOBADILLA CASTILLO. Por hacer de mi tiempo sonrisas, de mis pensamientos versos, de mis sueños ideales, de tu compañía instantes que no tienen fin en mi cabeza y que en mi corazón se hacen eternos, por ser sencillamente un tesoro invaluable.

A MIS AMIGOS:

JORGE VICENTE PÉREZ FERRER. Por los malos ratos que hemos afrontado juntos, por tu gran amistad, por tu apoyo incondicional, por permitirme compartirte mis apuros cuando los hubo, y por saber qué cosa es la amistad.

LUIS EDUARDO PACHECO ROSAS. Por ser un amigo tan leal, tanto en la parranda, como en las cosas que merecieron absoluta seriedad, por tu confianza, y porque eres un amigo a todo dar.

TAMBIÉN CON MUCHO AFECTO A: LIZBETH PAREDES, MAURICIO VEGA, REYNALDO PÉREZ, ALEJANDRO DORADO, TANIA GONZÁLEZ, JOSE MANUEL, GABY PÉREZ, MARÍA SIERRA, PABLO GONZÁLEZ, DIEGO Y LIDIA, ADRIANA CARMONA, MARLUI BOBADILLA, CAROLINA ESPARZA, REGINA TURRUBIATE, CHABELA O.

INDICE

CAPÍTULO I RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

<u>I.1 Concepto y elementos que la integran.</u>	
I.1.1 Sujetos.....	12
I.1.2 Obligación fiscal.....	13
I.1.3 Obligaciones administrativas en general:.....	25
<u>I.2 La justificación de su existencia.</u>	
I.2.1 Teoría histórica.....	26
I.2.2 Teoría de la relación de sujeción.....	27
I.2.3 Teoría del beneficio equivalente.....	28
<u>I.3 Principios teóricos a los que debe estar sujeta.</u>	
I.3.1 Principio de proporcionalidad.....	29
I.3.2 Principio de certidumbre o certeza.....	30
I.3.3 Principio de comodidad.....	32
I.3.4 Principio de economía.....	34
<u>I.4 Principios Constitucionales que la regulan.</u>	
I.4.1 Garantías individuales dentro de la relación jurídica tributaria.....	37
I.4.2 Principios Jurídicos constitucionales emanados de la organización política de los Estados Unidos Mexicanos.....	46

CAPITULO II ACTO ADMINISTRATIVO

<u>II.1 Concepto.....</u>	52
<u>II.2 Elementos que lo integran.</u>	

II.2.1 Elementos esenciales.....	60
II.2.2 Elementos no esenciales.....	62
<u>II.3 Regulación del acto administrativo en el Código Fiscal de la Federación....</u>	<u>63</u>

CAPITULO III

MEDIOS DE IMPUGNACIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO, A FAVOR DEL PARTICULAR, PREVISTOS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

<u>III.1 Recurso de Revocación.</u>	
III.1.1 Concepto.....	76
III.1.2 Antecedentes.....	76
III.1.3 Naturaleza Jurídica.....	79
III.1.4 Presupuestos jurídicos a los que debe estar sujeto.....	81
III.1.5 Supuestos de procedencia.....	92
III.1.6 Causales de improcedencia.....	93
III.1.7 Causales de sobreseimiento.....	97
III.1.8 Tramitación del recurso de revocación.....	98
III.1.9 Resolución del recurso de revocación.....	104
III.1.10 Efectos de la resolución que pone fin al recurso.....	104
<u>III.2 Juicio de Nulidad.</u>	
III.2.1 Concepto.....	106
III.2.2 Antecedentes.....	106
III.2.3 Naturaleza jurídica.....	107
III.2.4 Supuestos de procedencia.....	110
III.2.5 Causales de improcedencia.....	113
III.2.6 Causales de sobreseimiento.....	129
III.2.7 Tramitación del Juicio de Nulidad.....	130

III.2.8 Etapas del Juicio de Nulidad.....	136
III.2.9 Efectos de la sentencia.....	142

CAPITULO IV
RECONOCIMIENTO DE INOCENCIA EN MATERIA FISCAL

<u>IV.1 Reconocimiento de inocencia en materia penal.</u>	
IV.1.1 Concepto.....	147
IV.1.2 Antecedentes.....	147
IV.1.3 Supuestos de procedencia.....	153
IV.1.4 Tramitación.....	154
<u>IV.2 Argumentos que hacen viable la aplicación del reconocimiento de inocencia a la materia fiscal.....</u>	155
<u>IV.3 Diferencias entre el reconocimiento de inocencia en materia fiscal y otras formas de extinción de resoluciones administrativas desfavorables a un particular, previstas en el CFF.</u>	
IV.3.1 Concepto de reconocimiento de inocencia en materia fiscal.....	158
IV.3.2 Diferencias entre el reconocimiento de inocencia en materia fiscal (RIF) y el recurso de revocación y juicio de nulidad.....	158
IV.3.3 Diferencias entre RIF y la condonación y amnistía fiscales.....	159
IV.3.4 Diferencias entre el RIF y la reconsideración fiscal.....	162
<u>IV.4 Proyecto de modificación del artículo 36 del CFF, para regular la aplicación del reconocimiento de inocencia en materia fiscal</u>	164
CONCLUSIONES.....	169
BIBLIOGRAFÍA.....	171

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo sugiere la incisión de una institución jurídica propia de la materia penal, en la materia fiscal, denominada "Reconocimiento de Inocencia del Sentenciado", bajo el argumento de que al compartir las sanciones penales y administrativas una misma naturaleza, es posible aplicar algunos de los principios de aquellas a éstas, entre otros, el "*non bis in idem*", que protege al particular de ser sancionado dos veces por el mismo delito, aún y cuando la segunda sanción derive de sentencia irrevocable.

La normatividad fiscal no prevé ningún medio a través del que sea posible reconocer la inocencia de un contribuyente, sin embargo, regula una institución parecida a la prevista en el derecho penal; la Reconsideración Fiscal, que permite a las autoridades fiscales revocar las resoluciones de sus inferiores jerárquicos cuando se demuestre que son notoriamente ilegales, siempre y cuando el contribuyente no haya hecho valer los medios de impugnación correspondientes, en los plazos legales para tal efecto.

No obstante lo anterior, la "Reconsideración Fiscal" no es ejercida, ya que es una facultad discrecional a favor de la autoridad fiscal.

En tal virtud, en esta tesis se sostiene la postura de que es necesario que la normatividad fiscal prevea una institución a fin al "Reconocimiento de Inocencia del Sentenciado, pero eficaz, que verdaderamente haga efectiva la garantía constitucional que prohíbe que al particular se le sancione dos veces por la misma infracción, o una por un ilícito que no cometió.

En el primer capítulo de este trabajo se expone la Relación Jurídica Tributaria, como una institución que vincula al contribuyente con el Estado, y que representa un conjunto de obligaciones que éste y aquél se deben entre sí y cuyo incumplimiento trae como consecuencia, tratándose del gobernado, la aplicación

de sanciones de carácter administrativo. Asimismo, se exponen las garantías que el Estado debe respetar a favor del contribuyente, dentro del marco de la Relación Jurídica Tributaria.

En el segundo capítulo se expone el Acto Administrativo, como el medio a través del cual el Estado ejerce sus facultades, entre otras, la de sancionar al particular cuando incurra en algún ilícito administrativo.

En el capítulo tercero aborda los medios de defensa previstos en el Código Fiscal de la Federación, con que cuenta el particular para impugnar las resoluciones administrativas de carácter federal que afecten su interés jurídico.

Finalmente, en el último capítulo se exponen los argumentos por los que sería viable la regulación del Reconocimiento de Inocencia, en la materia fiscal.

Cabe aclarar que el presente trabajo de investigación se enfocó únicamente al ámbito Federal, en razón de que el estudio del ámbito local habría significado una extensión innecesaria y repetitiva de lo que en esencia se propone con la presente tesis.

CAPÍTULO I

RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

I.1 CONCEPTO Y ELEMENTOS QUE LA INTEGRAN.

a). Concepto.

Diversos autores han tratado de explicar la relación jurídica tributaria, empleando para ello los elementos de la obligación jurídica, método que es inadecuado dada la similitud entre ambas instituciones jurídicas, y la facilidad con que se puede confundir una con la otra.

En este orden de ideas, el maestro Emilio Margain Manautou, comenta que es común encontrar a tratadistas que al hablar de la relación tributaria la confunden con la obligación tributaria¹, razón suficiente para citar el concepto que de ambos términos expone dicho autor:

***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."*²

***Relación tributaria.** "...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"*³

De los términos citados se infieren las siguientes diferencias:

¹ Cfr. Margain Manautou Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Décima tercera edición actualizada, editorial Porrúa, México 1997, pág. 267 y sigs.

² Idem.

³ Idem.

RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA	OBLIGACIÓN TRIBUTARIA
<p>I. Es un vínculo jurídico entre el Estado y el particular, que se integra por <u>diversas obligaciones</u>, en las que la calidad de acreedor y deudor puede recaer en uno o en otro.</p>	<p>I'. La obligación tributaria <u>es una sola</u>, existen dos partes y una prestación a cargo de una de ellas; el particular.</p>
<p>II. Es un <u>vínculo bilateral</u>, en el que coexisten exigencias tanto del Estado hacia el particular como de éste hacia aquél, en virtud de las cuales se deben prestaciones.</p>	<p>II'. Es un <u>vínculo unilateral</u>, es decir, constriñe a una sola de las partes al cumplimiento de una prestación, en el caso concreto, al particular.</p>
<p>III. Se compone por diversas obligaciones que <u>no necesariamente tienen por objeto una prestación de carácter económico</u>; pueden ser de tolerar, de hacer, o de no hacer.</p>	<p>III'. Tiene por objeto el cumplimiento de una <u>prestación de carácter económico</u>, que podrá pagarse en dinero o en especie.</p>

Es evidente que los términos confrontados corresponden a instituciones jurídicas distintas, sin embargo, no se excluyen entre sí, dado que dentro del conjunto de obligaciones que conforman la relación jurídica tributaria, se encuentra la obligación jurídica tributaria, o también llamada obligación fiscal sustantiva.

Existen dos tipos de obligaciones fiscales; la que consiste en un dar, denominada sustantiva y la que tiene por objeto un hacer, un no hacer o un tolerar, denominada formal.

La relación jurídica tributaria se conforma por obligaciones de carácter fiscal y por obligaciones de carácter administrativo en general.

En efecto, el Estado debe cumplir a favor del particular obligaciones que tiene un tónica administrativa, principalmente por lo que se refiere a la forma en que aplica las normas fiscales a través del acto administrativo, en que debe respetar ciertas garantías del gobernado.

Un caso concreto en que el Estado debe cumplir una obligación administrativa a favor del particular, es al presentarse un "pago de lo indebido", en que está obligado a dar, supuesto que no encuadra en la definición de obligación fiscal, ni de carácter formal, dado que no está obligado a hacer no hacer o tolerar, ni sustantiva, atento a que la característica principal de ésta consiste en que el particular es siempre el deudor, por lo que se trata de una obligación administrativa en general.

La relación jurídica tributaria se puede conceptuar como un vínculo jurídico entre el Estado y el particular, integrado por un conjunto de obligaciones fiscales que debe cumplir éste a favor de aquél y obligaciones administrativas en general, que debe cumplir el Estado a favor del particular.

I.1 Elementos que integran la relación jurídica tributaria.

Los elementos de la relación jurídica tributaria son los siguientes:

I.1.1 Sujetos. La relación jurídica tributaria se establece entre el Estado y el particular, y nace cuando éste se ubica en los supuestos de ley que actualizan un conjunto de obligaciones a su cargo y a cargo del Estado.

La relación jurídica tributaria se integra por un conjunto de obligaciones en las cuales las calidades de acreedor y deudor son variables, es decir, en algunas obligaciones el acreedor será el particular y en otras el Estado, por lo que no es posible determinar quien es el sujeto activo o pasivo de dicha relación jurídica.

Acorde con lo expuesto, si por un lado analizamos el contenido de la fracción II del artículo 42 y por otro lo dispuesto por el párrafo primero del artículo 22, ambos preceptos del Código Fiscal de la Federación vigente (CFF), tendremos un claro ejemplo de lo que se expone, a saber:

“Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

I...

II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las propias oficinas de las autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que les requieran.”

“Artículo 22. Las autoridades fiscales están obligadas a pagar las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales.”

En el primer artículo citado, el sujeto activo es el Estado, que a través de las autoridades fiscales tiene la facultad de requerir al particular la presentación de la contabilidad; en el segundo, el sujeto activo de la obligación es el particular, quien tiene derecho de exigir al Estado la devolución del pago de lo indebido.

Por lo anterior, es erróneo señalar que en la relación jurídica tributaria existan las calidades de sujeto activo y pasivo, ya que al estar conformada ésta por un conjunto de obligaciones en las que tales calidades son variables, no es posible determinar de forma permanente que el Estado será siempre el acreedor y el particular deudor en todas las obligaciones que conforman la institución jurídica en estudio, pues sólo en cada obligación que integra la relación jurídica tributaria, es posible determinar las calidades antes señaladas.

La apreciación anterior resulta útil para evitar en definitiva que se confundan los términos de “obligación tributaria” y “relación jurídica tributaria”, ya que establece una diferencia contundente entre ambas, que consiste en que en la obligación fiscal es posible hablar de sujeto activo y pasivo, y en la relación jurídica tributaria no.

I.1.2 Obligación Fiscal. Es un vínculo jurídico que tiene por objeto el pago de una prestación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar a cargo de un particular y a favor del Estado, que surge cuando aquél actualiza situaciones de hecho o de derecho que encuadran en los supuestos o descripciones de la normatividad fiscal.

Como ya se mencionó antes, existen dos tipos de obligaciones fiscales; la que consiste en un dar, denominada sustantiva y que suele calificarse como tributaria, y la que tiene por objeto un hacer, un no hacer o un tolerar, denominada formal.

Para entender mejor la obligación fiscal, a continuación analizaremos sus elementos:

Sujeto activo. El carácter de sujeto activo de la obligación fiscal recae por lo general en el fisco, el cual es el órgano del Estado con facultades legales para recibir y en su caso exigir el pago o cumplimiento de la obligación fiscal⁴

Al respecto, el maestro Andrés Serra Rojas⁵ señala que de conformidad con la fracción IV del artículo 31 del CFF, en el orden fiscal mexicano los sujetos activos de la relación tributaria son la Federación, los Estados o Entidades Federativas y los Municipios, de donde se deduce la necesidad de un sistema que nos indique el sujeto activo competente para exigir el cumplimiento de una obligación fiscal en concreto. Tal sistema se integra por un conjunto de preceptos constitucionales, de los que se infiere el alcance de la actividad tributaria de las entidades referidas.

En esta tesitura, el maestro Rafael I. Martínez Morales⁶ expone que la Constitución señala fuentes impositivas exclusivas a la Federación otras a los Municipios y el resto a los Estados, aclarando que algunas lo serán de manera concurrente por dos niveles de gobierno.

Lo señalado por la doctrina se confirma con el criterio sostenido por nuestro máximo tribunal, en la siguiente tesis:

⁴ Mabarack Cerecedo Doricela. *Derecho Financiero Público*. Segunda edición, editorial McGraw-Hill, México 2000, página 152.

⁵ Serra Rojas, Andrés. *Derecho Administrativo (segundo curso)*. Editorial Porrúa, México 1996, página 43.

⁶ Martínez Morales Rafael I. *Derecho Administrativo 3er. y 4to. Cursos*. Editorial Oxford, tercera edición, México D. F., 2001, pp. 66 y 67.

"IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS. Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales las (sic) siguientes: a). Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículos 73, fracción VII, y 124); b). Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinada materia a la Federación (artículo 73, fracción XXIX) y c). Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI, y VII y 118).

Séptima Epoca, Primera Parte:

Volumen 6, página 72. Amparo en revisión 3368/65. Salvador Dámaso Zamudio Salas. 26 de junio de 1969. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Mariano Ramírez Vázquez.

Volúmenes 151-156, página 141. Amparo en revisión 1015/63. Angel Torrontegui Millán. 29 de julio de 1969 Unanimidad de veinte votos. Ponente: Mariano Ramírez Vázquez.

Volúmenes 151-156, página 141. Amparo en revisión 1016/63. Hilario Guzmán Landeros. 26 de agosto de 1969. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: José Rivera Pérez Campos.

Volúmenes 151-156, página 141. Amparo en revisión 1005/63. Martha Arellano Sandoval. 14 de octubre de 1969. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Rafael Rojina Villegas.

Volúmenes 151-156, página 93. Amparo en revisión 3721/80. Industrias IEM, S.A. de C.V. y otra. 17 de noviembre de 1981. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Atanasio González Martínez. Secretario: Pedro Esteban Penagos López.

Séptima Epoca

Instancia. Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 151-156 Primera Parte

Página: 149"

De lo antes expuesto se aprecia un sistema complejo de distribución de competencias en materia tributaria, que delimita las facultades de los distintos

niveles de gobierno en lo que respecta al establecimiento y recaudación de las contribuciones que legalmente pueden exigir al gobernado. Dicho sistema se explica mejor en la siguiente tabla:

SUJETO ACTIVO	POTESTAD TRIBUTARIA	LIMITACIONES	JUSTIFICACIÓN DOCTRINAL
FEDERACIÓN	<p><u>Fracción XXIX, artículo 73 constitucional.</u></p> <p>1. Está facultada para imponer <u>contribuciones</u> en materia de comercio exterior;</p> <p>Aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27;</p> <p>Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;</p> <p>Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación;</p> <p>2. Para imponer <u>contribuciones especiales</u> sobre:</p> <p>Energía eléctrica;</p> <p>Producción y consumo de tabacos labrados;</p> <p>Gasolina y otros productos derivados del petróleo;</p> <p>Cerillos y fósforos;</p> <p>Aguamiel y productos de su fermentación;</p> <p>Explotación forestal; y</p> <p>Producción y consumo de cerveza.</p> <p><u>Fracción VII, artículo 73 constitucional.</u></p> <p>Finalmente, también está facultada para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.</p>	<p><u>Artículo 124 Constitucional.</u></p> <p>Las facultades que no le sean expresamente conferidas por la Constitución a la Federación, se entienden reservadas a los Estados.</p>	<p>Las facultades que otorga la Constitución al Estado en materia contributiva, es lo que la doctrina ha denominado <u>soberanía tributaria</u>, que es el poder que tiene el órgano estatal para crear normas contributivas que generen los recursos suficientes para satisfacer gastos públicos.⁷</p> <p>En el sistema jurídico mexicano sólo el poder público federal posee <u>soberanía tributaria</u>. Esto encuentra su fundamento en la fracción VII del artículo 73 de nuestra Carta Magna, que establece que el Congreso de la Unión tiene facultades exclusivas para imponer las contribuciones para cubrir el presupuesto.⁸</p>

⁷ Mabarack Cerecedo Doricela. Op. Cit., página. 155.

⁸Idem.

SUJETO ACTIVO	POTESTAD TRIBUTARIA	LIMITACIONES	JUSTIFICACIÓN DOCTRINAL
<p>ENTIDADES FEDERATIVAS</p>	<p><u>Artículo 124 de nuestra Carta Magna.</u></p> <p>Los estados tienen la facultad de gravar todos aquellos conceptos que no sean facultad exclusiva de la Federación, sin contravenir lo dispuesto en las fracciones IV, V, VI y VII del artículo 17 y 18 Constitucionales.</p>	<p><u>Fracciones IV, V, VI y VII del artículo 117 Constitucional.</u></p> <p>Los Estados no pueden en ningún caso:</p> <p>Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio;</p> <p>Prohibir ni gravar, directa ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera;</p> <p>Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos, o exija documentación que acompañe a la mercancía;</p> <p>Expedir, ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.</p> <p><u>Fracción I del artículo 118 Constitucional.</u></p> <p>Los estados tampoco pueden sin el consentimiento del Congreso de la Unión, establecer derecho de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.</p>	<p>La <u>autonomía tributaria</u> es lo que permite a las Entidades Federativas crear normas tributarias que satisfagan las necesidades públicas locales, a excepción de las que expresamente les prohíba la Constitución.⁹</p> <p>En el sistema constitucional mexicano sólo los gobiernos de las entidades federativas poseen <u>autonomía tributaria</u>, con fundamento en lo previsto en el artículo 124 constitucional.</p>

⁹ Idem.

SUJETO ACTIVO	POTESTAD TRIBUTARIA	LIMITACIONES	JUSTIFICACIÓN DOCTRINAL
MUNICIPIOS	<p><u>Los municipios no poseen potestad tributaria</u>, sin embargo, la Constitución señala fuentes impositivas de las que tales entidades se verán favorecidas de manera exclusiva, a saber:</p> <p><u>Fracción IV del artículo 115 constitucional.</u></p> <p>"Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se conforma de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos, que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso;</p> <p>a). Percibirán las contribuciones, incluyendo las tasas adicionales que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.</p> <p>...</p> <p>c). Los ingresos derivados de <u>la prestación de servicios públicos a su cargo...</u>"</p>	Los ayuntamientos no tienen funciones legislativas; los impuestos municipales serán establecidos en leyes que expida el congreso o la legislatura local. ¹⁰	Los municipios, como personas morales de derecho público que pueden asumir el carácter de sujetos activos de la obligación tributaria, no poseen <u>autonomía tributaria</u> porque las contribuciones que tienen derecho a percibir, las decreta el gobierno estatal. ¹¹

Además de la Federación, los Estados y los Municipios, también pueden asumir el carácter de sujetos activos de las obligaciones fiscales, los organismos fiscales autónomos, que a decir del maestro Sergio Francisco de la Garza¹², son los organismos públicos descentralizados que tienen el carácter de autoridades fiscales para la realización de sus atribuciones.

Lo señalado por el maestro De la Garza, coincide con el criterio de nuestro máximo tribunal, en la siguiente tesis:

¹⁰ Martínez Morales, Rafael I. O.p. Cit., página 67.

¹¹ Ibid., página 156.

¹² De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Décimo octava edición, tercera reimpresión, editorial Porrúa, México, D. F., año 2000, página 87.

“SEGURO SOCIAL, CUOTAS DEL. SON CONTRIBUCIONES Y SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIAS. Del examen de lo dispuesto en los artículos 2o. del Código Fiscal de la Federación y 260, 268, 269, 271 y demás relativos de la Ley del Seguro Social, se desprende que las cuotas al Seguro Social son contribuciones, no sólo por la calificación formal que de ellas hace el primero de los preceptos citados, al concebirlas como aportaciones de seguridad social a cargo de las personas que son substituidas por el Estado en el cumplimiento de las obligaciones establecidas por la ley en materia de seguridad social, o de las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado sino que, por su naturaleza, son obligaciones fiscales que deben ceñirse a los principios tributarios, ya que se advierte de la evolución legislativa que el Instituto Mexicano del Seguro Social, constituido desde sus orígenes como un organismo público descentralizado de la Administración Pública Federal, se convirtió en un organismo fiscal autónomo encargado de prestar el servicio público de seguridad social, investido de la facultad de determinar los créditos a cargo de los sujetos obligados y de cobrarlos a través del procedimiento económico-coactivo y que, por lo mismo, en su actuación debe observar las mismas limitaciones que corresponden a la potestad tributaria en materia de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público.

Amparo en revisión 2163/93. Transportadora Automotriz, S.A. de C.V. 9 de marzo de 1995. Mayoría de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz.

Amparo en revisión 861/94. Cyanamid, S.A. de C.V. 13 de marzo de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz.

Amparo en revisión 1458/94. Perforadora Central, S.A. de C.V. 13 de marzo de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Alejandro S. González Bernabé.

Amparo en revisión 631/94. Inmobiliaria Grupo Corporativo, S.A. de C.V. 13 de marzo de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 512/94. Operadora Marítima TMM, S.A. de C.V. 13 de marzo de 1995. Mayoría de nueve votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Irma Rodríguez Franco.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el treinta y uno de agosto en curso, por unanimidad de once votos de los Ministros: Presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número 18/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, Distrito Federal, a treinta y uno de agosto de mil novecientos noventa y cinco.

Nota: Véase la ejecutoria publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo I, pág. 6, correspondiente al mes de junio de 1995.

Novena Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: II, Septiembre de 1995

Tesis: P./J. 18/95

Página: 62*

En el caso concreto, el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), de conformidad con los criterios doctrinal y jurisprudencial expuestos, es un organismo fiscal autónomo, toda vez que además de ser un ente público descentralizado, tiene dentro de sus atribuciones la facultad de determinación y cobro, a través del procedimiento económico-coactivo que se ejerza contra los sujetos deudores de "cuotas del seguro social", por lo que se concluye que el IMSS ejerce facultades de autoridad fiscal.

En el mismo supuesto se encuentra el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

Sujeto Pasivo. Es la persona física o jurídica que por imperio de ley asume una posición deudora dentro de la obligación tributaria, sin que sea relevante que sea otro sujeto diferente quien soporte realmente el peso de dicha prestación.¹³

¹³ Cfr. Jiménez González Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*. tercera edición, segunda reimpresión, editorial Ecasa, México 1991, página 209.

Siguiendo el razonamiento anterior, además del deudor de la obligación fiscal, puede existir también el sujeto que efectivamente paga la prestación. Ante esta circunstancia, la manera en que nos es posible identificar a ambos sujetos, parte del término "hecho imponible", que es la descripción hipotética establecida en la norma tributaria, que al actualizarse trae como consecuencia el nacimiento de una obligación fiscal.

La persona física o moral que se ubica en el hecho imponible, es la deudora originaria, independientemente de que pague o no el tributo, y la persona que sin ser deudora originaria paga el tributo, es llamada por la doctrina "sujeto pasivo por adeudo ajeno".

Así, el tratadista Jesús Quintana Valtierra¹⁴ señala que "el sujeto pasivo por adeudo ajeno" es la figura jurídica a través de la cual el legislador impone a otras personas la obligación de pagar el tributo, aún cuando no hayan realizado los hechos generadores que dan nacimiento al crédito fiscal.

Cabe aclarar que cuando el autor antes citado señala de manera general que "el legislador impone a otras personas la obligación de pagar el tributo", no quiere decir que éstas necesariamente asuman la carga económica con recursos propios, aunque existe la posibilidad de que así sea.

En la doctrina se señalan los siguientes tipos de "sujetos pasivos por adeudo ajeno", a saber:

a). Sujeto pasivo por sustitución tiene la responsabilidad de retener el tributo al obligado principal, o bien recaudarlo de éste, con la obligación de entregar dichas cantidades retenidas o recaudadas al sujeto activo. A propósito de lo anterior, el tratadista Adolfo Arrijo Vizcaíno señala lo siguiente:

"El sujeto pasivo sustituto siempre debe encontrarse investido de la facultad legal de autorizar, certificar o autenticar determinados actos jurídicos generadores de tributos o contribuciones; es decir, debe ser, por ejemplo, un funcionario público o encargado de formular liquidaciones impositivas, o un fedatario (Notario Público o Corredor Público Titulado) a quien corresponda otorgar validez legal a determinadas operaciones...

Los actos jurídicos llevados a cabo con la intervención del responsable subsidiario deben constituir hechos generadores de tributos, originalmente a cargo de quienes los celebren, que son en principio los que asumen el carácter de contribuyentes directos.

La obligación de sustitución se presenta 'bajo determinadas condiciones', o sea, cuando el funcionario, o fedatario de que se trate, no se cerciora del cálculo y pago correcto y oportuno de los tributos generados por los actos jurídicos realizados con su intervención."¹⁵

De la cita anterior se deducen tres características esenciales del sujeto pasivo por sustitución; la investidura de fe pública, su intervención directa en actos jurídicos que constituyan hechos generadores de tributos, y su responsabilidad ante el fisco por las contribuciones generadas por el sujeto pasivo principal, cuando omita cerciorarse del cálculo y pago correcto y oportuno de los tributos generados por los actos jurídicos en que intervino, en cuyo caso el fisco podrá exigir a éste el pago de tales tributos si así lo previene la ley.

b). Sujeto pasivo solidario, no se necesita la concurrencia de condiciones especiales que generen algún tipo de responsabilidad a su cargo, basta que la ley les atribuya tal carácter para que éstos se encuentren obligados al pago del tributo

¹⁴ Quintana Valtierra Jesús y otro. *Derecho Tributario Mexicano*. Décima quinta edición, editorial Trillas, México, 1987, página 107.

¹⁵ Arriola Vizcaino Adolfo. *Derecho Fiscal*, editorial Themis, México 1998, página 195.

en los mismos términos que el sujeto pasivo principal, en esta tesitura cabe citar lo siguiente:

"Es requisito esencial e indispensable que el deudor solidario establezca o mantenga una relación jurídica determinada con el sujeto pasivo obligado directo, como puede ser: un vínculo laboral (obrero-patrón), la celebración de un contrato de asistencia técnica, el poseer y administrar una negociación mercantil, etcétera.

El efecto principal de la responsabilidad solidaria consiste en que esta clase de sujetos pasivos quedan obligados ante la autoridad hacendaria exactamente en los mismos términos que el sujeto contribuyente, respecto de una contribución originalmente a cargo de este último.

La solidaridad permite al Fisco elegir indistintamente entre el propio obligado solidario y el sujeto contribuyente, al llevar a cabo el cobro del tributo de que se trate. Es decir, el Erario Público puede optar, a su libre arbitrio, por ejercitar la acción recaudatoria en contra de cualquiera de los dos sujetos, según convenga a su mejor interés."¹⁶

Las características esenciales del sujeto pasivo solidario son: que exista una relación jurídica entre el sujeto pasivo obligado directo y el sujeto en estudio, en la que éste queda obligado ante la autoridad fiscal en los mismos términos que el deudor de la obligación exigida; y que el Fisco pueda elegir libremente a quien exige el pago de la misma.

c). Sujeto pasivo por responsabilidad objetiva. A decir del maestro Sergio Francisco de la Garza¹⁷, este se convierte en deudor del tributo en virtud de la relación objetiva que lo vincula con un determinado bien, sin ser el sujeto pasivo principal de la obligación tributaria.

¹⁶ Ibidem, página 193.

Por su parte el tratadista Adolfo Arrijoa Vizcaino¹⁸ señala que resultaría incorrecto considerar a esta figura jurídico-tributaria como otro tipo de sujeto pasivo, y opina que se trata de una de tantas formas en las que una persona física o moral, nacional o extranjera puede colocarse dentro de las hipótesis normativas establecidas por las leyes tributarias.

La postura anterior induce a confundir al sujeto pasivo originario, quien realizó el hecho generador del tributo, con el actual propietario de bienes o negociaciones que traen "arrastrando contribuciones" generadas por el primero.

Por lo anterior debe distinguirse al sujeto pasivo obligado directo y al sujeto pasivo por responsabilidad objetiva, como una forma de reconocer a éste el derecho de regreso por el pago de contribuciones en contra de aquél.

Objeto. El objeto de la obligación fiscal sustantiva es el pago de una contribución ya sea en dinero o excepcionalmente en especie, y el objeto de la obligación fiscal formal, es el hacer, no hacer o abstenerse.

La contribución es una prestación a cargo del particular que se ubica en la situación de hecho prevista por la ley, cuyo destino es cubrir el gasto público.

El Código Fiscal de la Federación, al respecto establece lo siguiente:

Artículo 2. "Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, y derechos..."

Las aportaciones de seguridad social son prestaciones a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley

¹⁷ De la Garza, Sergio Francisco. Op., cit., página 513.

¹⁸ Op., cit., página 200.

en materia de seguridad social, o de aquellas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Las contribuciones de mejoras son las prestaciones establecidas en la ley, a cargo de las personas físicas o morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

Los derechos son contribuciones establecidas en la ley, a cargo de quien reciba un servicio del Estado en sus funciones de derecho público, o por el uso y aprovechamiento de los bienes del dominio de la Nación.

Finalmente, por lo que se refiere al impuesto, el maestro Raúl Rodríguez y Lobato¹⁹, señala que es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial directo o inmediato.

La anterior definición distingue perfectamente al impuesto de las otras contribuciones, en las que si se presenta un beneficio directo. En concreto, tratándose de los derechos, se realiza un pago para acceder a determinados servicios que presta el Estado; en el caso de las contribuciones de mejoras, estas se pagan por quienes se benefician de una obra pública; y finalmente por lo que respecta a las aportaciones de seguridad social son cubiertas para acceder a servicios médicos que presta el Estado.

I.1.3. Obligaciones administrativas en general. En el marco de la Relación Jurídica Tributaria se define como el vínculo jurídico entre el particular y el Estado, en que éste debe ajustar su actuar a un conjunto de normas jurídicas orientadas a proteger las garantías mínimas del gobernado.

¹⁹ Op., cit., página 61.

I.2 Justificación de la existencia de la relación jurídica tributaria.

Diversos autores han expuesto distintas teorías que justifican la existencia de la Relación Jurídica Tributaria, a continuación se exponen las más importantes:

I.2.1. Teoría histórica.

Esta teoría se funda en que, al ser el hombre sociable por naturaleza, siempre buscó la compañía de sus semejantes para poder subsistir, lo que significó el desarrollo de formas de organización que satisficieran necesidades colectivas.

En un principio se formaron unidades nómadas, lo que impidió el desarrollo de estructuras grupales complejas. No obstante lo anterior, ya existían indicios de lo que posteriormente sería el Estado, representados por la existencia de un líder investido de ciertos poderes que lo facultaban a tomar decisiones que afectaban a todo el grupo, y existían también indicios del derecho, representados por reglas de convivencia que permitían la unidad armoniosa del grupo.²⁰

Cuando el hombre descubre la agricultura, su forma de vida se convierte al sedentarismo, lo que trajo como consecuencia la necesidad de contar con "funcionarios públicos", cuyo papel sería el de satisfacer las necesidades de la colectividad.

En esta perspectiva, nace la sociedad, como un conjunto de individuos con rasgos culturales e ideológicos que los identifican entre sí, y del que derivan necesidades comunes cuya satisfacción requirió de una forma de organización compleja; el Estado.

El Estado ha tenido siempre funciones esenciales que cumplir para la subsistencia de la sociedad, tales como la impartición de justicia, la protección externa e interna

²⁰ Fernández Martínez Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal.*, editorial Mcgraw Hill, México 2001, página 43.

de la nación a través del ejército y la policía, la realización de obras públicas; como caminos, edificios, parques etc., lo que implicó la necesidad de que los ciudadanos aportaran los recursos suficientes para el sostenimiento de tales funciones.

Acorde con la teoría en análisis, la Relación Jurídica Tributaria se justifica en el cambio que implicó para el hombre pasar del nomadismo a la vida sedentaria, y en consecuencia la necesidad de crear un ente que satisficiera las nuevas necesidades; el Estado, obligando a la incipiente sociedad a aportar recursos para tal efecto.

1.2.2 Teoría de la relación de sujeción.

Esta teoría postula que la relación jurídica-tributaria se justifica en la potestad por parte del Estado, de exigir el pago de prestaciones económicas en virtud del mero sometimiento a la soberanía de quienes representan el poder público.²¹

A diferencia de la justificación histórica, esta postura establece que la obligación contributiva no se funda en los servicios y funciones que cumple el Estado, sino en la relación de sujeción del gobernado hacia aquél.

Con respecto a la teoría que se analiza, el tratadista Dino Jarach, citado por el maestro Antonio Jiménez González, expone la siguiente crítica:

"...la teoría que sostiene la naturaleza de la relación de poder, me parece que se funda sobre una equivocación de carácter doctrinario o ideológico y también sobre una falta de análisis dogmático de las instituciones tributarias. El error ideológico consiste en considerar ineludible la supremacía del Estado frente a los individuos y que en todas las obligaciones que el Estado impone a todos los particulares se coloque en

²¹ Ibidem, página 12.

una posición de supremacía, por lo cual su interés prive sobre el de los particulares...Esta postura, a mi juicio es contraria a la propia del Estado de Derecho..."²²

Por su parte el tratadista Adolfo Arrijo Vizcaino, expone la siguiente crítica:

"En nuestro concepto, la teoría de la relación sujeción no sólo es inadmisibles, sino que constituye una indebida justificación de regímenes autoritarios y arbitrarios. Ya hemos dejado establecido que la facultad del Estado de exigir de los ciudadanos determinadas aportaciones económicas puede prestarse fácilmente a toda clase de exacciones y abusos, por lo que su existencia y necesidad sólo se explica en función de los servicios públicos y demás actividades de interés social que el propio Estado se encuentra obligado a realizar."²³

Las críticas anteriores son aplicables al Estado actual, en el que las prestaciones económicas que aquél percibe de los gobernados, son empleadas para satisfacer las necesidades esenciales de éstos, con lo que se descarta la teoría que propone la justificación de la Relación Jurídica Tributaria, en el poder que el Estado ejerce sobre los gobernados, postura que apunta al consentimiento de un Estado opresor, que puede establecer contribuciones arbitrariamente.

I.2.3 Teoría del beneficio equivalente.

Esta sostiene que las contribuciones tienen como finalidad solventar el costo de los servicios públicos que el Estado presta, por lo que se entiende que éstos deben representar un beneficio equivalente para el particular.²⁴

²² Jiménez González Antonio, op., cit., pág. 161.

²³ Op., cit, página 12.

²⁴ Idem.

Evidentemente, no se refiere a una contraprestación que recibe el particular por cada contribución que paga al Estado, sino a un beneficio de la sociedad en general, que se manifiesta en la satisfacción de las necesidades esenciales de la misma.

Esta teoría da una justificación plenamente aceptable y más acorde con la realidad del Estado actual y su sistema jurídico tributario, en el que los contribuyentes aportan recursos para el gasto público y el Estado los emplea en la satisfacción de necesidades, tales como la prestación de servicios públicos.

Es este orden de ideas, de conformidad con la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución, queda claro que en el caso de México, la Relación Jurídica-Tributaria se justifica en la obtención del gasto público, que es parte de los ingresos que el Estado recibe para satisfacer las necesidades sociales, por lo que la "teoría del beneficio equivalente" es la que se adapta a nuestro sistema jurídico.

1.3. Principios teóricos a los que debe estar sujeta la relación jurídica tributaria.

Adam Smith, conocido por su célebre obra "Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones", desarrolló en ésta, cinco principios fundamentales que representan una forma de control de la potestad tributaria del Estado, mismos que se exponen a continuación:

1.3.1 Principio de proporcionalidad.

Este principio consiste en que los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en proporción a su capacidad económica.

El autor en comentario señalaba que debía pagar más quien más capacidad contributiva demostrara, pero no de una manera arbitraria, sino a través del

establecimiento de tarifas progresivas, que evitaran que el impacto económico fuera desproporcional a la capacidad contributiva del sujeto obligado, por ejemplo, si al que gana 1000 pesos se le grava con el 5% lo mismo que al que gana 500 pesos, parecería que pagan en proporción cuantitativa una suma razonable, sin embargo el impacto económico pudiera ser mayor para el de menores ingresos.

Acorde con el tratadista citado, el impacto de la contribución no debe absorber la mayor parte del ingreso gravable del contribuyente, en virtud de que sería tanto como trabajar para pagar impuestos, situación que desalentaría el esfuerzo, la productividad, el ahorro y toda expectativa del mejoramiento de la calidad de vida del destinatario de las contribuciones, y finalmente derivaría en la omisión de pago de la contribución.

I.3.2 Principio de certidumbre o certeza.

Consiste en que todo tributo debe poseer fijeza en sus elementos constitutivos, para evitar el abuso y la arbitrariedad por parte del Estado.

Lo anterior se traduce en la existencia de un modelo fijo de la contribución, cuyos elementos sean inalterables de manera arbitraria y que a decir de Adam Smith deben ser los siguientes:

- “Sujeto pasivo. Para cumplir con este elemento, la ley debe identificar con toda precisión a la persona, física o moral, destinataria o causante de cada tributo.
- Objeto. Asimismo, es deber de la ley hacendaria definir con la mayor exactitud posible en todos los casos, cuál es la correspondiente hipótesis normativa o hecho generador del tributo o contribución.

- Tasa, cuota, tarifa. Resulta verdaderamente imperioso el que la norma jurídico-tributaria especifique claramente, ya sea en forma numérica o porcentual, la unidad aritmética o la forma matemática que deba utilizarse para efectuar el cálculo y la determinación de cada tributo.
- Base gravable. La ley debe también señalar de manera precisa y objetiva cuál es la porción del ingreso, rendimiento o utilidad gravables a la que deberá aplicarse la tasa, cuota o tarifa para fijar en cantidad líquida el monto de la prestación fiscal a satisfacer.
- Fecha de pago. Como garantía de elemental seguridad, es necesario que la norma fiscal señale los plazos, y fechas en las que los sujetos pasivos están obligados a enterar los tributos que hayan causado, ya que dentro de un correcto régimen jurídico, los mismos deben cubrirse en fechas predeterminadas, a fin de que los causantes puedan planear y soportar razonablemente los correspondientes impactos patrimoniales.
- Sanciones aplicables. La facultad de sanción del fisco, que normalmente se expresa a través de la imposición de multas y del cobro de recargos y de gastos de ejecución, debe encontrarse perfectamente regulada por la legislación aplicable, no solo en lo tocante al derecho del Estado para imponer tales penalidades, sino fundamentalmente en lo relativo a la tipificación de cada infracción sancionable, al señalamiento de los montos mínimo y máximo de las multas, recargos y gastos de ejecución y al establecimiento de un conjunto de reglas que limiten el ejercicio de esta facultad punitiva al previo cumplimiento de determinadas condiciones y requisitos.²⁵

²⁵ Ibid., página 217 y sigs.

El principio en estudio permite al ciudadano conocer el alcance de la obligación tributaria a que está sujeto, y por otro lado el límite de las facultades de la autoridad hacendaria, al exigir el cumplimiento de tal obligación.

En nuestra normatividad fiscal es frecuente la falta de claridad con que se expresan los elementos que integran una contribución, caso en el que sólo los especialistas pueden entenderlos. Lo anterior contraviene el principio en estudio, ya que los elementos de la contribución deben ser expresados de tal manera, que sus destinatarios no tengan problema en comprenderlos.

Al respecto, el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno señala lo siguiente:

"Si el Derecho Fiscal está dirigido prácticamente a toda la población económica del país, lo menos que puede pedirse es que las normas jurídicas que lo integran se redacten en un lenguaje comprensible para la gran mayoría de sus destinatarios. Si bien es cierto que la ignorancia de la ley no excusa de su cumplimiento, también lo es que el legislador no debe caer en extremos y pretender que grandes sectores de la población cumplan puntualmente con un conjunto de obligaciones que ni siquiera entienden."²⁶

El texto anterior es una de las críticas más frecuentes entre nuestros tratadistas, y no sólo con respecto a la legislación en materia fiscal, sino a la técnica legislativa en general, pues se ha visto que nuestros legisladores no son especialistas, por lo que en muchas ocasiones son incapaces de expresar con claridad el sentido que debe tener una disposición normativa.

1.3.3 Principio de comodidad.

²⁶ Idem.

El principio en estudio atiende a los plazos o fechas que deben establecerse en las leyes tributarias para el pago de las contribuciones, elementos que deben fijarse en forma tal que a los contribuyentes les resulte práctico y poco gravoso el cumplir con sus obligaciones fiscales.

El maestro Emilio Margain Manautou²⁷, señala que si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero y agrega que para cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas o períodos, que en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que el causante realice su pago.

El autor citado se centra en los momentos en los que resulta más conveniente exigir el pago de la contribución, que son un elemento importante que sin duda haría más cómodo al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones.

El maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno, complementa la crítica antes citada, al señalar lo siguiente:

“...la comodidad en el entero de los créditos fiscales, debe entenderse referida no sólo a los plazos y fechas de pago, sino también a los lugares en donde el mismo debe efectuarse y al procedimiento que debe seguirse para llevarlo a cabo.”²⁸

En este orden de ideas, cabe agregar también la forma de pago, que generalmente implica una serie de pasos complicados que precisan tal cantidad de datos, cifras y formulas matemáticas, cuya comprensión resulta prácticamente imposible para el ciudadano común.

²⁷ Op. cit. página 92.

²⁸ Op. cit. página 223.

En conclusión, el legislador debe hacer cómodo el pago de una contribución, en razón de que el sólo cumplimiento de ésta es ya una molestia, por lo que si se le añade una dificultad, es posible que el contribuyente prefiera no pagar.

I.3.4 Principio de economía.

Adam Smith, citado por el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno, al respecto señala lo siguiente:

"Toda contribución debe disponerse de tal suerte que del poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello, o más de aquello, que entra efectivamente en el Tesoro Público del Estado"²⁹

Esta cita se refiere a que debe existir una diferencia mínima entre la suma total de lo que se recaude y lo que efectivamente entra a las arcas del Estado, lo que se traduce concretamente en que el costo del procedimiento recaudatorio debe ser siempre inferior al importe de los recursos efectivamente recaudados ya que cuando no es así, es preferible para el Estado, optar por la cancelación de créditos fiscales.

En este orden de ideas, resulta indispensable la planeación, y cumplir con ciertos principios que de no tomarse en cuenta harían anti-económica la recaudación.

Al respecto Adam Smith, citado por el maestro Emilio Margain Manautou, señala lo siguiente:

1. "...la exacción o cobranza de un (impuesto) que requiere un gran número de oficiales o dependientes, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto total del impuesto, y cuyos provechos o percances impongan una adicional contribución sobre el pueblo..."

²⁹ Smith Adam, citado por Arrijo Vizcaíno. Op. cit., página 224.

2. ...Si el impuesto es de tal naturaleza que oprime o coarta la industria desanimando al pueblo para aplicarse a ciertos ramos de negociación que proporcionarían trabajo y mantendrían a mayor número de gentes, de tal manera que, al obligar a pagar semejante contribución, puede disminuirse, y a caso arruinarse enteramente, alguno de los fondos con que podría traficar del modo dicho...
3. La tercera se reduce a las confiscaciones y decomisos en que justamente incurren los desgraciados que pretendieron evadirse de pagar el impuesto, porque estas penas arruinan el caudal que pudiera en beneficio del público girarse de un modo lícito, y la pérdida de estos capitales, aunque justamente impuesta al contraventor, viene ocasionada por lo excesivo de la contribución, pues no hay mayor incentivo para el contrabando de los altos derechos, que al ser eludidos prometen altas ganancias al defraudador, por lo cual se requiere evitar toda ley que ofrezca primero la tentación de infringirla y que imponga el castigo al que se deje vencer por ella...
4. "...en cuarto y último lugar si se sujeta a los pueblos a frecuentes visitas y odiosas fiscalizaciones de los recaudadores o administradores de rentas, porque esto les expone a una incomodidad, vejación u opresión, y aunque la vejación en un sentido riguroso no constituye gasto, es ciertamente equivalente a lo que el hombre daría por libertarse de tan importuna molestia, cuando no es indispensablemente necesaria..."³⁰

Acorde con el principio en estudio, el Estado debe contar con una administración adecuada, que permita que los costos de recaudación y administración de las contribuciones resulten inferiores a las cantidades recaudadas.

³⁰ Op., cit, página 231.

I.4 Principios constitucionales que regulan la relación jurídica tributaria.

Los principios constitucionales que regulan la relación jurídica tributaria no se limitan al contenido de las contribuciones, abarcan en general al vínculo entre el Estado y los particulares, con motivo de la actividad tributaria de aquél.

Los principios a que nos referiremos, a decir del tratadista Refugio de Jesús Fernández Martínez³¹ se dividen en cuatro grupos, mismos que se ajustan en los siguientes términos:

PRINCIPIOS	PRECEPTOS CONSTITUCIONALES
1. Principios que garantizan los derechos fundamentales de los individuos, (garantías individuales).	Artículos 1°, 5°, 8°, 13, 14, 16, 17, 22, 23 y 28.
2. Principios derivados de la organización política de los Estados Unidos Mexicanos.	Fracción IV, artículo 31, fracción IV, artículo 74, inciso h), artículo 72.
3. Principios jurídicos constitucionales que determinan la competencia tributaria entre los tres niveles de gobierno.	Fracciones IX, y XXIX, artículo 73, fracciones III, IV, V, VI, VII y IX artículo 117, fracción I, artículo 118, artículo 124 y 131.
4. Principios referidos a la justicia Administrativa.	Fracción XXIX-H, artículo 73, fracción I-B artículo 104, fracción IV, fracción 116 e inciso n) fracción V del artículo 122.

De los principios anteriores sólo se estudiarán los contenidos en los numerales 1, 2 y 4 en virtud de que los especificados en el numeral 3 ya fueron abordados en el apartado I.1 del presente capítulo. Asimismo, se hace la aclaración de que los principios contemplados por los numerales 1 y 4 se estudiarán simultáneamente dado que están íntimamente relacionados.

³¹ Op., cit., página 68.

1.4.1 Garantías Individuales dentro de la Relación Jurídica Tributaria.

a). Garantía de igualdad. Prevista por los artículos 1° y 5° constitucionales, el primer precepto se refiere a que las garantías individuales otorgadas por la Constitución deberán ser respetadas a todo individuo, salvo que aquella disponga casos excepcionales que suspendan el goce de las mismas. En el caso del segundo precepto, se protege el derecho de los individuos para que se dediquen a cualquier actividad productiva lícita, sin que sea permisible que se prive a aquellos del producto de su trabajo, sino por resolución judicial.

De los preceptos anteriores se infiere, por un lado que el Fisco en el ejercicio de sus facultades, debe respetar las garantías constitucionales otorgadas a favor de todos los individuos. Por otro, con respecto al artículo 5° antes mencionado, surge el cuestionamiento de si es constitucional privar a un individuo del producto de su trabajo a través del procedimiento económico coactivo, que es una resolución de carácter administrativa y no judicial, como establece dicho artículo.

b). Garantía de libertad. Establecida en el artículo 8° constitucional, obliga a los funcionarios públicos a contestar por escrito, cualquier petición escrita que sea formulada de manera pacífica y respetuosa, con la salvedad de que en materia política sólo los ciudadanos de la República podremos hacer uso de tal derecho.

En materia fiscal, la garantía en estudio es reglamentada por el artículo 37 del CFF, que establece la obligación a cargo de las autoridades fiscales de resolver las instancias o peticiones que les sean formuladas por los particulares, en un plazo de tres meses, concluido el cual sin que se emita respuesta, se entenderá resuelto en sentido negativo, lo que se denomina "negativa ficta", siendo procedentes los medios de impugnación que señalen las leyes fiscales.

c). Garantía que prohíbe los tribunales especiales. El artículo 13 constitucional, protege el derecho a que nadie sea juzgado con base en leyes privativas ni

tribunales especiales, es decir, por disposiciones jurídicas u órganos de "impartición de justicia" aplicables a personas individualmente determinadas.

En el caso concreto, referido a la materia fiscal, se protege el carácter abstracto y general que deben tener las leyes tributarias, así como el derecho a la impartición de justicia a través de tribunales previamente establecidos.

d). Garantía de irretroactividad de la ley. Prevista en el artículo 14 constitucional, establece que a ninguna ley se podrá dar efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. En materia fiscal, este principio se limita a las disposiciones normativas que establezcan cargas fiscales y excepciones a dichas cargas.

En este orden de ideas el párrafo segundo del artículo 6° del CFF, establece que las contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, sin embargo, señala además, que les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

El principio en estudio puede apreciarse *a contrariu sensu*, mediante la aplicación retroactiva de una ley en beneficio de una persona. Un ejemplo concreto se encuentra en el artículo 69 del CFF, que establece la posibilidad de imponer la sanción menor de entre la que estaba vigente al momento de cometer la infracción, y la vigente al momento de su imposición.

e). Garantía de audiencia. Contemplada en el párrafo segundo del artículo 14 constitucional, establece que antes de privar a un particular de sus derechos, se debe seguir un procedimiento en el que se respeten ciertas "formalidades esenciales", y en el que se conceda a aquél, la oportunidad de presentar sus defensas y pruebas.

El procedimiento referido en el párrafo anterior debe respetar "las formalidades esenciales" a que se refiere el precepto en estudio, la tratadista Margarita Lomeli Cerezo, citando al maestro Narciso Bassols, expone en que consisten tales formalidades esenciales según nuestra doctrina constitucional:

1. Que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, del contenido de la cuestión que va a debatirse y de las consecuencias que se producirán en caso de prosperar la acción intentada, y que se le de oportunidad de presentar sus defensas.
2. Que se organice un sistema de comprobación en forma tal, que quien sostenga una cosa la demuestre y quien sostenga la contraria pueda también comprobar su veracidad.
3. Que cuando se agote la tramitación, se de oportunidad a los interesados para presentar alegaciones; y
4. Que el procedimiento concluya con una resolución que decida las cuestiones debatidas y que, al mismo tiempo, fije la forma de cumplirse."³²

Acorde con la cita anterior, la materia impositiva la garantía de audiencia se concede a los particulares a través de la posibilidad que éstos tienen de impugnar la resolución que determina el monto y exige el pago de una contribución, de conformidad con lo establecido en la siguiente tesis:

"AUDIENCIA, GARANTÍA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA. Teniendo un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la Ley, no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 Constitucional, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria, y la audiencia que se

puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados, impugnen ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el art. 14 Constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos.

Séptima Epoca, Primera Parte:

Volumen 53, página 37. Amparo en revisión 5032/69. Fábricas de Aceites "La Rosa", S.A. 2 de mayo de 1973. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Manuel Rivera Silva.

Volumen 55, página 39. Amparo en revisión 250/58. Guadalupe de Landa Escandón y coagraviados. 3 de julio de 1973. Unanimidad de quince votos. Ponente: Mario G. Rebolledo.

Volumen 55, página 39. Amparo en revisión 6714/57. María Teresa Chávez Campomanes y coagraviados. 10 de julio de 1973. Unanimidad de dieciocho votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Volumen 58, página 38. Amparo en revisión 6194/57. Ana Shapiro de Zundeleovich. 9 de octubre de 1973. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Abel Huitrón y A.

Volumen 66, página 49. Amparo en revisión 1229/59. José Martínez Moure. 6 de junio de 1974. Unanimidad de quince votos. Ponente: Abel Huitrón y A.

Séptima Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 66 Primera Parte

Página: 77"

f). Garantía de legalidad. Se encuentra plasmada en los párrafos tercero y cuarto del artículo 14 constitucional y consiste sustancialmente en que para la privación

³² Lomelí Cerezo Margarita. *Derecho Fiscal Represivo*. Segunda edición, editorial Porrúa, México 1997, página 57.

de cualquier derecho de un individuo, debe seguirse un procedimiento que debe fundarse en ley y aplicar está debidamente.

La garantía de legalidad para efectos fiscales, señala que no puede existir una contribución sin una ley que la establezca, y deriva del aforismo latino *nullum tributum sine lege*, que significa "nulo el tributo sin ley"³³

g) Garantía de forma escrita. Se encuentra prevista en el artículo 16 constitucional que 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.

La garantía en estudio, aplicada a la materia fiscal consiste en que las resoluciones fiscales deben constar por escrito y ser emitidas por autoridad competente, que funden y motiven debidamente dichas resoluciones, entendiéndose por lo primero, señalar el precepto jurídico aplicable que fundamente el acto de autoridad, y por motivación, indicar los hechos o circunstancias que dieron origen a la emisión del acto.

Cabe destacar que las resoluciones fiscales que omitan cualquiera de los elementos establecidos por el artículo 16 Constitucional, son susceptible de ser anuladas en juicio contencioso administrativo. En el caso concreto, el artículo 238 del CFF, establece varios supuestos por los que se declarará ilegal una resolución administrativa, entre los que menciona: la resolución emitida por un funcionario incompetente, aquella en que se omitan los requisitos formales exigidos por la ley e incluso la ausencia de fundamentación y motivación.

h). Garantía de la inviolabilidad del domicilio. Esta garantía esta prevista en el octavo y ante penúltimo párrafos del artículo 16 constitucional, y señalan que las visitas domiciliarias podrán ser practicadas por las autoridades administrativas

³³ Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Op., cit pág. 71

para verificar el cumplimiento a las disposiciones fiscales, sujetándose a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

La garantía en estudio se encuentra reglamentada por las fracciones II, III y V del artículo 42, artículo 38, 43, 44, 45, 46, 46-A, 48 y 49 del CFF, de donde se infiere que la visita domiciliaria se iniciará con una orden por escrito fundada y motivada, emitida por autoridad competente, en la que se señalará el nombre del visitado, el domicilio en el que se realizará la visita domiciliaria, qué es lo que se va a revisar, y el nombre de los funcionarios autorizados para llevar a cabo tal diligencia.

i). **Garantía de impartición de justicia.** El artículo 17 Constitucional establece que toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla, en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial, señalando además que su servicio será gratuito.

En concordancia con el precepto antes referido, la fracción XXIX-H del artículo 73 constitucional, establece que el Congreso de la Unión está facultado 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 entre la Administración Pública Federal y los particulares, estableciendo las normas para su organización, funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones.

Por otro lado, la fracción I-B, artículo 104 constitucional, establece la competencia de los Tribunales Federales para conocer del recurso de revisión que se interponga contra las resoluciones definitivas de los tribunales de lo contencioso-administrativo, a que se refiere la fracción XXIX-H del artículo 73 y fracción IV inciso e) del artículo 122 de ésta Constitución, sólo en los casos que señalen las leyes.

A su vez, el inciso n), fracción V del artículo 122 constitucional, faculta a la Asamblea Legislativa del Distrito Federal a expedir la Ley Orgánica del Tribunal de lo Contencioso Administrativo para el Distrito Federal.

Por lo que se refiere a la competencia de las entidades federativas en materia del juicio contencioso administrativo, la fracción V del artículo 116 constitucional, faculta a los Estados a que instituyan tribunales de lo contencioso-administrativo dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la Administración pública estatal y los particulares.

Con relación a los preceptos antes referidos, el artículo 36 del CFF establece que las resoluciones administrativas de carácter individual, favorables a un particular, sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales, con lo que se da certeza al particular de que ninguna resolución que le sea favorable, podrá ser revocada por la propia autoridad fiscal que la emitió, sin que antes se haya seguido un juicio para tal efecto.

j). Garantía que protege al gobernado de diversas sanciones. El artículo 22 constitucional, prohíbe las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales.

La multa excesiva es lo que se conoce en materia fiscal como desvío de poder o exceso de poder y se presenta cuando el contribuyente infractor es sancionado por la autoridad administrativa con una pena pecuniaria que rebasa los límites que la ley señala.

En este orden de ideas, cabe citar el siguiente criterio jurisprudencial:

"MULTA EXCESIVA. CONCEPTO DE. De la acepción gramatical del vocablo "excesivo", así como de las interpretaciones dadas por la doctrina y por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para definir el concepto de multa excesiva, contenido en el artículo 22 constitucional, se pueden obtener los siguientes elementos: a) Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación a la gravedad del ilícito; b) Cuando se propasa, va más adelante de lo lícito y lo razonable; y c) Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos. Por lo tanto, para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla, tenga posibilidad, en cada caso, de determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, en su caso, de éste en la comisión del hecho que la motiva, o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar individualizadamente la multa que corresponda.

Amparo en revisión 2071/93. Grupo de Consultores Metropolitanos, S.A. de C.V. 24 de abril de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Indalfer Infante González.

Amparo directo en revisión 1763/93. Club 202, S.A. de C.V. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Angelina Hernández Hernández.

Amparo directo en revisión 866/94. Amado Ugarte Loyola. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Enrique Escobar Angeles.

Amparo en revisión 900/94. Jovita González Santana. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Salvador Castro Zavaleta.

Amparo en revisión 928/94. Comerkin, S.A. de C.V. 29 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chávez.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el veinte de junio en curso, por unanimidad de diez votos de los señores Ministros Presidente en funciones Juventino V. Castro y Castro, Sergio

Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Gúitrón, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número 9/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, D.F., a veinte de junio de mil novecientos noventa y cinco.

Novena Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: II, Julio de 1995

Tesis: P./J. 9/95

Página: 5"

En el mismo precepto se prohíben también las penas inusitadas, que son las que se imponen sin estar establecidas en la ley. Este tipo de penas no tiene como base una norma que las contenga, sino el arbitrio de la autoridad que realiza el acto sancionatorio.³⁴

El artículo constitucional también prohíbe las penas trascendentales, que son aquellas cuyos efectos recaen sobre una persona distinta de la que es responsable directa de la infracción que se sanciona.³⁵

Finalmente, el precepto en estudio prohíbe la confiscación de bienes, que es la privación de todos los bienes de una persona, lo que no debe confundirse con el decomiso, que es la privación de una parte del patrimonio de una persona por razones de interés público.

k). El artículo 23 constitucional protege al particular de ser juzgado dos veces por el mismo delito, lo que en materia administrativa se traduce en la protección en contra de la doble sanción derivada de una misma infracción.

³⁴ Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Op., cit., página 75.

³⁵ Lomelí Cerezo Margarita. Op., cit., página 95.

l). El artículo 28 constitucional prohíbe las exenciones de impuestos a título particular, es violatoria de garantías una exención de impuestos que no contemple una generalidad de contribuyentes que al ubicarse en el supuesto de ley tengan derecho a la exención de la contribución.

1.4.2 Principios Jurídicos constitucionales emanados de la organización política de los Estados Unidos Mexicanos.

a). **Principios que regulan la obligación fiscal sustantiva.** De la fracción IV del artículo 31 constitucional, se derivan varios principios esenciales a los que se debe ajustar toda contribución, en tal virtud se cita el contenido de dicho precepto:

Artículo 31. "Son obligaciones de los mexicanos:

...

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

Del precepto anterior y de conformidad con lo señalado por el maestro Adolfo Arrijo Vizcaino³⁶, se desprenden los siguientes principios:

Principio de generalidad. Este principio tiene su fundamento en el carácter general que debe tener la ley en la que se establece una contribución, de tal manera que su aplicación se efectúe con respecto a todas las personas que se ubiquen en los supuestos de ley generadores de la obligación tributaria.

El principio en estudio consiste en que sólo están obligados a pagar los tributos, aquellas personas físicas o morales que se ubiquen en alguna de las hipótesis

³⁶ Op., cit., página 247.

previstas en las leyes tributarias, salvo las excepciones previstas por la normatividad fiscal.

Con respecto a este principio surge la inquietud de que, solamente los mexicanos estamos obligados al pago de las contribuciones en virtud de lo expresado por el precepto jurídico citado arriba, lo que se contesta con base en el siguiente precedente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a saber:

“Es incuestionable que en el caso en que la fuente de riqueza o del ingreso está situado dentro del territorio nacional, el Estado Mexicano en uso de su Soberanía, Tributaria, tiene derecho a recabar los tributos legítimamente creados sin que ello pueda considerarse como violatorio del artículo 31 , fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues dicho precepto corresponde al capítulo de las obligaciones de los mexicanos; pero sin que ello signifique que por estar obligados los mexicanos a contribuir a los gastos de la Federación, de los Estados de los Municipios en donde residen, de la manera proporcional y equitativa que señalan las leyes, los extranjeros están exentos de dicha obligación cuando la fuente de la riqueza radica en el territorio nacional o en o en otro supuesto cuando están domiciliados en la República Mexicana”. (informe del Presidente de la SCJN. Amparo en Revisión. Sociéte Anonyme des Manufactures des Glaces et produits Chimiques de Saint Gobain Chuny et Ciry, y Fertilizantes de Monclova S.A, páginas 290 a 292).”

Principio de obligatoriedad. De acuerdo con lo que marca la propia fracción IV del artículo 31 constitucional, el contribuir a los gastos públicos de los diversos niveles de gobierno, constituye una obligación ciudadana de carácter público.

El principio en estudio tiene que entenderse en función no de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, sino

como una auténtica obligación pública, de cuyo cumplimiento pueden derivarse severas consecuencias para los particulares.

El contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no es, de ninguna manera una aportación voluntaria derivada de la generosidad de los ciudadanos. Se trata de un verdadero sacrificio económico que las circunstancias imponen a la ciudadanía con el objeto de que puedan contar con una serie de servicios y obras de beneficio colectivo, sin las cuales, la vida en sociedad resultaría prácticamente imposible.

La constitución otorga al Estado los instrumentos jurídicos adecuados para verificar el cabal cumplimiento del deber de orden público que representa el pago de contribuciones.

Principio de vinculación con el gasto público. Este principio resulta de lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 constitucional, que señala en términos generales, la obligación de contribuir al gasto público de los distintos niveles de gobierno.

Como puede apreciarse existe una estrecha vinculación entre la obligación de contribuir y el destino que se deben dar a las aportaciones de los contribuyentes, evidentemente habría una clara ilegalidad si los recursos recaudados al amparo del la fracción IV del precepto citado, fueran destinados para ayuda asistencial a otros países, o en el fomento de la guerra, etc.

Es claro que la idea de gasto público se refiere a la satisfacción de necesidades de la sociedad y a la manutención del aparato estatal, aun por lo que se refiere al pago de los jugosos sueldos de los representantes de la nación, los legisladores.

Principio de proporcionalidad. Con respecto a este principio se han generado diversos comentarios entre los tratadistas mexicanos más destacados, a este respecto el maestro Andrés Serra Rojas señala lo siguiente:

"Proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre si"³⁷

Con base en lo anterior, podemos decir que la proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias, y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados.

El principio en estudio, implica por una parte que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a las de medianos y bajos recursos.

Este principio se vincula finalmente con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no sólo en cantidad, sino también en lo referente al mayor o menor sacrificio para obtener los recursos gravados.

Principio de equidad. El maestro Andrés Serra Rojas señala que es una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber más que por los mandatos de la justicia o de la ley"³⁸

La equidad siempre ha sido explicada aplicando la máxima aristotélica que se refiere a tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, en tal virtud las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se

³⁷ Serra Rojas Andrés. Op., cit., pág. 773 y sigs.

³⁸ Idem.

encuentren ubicados en idéntica situación, sin llevar a cabo distinciones indebidas y, por ende contrarias a toda noción de justicia.

Principio de legalidad. La parte final de la fracción IV del artículo 31 constitucional establece que debe contribuirse al gasto público de la forma proporcional y equitativa que "dispongan las leyes", poniendo de manifiesto la garantía de legalidad en materia tributaria, que se refiere esencialmente a que toda contribución debe estar prevista en ley para que pueda ser exigible a los particulares.

En tales condiciones, nuestra norma suprema confirma el postulado básico del Derecho Fiscal, consistente en que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule.

b). Principio de anualidad de las leyes fiscales. La fracción VII del artículo 73 Constitucional, establece que son facultades exclusivas de la cámara de diputados el examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que deben decretarse para cubrirlos.

Del precepto en estudio se infiere la conveniencia de que las leyes tributarias sean ajustadas año con año, a los gastos públicos que han de cubrirse con el Presupuesto de Egresos de la Federación, a efecto de encuadrar la realidad del gasto público, tomando en consideración la capacidad contributiva del sector que ha de gravarse, y consecuentemente el éxito recaudatorio de las contribuciones que se decreten.

Finalmente, cabe mencionar que acorde con lo establecido por el inciso h) del artículo 72 constitucional, los proyectos de ley que versen sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, se discutirán siempre en la Cámara de Diputados, ocupando el papel de revisora la Cámara de Senadores.

Las garantías expuestas en este capítulo, los incisos anteriores, son el límite que tiene el Estado en el ejercicio de sus facultades, y representan para el particular un sistema de defensa jurídico, orientado a evitar que la autoridad actúe arbitrariamente.

CAPITULO II

ACTO ADMINISTRATIVO

II.1 Concepto de acto administrativo.

El acto administrativo proviene del Estado, sin embargo no todos los actos que provienen de éste, son de carácter administrativo, ello en virtud de la división de poderes que rige nuestro sistema de gobierno.

El artículo 49 Constitucional establece las tres funciones en que se manifiesta el poder público del Estado, consistentes en la función Legislativa, Ejecutiva y Judicial.

La función Legislativa se expresa a través de la creación de leyes, que son actos de autoridad que se caracterizan por ser abstractos e impersonales, al respecto el maestro Ignacio Burgoa Orihuela señala lo siguiente:

“La ley es un acto de imperio del Estado que tiene como elementos sustanciales la abstracción, la imperatividad y la generalidad y por virtud de los cuales entraña normas jurídicas que no contraen su fuerza reguladora a casos concretos, personales o particulares numéricamente limitados, presentes o preteritos, sino que la extienden a todos aquellos, sin demarcación de número, que se encuadren o puedan encuadrarse dentro de los supuestos que prevean.”³⁹

En cambio, las funciones Judicial y Ejecutiva o Administrativa se manifiestan a través de actos cuyas características son la concreción, la particularidad e individualidad, teniendo como único elemento de distinción, el que la función

³⁹ Burgoa Orihuela Ignacio. *Derecho Constitucional Mexicano*. Undécima edición actualizada, editorial Porrúa, México 1997, pág. 608 y siguientes.

Judicial a diferencia de la Administrativa, está motivada por un conflicto o cuestión contenciosa que debe resolver.⁴⁰

Las funciones antes expuestas se manifiestan a través de actos, cuyas características dependen del tipo de función que el Estado ejerza, es decir, los actos legislativos serán abstractos e impersonales, y los administrativos y judiciales serán concretos, individuales y personales, con la diferencia de que los últimos tendrán por objeto la solución de controversias.

El Poder Judicial de la Federación distingue los actos administrativos de los legislativos, aplicando el siguiente criterio jurisprudencial:

“ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD. PARA DETERMINAR SU PROCEDENCIA EN CONTRA DE LA LEY O DECRETO, NO BASTA CON ATENDER A LA DESIGNACIÓN QUE SE LE HAYA DADO AL MOMENTO DE SU CREACIÓN, SINO A SU CONTENIDO MATERIAL QUE LO DEFINA COMO NORMA DE CARÁCTER GENERAL. Para la procedencia de la acción de inconstitucionalidad es preciso analizar la naturaleza jurídica del acto impugnado y, para ello, es necesario tener en cuenta que un acto legislativo es aquel mediante el cual se crean normas generales, abstractas e impersonales. La ley refiere un número indeterminado e indeterminable de casos y va dirigida a una pluralidad de personas indeterminadas e indeterminables. El acto administrativo, en cambio, crea situaciones jurídicas particulares y concretas, y no posee los elementos de generalidad, abstracción e impersonalidad de las que goza la ley. Además, la diferencia sustancial entre una ley y un decreto, en cuanto a su aspecto material, es que mientras la ley regula situaciones generales, abstractas e impersonales, el decreto regula situaciones particulares, concretas e individuales. En conclusión, mientras que la ley es una disposición de carácter general, abstracta e impersonal, el

⁴⁰ Ibid, Cfr. pág. 731.

decreto es un acto particular, concreto e individual. Por otra parte, **la generalidad del acto jurídico implica su permanencia después de su aplicación**, de ahí que deba aplicarse cuantas veces se dé el supuesto previsto, sin distinción de persona. En cambio, **la particularidad consiste en que el acto jurídico está dirigido a una situación concreta, y una vez aplicado, se extingue**. Dicho contenido material del acto impugnado es el que permite determinar si tiene la naturaleza jurídica de norma de carácter general.

Acción de inconstitucionalidad 4/98. Sergio Manuel Aguilera Gómez y otros, en su carácter de diputados integrantes de la Asamblea Legislativa del Distrito Federal. 28 de mayo de 1998. Mayoría de ocho votos. Disidentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Guadalupe M. Ortiz Blanco y Miguel Ángel Ramírez González.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veinticinco de marzo en curso, aprobó, con el número 23/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de marzo de mil novecientos noventa y nueve.

Novena Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: IX, Abril de 1999

Tesis: P./J. 23/99

Página: 256

Las autoridades administrativas deben ajustarse al cumplimiento estricto de su función y evitar la invasión de esferas competenciales, emitiendo únicamente actos particulares y concretos, a reserva de lo dispuesto por la ley.

Además de los caracteres antes expuestos, se agregan al acto administrativo los que el tratadista Manuel María Díez refiere en la siguiente definición:

"(el acto administrativo es)...Una declaración unilateral de un órgano del Poder Ejecutivo en ejercicio de su función administrativa que produce efectos jurídicos en relación a terceros."⁴¹

Con base en lo expuesto, el acto administrativo es una declaración unilateral de voluntad, de carácter concreto y particular, proveniente de un órgano del ejecutivo, que tiene por objeto producir efectos jurídicos.

Los elementos de la definición de acto administrativo se explican a continuación:

- *Declaración unilateral de voluntad.* Es la expresión de una decisión, cuyo nacimiento no requiere del acuerdo de otro sujeto, basta que el órgano administrativo la emita.
- *Concreto.* Es dirigido a un caso determinado.
- *Particular.* Una vez aplicado al caso específico se extingue.
- *Proveniente de un órgano del ejecutivo.* La declaración unilateral de voluntad debe provenir del órgano ejecutivo, que es el que realiza la función administrativa, formal y materialmente considerada, ya que si el acto

⁴¹ Armienta Hernández Gonzalo, Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos, Tercera Edición, México 1996, pág. 5

proviene de un órgano distinto, no entra en la clasificación de acto administrativo.

- *Que produce efectos jurídicos.* La declaración unilateral y concreta de voluntad del órgano ejecutivo se manifiesta en la producción de efectos jurídicos, al crear, modificar, transmitir, reconocer, declarar o extinguir derechos y obligaciones.

Cuando un acto administrativo no se ajusta a los caracteres de concreción y particularidad, es ilegal, a menos que haya un precepto jurídico que permita a la autoridad administrativa emitir un acto con características distintas e incluso contrarias a la naturaleza del acto administrativo.

Sirva de ejemplo la siguiente tesis:

“REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS. FACULTAD DEL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA PARA EXPEDIRLOS. SU NATURALEZA. El artículo 89, fracción I, de nuestra Carta Magna, confiere al Presidente de la República tres facultades: a).- *La de promulgar las leyes que expida el Congreso de la Unión;* b).- *La de ejecutar dichas leyes;* y c).- *La de proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia, o sea la facultad reglamentaria.* ***Es esta última facultad la que determina que el Ejecutivo pueda expedir disposiciones generales y abstractas*** que tienen por objeto la ejecución de la ley, desarrollando y complementando en detalle

las normas contenidas en los ordenamientos jurídicos expedidos por el Congreso de la Unión. **El reglamento es un acto formalmente administrativo y materialmente legislativo**; participa de los atributos de la ley, aunque sólo en cuanto ambos ordenamientos son de naturaleza impersonal, general y abstracta. Dos características separan la ley del reglamento en sentido estricto: este último emana del Ejecutivo, a quien incumbe proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de la ley, y es una norma subalterna que tiene su medida y justificación en la ley. Pero aun en lo que aparece común en los dos ordenamientos, que es su carácter general y abstracto, sepáranse por la finalidad que en el área del reglamento se imprime a dicha característica, ya que el reglamento determina de modo general y abstracto los medios que deberán emplearse para aplicar la ley a los casos concretos.

Séptima Epoca:

Amparo en revisión 1409/72. Creaciones Raklin, S. A. 22 de marzo de 1973. Cinco votos.

Amparo en revisión 1137/72. Manuel Alvarez Fernández. 25 de abril de 1973. Cinco votos.

Amparo en revisión 1608/72. Blusas y Confecciones, S. A. 3 de mayo de 1973. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 1017/72. Yosam, S. A. 21 de junio de 1973. Cinco votos.

Amparo en revisión 1346/72. Embotelladora Potosí, S. A. de C. V. 9 de julio de 1973. Cinco votos.

Séptima Epoca

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo III, Parte SCJN

Tesis: 159

Página: 109

Con base en lo anterior es legal que el Poder Ejecutivo en ejercicio de la facultad conferida por la fracción I del artículo 89 constitucional, emita un acto general y abstracto, como lo es un reglamento, siempre que éste no exceda el alcance de la ley que regula.

Al respecto los tribunales federales de la materia han sentado el siguiente criterio:

“REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS. SUS LÍMITES. Mediante el ejercicio de la facultad reglamentaria, el titular del Ejecutivo Federal puede, para mejor proveer en la esfera administrativa el cumplimiento de las leyes, dictar ordenamientos que faciliten a los destinatarios la observancia de las mismas, a través de disposiciones generales, imperativas y abstractas que detallen sus hipótesis y supuestos normativos de aplicación. Sin embargo, tal facultad (que no sólo se deduce de la fracción I del artículo 89 constitucional, sino que a la vez se confirma expresamente el contenido de la fracción VIII, inciso a), del artículo 107 de la propia Carta Suprema), por útil y necesaria que sea, debe realizarse única y exclusivamente dentro de la esfera de atribuciones propia del Poder Ejecutivo, esto es, la norma reglamentaria actúa por facultades explícitas o implícitas que se precisan en la ley, siendo únicamente esa zona donde pueden y deben expedirse reglamentos que provean a la exacta observancia de aquélla y que, por ello, compartan además su obligatoriedad. De ahí que, siendo competencia exclusiva de la ley la determinación del qué, quién, dónde y cuándo de una situación jurídica general, hipotética y abstracta, al reglamento de ejecución competará, por consecuencia, el cómo de esos mismos supuestos, por tal virtud, si el reglamento sólo encuentra operatividad en el renglón del cómo, sus disposiciones sólo podrán referirse a las otras preguntas (qué, quién, dónde y cuándo), siempre que éstas ya estén contestadas por la ley, es decir, el reglamento desenvuelve su obligatoriedad a partir de un principio”

definido por la ley y, por tanto, no puede ir más allá de ella, ni extenderla a supuestos distintos, ni mucho menos, contradecirla; luego entonces, la facultad reglamentaria no puede ser utilizada como instrumento para llenar lagunas de la ley, ni para reformarla o, tampoco, para remediar el olvido o la omisión. Por tal motivo, si el reglamento debe contraerse a indicar los medios para cumplir la ley, no está entonces permitido que a través de dicha facultad, una disposición de tal naturaleza otorgue mayores alcances o imponga diversas limitantes que la propia norma que busca reglamentar, por ejemplo, creando y obligando a los particulares a agotar un recurso administrativo, cuando la ley que reglamenta nada previene a ese respecto.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Octava Epoca:

Amparo directo 1113/88. Constructora Inversionista, S. A. 2 de agosto de 1988. Unanimidad de votos.

Amparo directo 343/89. Productos San Cristóbal, S. A. de C. V. 4 de abril de 1989. Unanimidad de votos.

Amparo directo 763/89. Fundición y Maquinado de Metales, S. A. 7 de junio de 1989. Unanimidad de votos.

Amparo directo 793/89. Mex-Bestos, S. A. 7 de junio de 1989. Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 1733/90. Decoraciones Barcel, S. A. de C. V. 22 de agosto de 1990. Unanimidad de votos.

NOTA:

Tesis I.3o.A.J/25, Gaceta número 37, pág. 87; Semanario Judicial de la Federación, tomo VII-Enero, pág. 83.

Octava Epoca

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

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo III, Parte TCC

Tesis: 732

Página: 544

Además de las características antes expuestas, el tratadista Gonzalo Armienta Hernández, señala como caracteres distintivos del acto administrativo, la presunción de legalidad y su ejecutoriedad. La primera consiste en que todo acto administrativo se presume que fue dictado conforme a derecho por la administración, a menos que el administrado pruebe que se emitió en contravención a las normas jurídicas; la segunda consiste en la facultad de los órganos estatales que ejercen la función administrativa, para obtener el cumplimiento de sus actos sin necesidad de un mandato escrito de autoridad judicial.⁴²

La presunción de legalidad del acto administrativo es la justificación de la facultad del gobernado para impugnarlo cuando estima que es ilegal, aspecto que será estudiado en el último punto de este capítulo.

II.2 Elementos que integran el acto administrativo.

El acto administrativo se integra por elementos esenciales y elementos no esenciales, La ausencia de los primeros entraña la inexistencia del acto; la de los segundos sólo su invalidez jurídica.⁴³

II.2.1 Elementos esenciales.

a). Sujeto. El sujeto activo del acto administrativo, siempre será el órgano de la Administración Pública que lo realiza, y el sujeto pasivo; el gobernado afectado por el acto.

⁴² Armienta Hernández Gonzalo. Op. cit. Págs. 15-17.

⁴³ Nava Negrete Alfonso. *Derecho Administrativo Mexicano*. Editorial Fondo de Cultura Económica, México 1999, pág. 290.

Estrechamente relacionado con este elemento, surge la idea de autoridad competente, que será el órgano de la administración pública que posea la aptitud legal para emitirlo.

b). Voluntad. El acto administrativo debe estar formado por una voluntad libremente manifestada, unilateral y que no esté viciada por error, dolo o violencia. El órgano expresa su voluntad por medio de su representante, el funcionario público.

La unilateralidad del acto administrativo, no implica que éste deba ser emitido por un solo órgano, se refiere a que para su nacimiento no es necesaria la intervención de la voluntad del particular, basta con la voluntad del órgano o de los órganos de la administración pública, para que surja el acto administrativo. Por ejemplo, existen los actos administrativos complejos, que nacen de la concurrencia de varios órganos o sujetos administrativos, cuya voluntad se funda en una sola.

La voluntad de la autoridad manifestada a través de los actos administrativos esta sujeta a la letra expresa de la ley, salvo las facultades discrecionales que permiten a la autoridad determinar la procedencia de la emisión de un acto específico, cuyo límite es la debida fundamentación y motivación que la autoridad competente haga constar en el mismo.

c). Objeto. El objeto del acto debe ser determinado o determinable, posible y lícito. Para que el objeto sea lícito para la autoridad administrativa, no sólo no debe estar prohibido por la ley, sino que debe constar expresamente en ésta, a excepción del acto discrecional que permita a la autoridad administrativa elegir y determinar el objeto del acto, en cuyo caso no deberá contrariar ni perturbar el servicio público; ni infringir las normas jurídicas, y tampoco debe ser incongruente con la función administrativa.

El objeto del acto administrativo en este sentido, consiste en producir efectos de derecho, como pueden ser crear, transmitir, modificar o extinguir situaciones jurídicas individuales.

d). Motivo. El motivo del acto administrativo es el antecedente que lo provoca o causa. Es el presupuesto considerado en la hipótesis jurídica normativa que origina el acto. Estrechamente relacionado con el motivo, se encuentra la motivación, que es el juicio que forma la autoridad al apreciar el motivo y relacionarlo con la ley aplicable.

e). Fin. El sujeto emisor del acto administrativo debe tener como fin al emitirlo el interés general; el que el fin no se oponga a la ley, que sea su competencia emitirlo; y que su consecución sea por medio de los actos que la ley ha establecido al efecto.

II.2.2 Elementos no esenciales.

Forma. Son los requisitos a que debe ajustarse el órgano competente para expresar la voluntad que genera la decisión administrativa, no obstante, la Ley considera situaciones en las que un no hacer de la autoridad (que por tal motivo carece de forma), puede tener consecuencias legales, como es el caso del "silencio administrativo", respecto del cual, transcurrido determinado plazo se debe tener expresada presuntivamente la voluntad de la autoridad administrativa en sentido negativo (o en sentido positivo en algunos casos).

Por su parte, el tratadista Gonzalo Armienta Hernández, expone como elementos del acto administrativo a la legitimidad y el mérito, y señala que la concurrencia de tales elementos en el acto administrativo, significa su legalidad.⁴⁴

⁴⁴ Cfr. Armienta Hernández, Gonzalo. Op. cit., pág. 11 y sigs.

Por acto administrativo legítimo, debe entenderse aquel que es dictado por un órgano competente, que contiene una manifestación de voluntad emanada de un ente público, que tiene un objeto lícito y que cumple con los requisitos formales que señale el ordenamiento legal; por mérito debe entenderse la oportunidad y conveniencia del acto.⁴⁵.

En nuestra legislación administrativa no se prevé como elemento del acto administrativo, el mérito, por lo que basta que el acto sea legítimo para ser considerado como legal.

La importancia de los elementos con que cuente el acto administrativo que emita la autoridad, estriba en que son éstos los que determinan la legalidad del mismo. Un acto administrativo que adolezca de vicios en sus elementos constitutivos, será un acto viciado de ilegalidad, y consecuentemente un acto anulable, que sin embargo podrá producir efectos jurídicos y con ello ocasionar perjuicios a los particulares, hasta en tanto no se demuestre su ilegalidad a través de los medios de impugnación aplicables.

II.3 REGULACIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, al respecto establece lo siguiente:

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

- I. Constar por escrito en documento impreso o digital.*

⁴⁵ Cfr. Idem.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

- II. Señalar la autoridad que lo emite.*
- III. Estar fundado, 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 vaya dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor de la firma autógrafa.*

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

La especificación contenida en el precepto citado, al referirse a los "actos administrativos que deban ser notificados" abarca sólo a los actos concretos y particulares, en virtud de que los de carácter abstracto e impersonal no se notifican, se publican en el Diario Oficial de la Federación, atendiendo a su propia naturaleza.

En este orden de ideas, tomando en cuenta que el acto administrativo concreto y particular se dirige a una persona específica, y tienen un objeto determinado, es

necesario que se notifique para que sea eficaz, brindando al particular la posibilidad de observar lo que el acto administrativo dispone.

Queda fuera del alcance del precepto anterior, la figura de "la negativa ficta", toda vez que no es propiamente un acto administrativo y sus efectos no son notificables.

La consecuencia legal de la omisión en la expedición de un acto administrativo, denominada "negativa ficta" se encuentra prevista en el artículo 37 del CFF, mismo que a la letra dispone lo siguiente:

“Artículo 37. Las instancias o peticiones que formulen las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien esperar a que esta se dicte.”

La negativa ficta produce el efecto de una resolución desfavorable, que no se expresa a través de un acto administrativo, sino a través de la voluntad del legislador plasmada en la ley que la prevé, y el interés del particular que la hace efectiva al impugnar la resolución ficticia que le causa agravio.

La figura de la negativa ficta en ocasiones se confunde con el derecho de petición tutelado por el artículo 8° constitucional, por lo que es oportuno citar la siguiente tesis:

“NEGATIVA FICTA Y DERECHO DE PETICIÓN. SON INSTITUCIONES DIFERENTES. El derecho de petición consignado en el artículo 8o. constitucional consiste en que a toda petición formulada por escrito en forma pacífica y respetuosa deberá recaer una contestación también por

escrito, congruente a lo solicitado, la cual deberá hacerse saber al peticionario en breve término; en cambio, la negativa ficta regulada en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación no tiene como finalidad obligar a las autoridades a resolver en forma expresa sino que ante la falta de contestación de las autoridades fiscales, por más de tres meses, a una petición que se les formule, se considera, por ficción de la ley, como una resolución negativa. En consecuencia, no puede establecerse, ante dos supuestos jurídicos diversos, que la negativa ficta implique también una violación al artículo 8o. constitucional, porque una excluye a la otra.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 1911/90. Salvador Hinojosa Terrazas. 10 de octubre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Luis María Aguilar Morales. Secretaria: Rosa Elena Rivera Barbosa.

Amparo directo 5701/96. Grupo Constructor y Consultor DIC, S.A. de C.V. 21 de mayo de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: José Fernando Suárez Correa. Secretaria: Ma. Ernestina Delgadillo Villegas.

Amparo directo 1871/97. Myrna Alicia Esperón Lizárraga. 18 de junio de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Samuel Hernández Viazcón. Secretaria: Olivia Escudero Contreras.

Amparo directo 2701/97. Alicia Banuet Pérez. 9 de julio de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: José Fernando Juárez Correa. Secretaria: Gabriela Villafuerte Coello.

Amparo directo 2271/97. Ubaldo Jiménez Jiménez. 9 de julio de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Fernando Reza Saldaña. Secretaria: Leticia Guzmán Miranda.

Novena Epoca

Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VI, Octubre de 1997

Tesis: I.1o.A. J/2

Página: 663"

Queda claro que la negativa ficta debe entenderse como una garantía del particular ante la inactividad de la autoridad administrativa, que presume la existencia de una resolución desfavorable y le permite impugnarla y estar en

posibilidad de que su petición o instancia sea resuelta de fondo, dando celeridad al actuar de la autoridad administrativa, mientras que el derecho de petición sólo obliga a las autoridades a contestar la instancia o petición que se le haya formulado conforme a lo dispuesto por el artículo 8° constitucional, sin que se sea requisito para su debido cumplimiento el resolver de fondo de la petición; basta con que conteste parcialmente para que se tenga por satisfecha la garantía constitucional en comento.

Una vez delimitado el tipo de actos a que es aplicable el artículo 38 del CFF, conviene analizar los elementos a que debe estar sujeto el acto administrativo que regula el referido ordenamiento.

La fracción primera del precepto en estudio establece que el acto administrativo debe constar por escrito, ya sea en documento impreso o digital. Al respecto cabe señalar que acorde con lo dispuesto por el párrafo cuarto del artículo 17-D, debe entenderse por documento digital, todo mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología.

La obligación de que el acto administrativo conste por escrito en cualquiera de las formas expuestas, es un elemento esencial del mismo, cuya omisión impediría que los demás requisitos a que se refiere el artículo 38 del CFF, no pudieran ser acatados, en clara contravención al principio de seguridad jurídica establecida por el artículo 16 constitucional.

La obligación de que el acto administrativo conste por escrito, constituye una forma de control de la autoridad administrativa y una garantía de seguridad del gobernado, ya que por un lado se está en posibilidad de vigilar el actuar de la autoridad mediante el estudio que se haga de los actos que emita, y por otro, se concede al particular la posibilidad de acudir ante la autoridad correspondiente, a impugnar el acto administrativo en los términos exactos en que fue emitido,

demostrando en primer término su existencia mediante la presentación del oficio correspondiente.

La segunda fracción del artículo 38 del CFF, establece que el acto administrativo debe señalar la autoridad que lo emite, lo que permite al particular saber si la actuación de ésta se encuentra dentro del ámbito de su competencia, en virtud de que es un principio conocido el que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite, acorde con el siguiente criterio jurisprudencial:

“CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, FACULTADES DE LAS AUTORIDADES DEBEN ESTAR EXPRESAMENTE ESTABLECIDAS EN LA LEY. De conformidad con el **principio de legalidad** imperante en nuestro sistema jurídico, las autoridades sólo pueden hacer aquello para lo que expresamente los faculta la ley, en contraposición a la facultad de los particulares de hacer todo aquello que no les prohíbe la ley; de tal suerte que como la autoridad que emitió el acto pretende fundarse en el contenido del artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, interpretado a contrario sensu, y emite un acuerdo revocatorio dejando insubsistente su resolución que negó mediante ciertos razonamientos la devolución de las diferencias al valor agregado; y tal disposición legal no confiere a aquella autoridad en forma expresa la facultad que se atribuye para proceder a la revocación del acuerdo impugnado en el juicio de nulidad, es inconcuso que ello viola garantías individuales infringiendo el principio de legalidad mencionado.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Octava Época:

Amparo directo 83/92. Tiendas de Descuento del Nazas, S. A. de C. V. 9 de abril de 1992. Unanimidad de votos.

Amparo directo 77/92. Sorzacatecas, S. C. 23 de abril de 1992. Unanimidad de votos.

Amparo directo 84/92. Sierra de Tepozotlán, S. C. 23 de abril de 1992. Unanimidad de votos.

Amparo directo 86/92. Tiendas de Descuento del Nazas, S. A. de C. V. 30 de abril de 1992. Unanimidad de votos.

Amparo directo 90/92. Sierra de Tepozotlán, S. C. 30 de abril de 1992. Unanimidad de votos.

NOTA: Tesis VIII.1o.J/6, Gaceta número 54, pág. 67.

Octava Epoca

Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo III, Parte TCC

Tesis: 833

Página: 637

El requisito en estudio tiene por objeto ajustar la actuación de las autoridades fiscales, a su estricto ámbito de competencia, evitando la incursión en actos arbitrarios.

La fracción III del precepto en estudio establece que el acto administrativo debe estar fundado y motivado, elementos que forman parte de la garantía tutelada por el artículo 16 constitucional, y que consisten, el primero en que la autoridad al momento de emitir un acto debe expresar las razones particulares y circunstancias especiales que tomó en consideración para emitirlo; y el segundo, en citar la normatividad aplicable al caso concreto.

“FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.

Séptima Epoca:

Amparo en revisión 8280/67. Augusto Vallejo Olivo. 24 de junio de 1968. Cinco votos.

Amparo en revisión 3713/69. Elías Chahin. 20 de febrero de 1970. Cinco votos.

Amparo en revisión 4115/68. Emeterio Rodríguez Romero y coags. 26 de abril de 1971. Cinco votos.

Amparo en revisión 2478/75. María del Socorro Castrejón C. y otros. 31 de marzo de 1977. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 5724/76. Ramiro Tarango R. y otros. 28 de abril de 1977. Cinco votos.

Séptima Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo III, Parte SCJN

Tesis: 73

Página: 52"

Los requisitos contemplados por la fracción en estudio permiten al particular saber si la autoridad fiscal esta actuando dentro del ámbito de su competencia y si su actuar se ajusta a la normatividad que invoca.

La autoridad fiscal en ejercicio de sus facultades emite actos reglados y discrecionales; los primeros son aquellos que derivan de un ordenamiento legal que determina exactamente no sólo la autoridad competente para actuar, sino también si ésta debe actuar y como debe actuar; los segundos tienen lugar cuando la ley deja a la administración un poder libre de apreciación para decidir si debe obrar o abstenerse o en que momento debe obrar⁴⁶, sirva de sustento la siguiente tesis:

“FACULTADES DISCRECIONALES Y REGLADAS. DIFERENCIAS. Para determinar si la autoridad goza de facultades discrecionales o regladas debe atenderse al contenido de la norma legal que las confiere. Si ésta prevé una hipótesis de hecho ante la cual la autoridad puede aplicar o no la consecuencia de derecho prevista en la misma, según su prudente arbitrio, debe afirmarse que la autoridad goza de facultades discrecionales. Empero, cuando la autoridad se encuentra vinculada por el dispositivo de la ley a actuar en cierto sentido sin que exista la posibilidad de determinar

⁴⁶ Fraga Gabino, *Derecho Administrativo*. Cuadragésima Primera edición, editorial Porrúa, México 2001, pág. 232.

libremente el contenido de su posible actuación, debe concluirse que la autoridad no goza de **facultades** discrecionales sino **regladas**.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO CUARTO CIRCUITO.

Amparo directo 191/2002. Joaquín Pacheco Medina. 31 de mayo de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Alfonso Gabriel García Lanz, secretario de tribunal autorizado por la Comisión de Carrera Judicial del Consejo de la Judicatura Federal para desempeñar las funciones de Magistrado. Secretaria: Leticia Evelyn Córdova Ceballos."

Novena Época

Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO CUARTO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XVII, Febrero de 2003

Tesis: XIV.2o.44 K

Página: 1063"

Tratándose de actos reglados, para cumplir con lo dispuesto por la fracción III del artículo 38 del CFF, basta con que la autoridad exprese las razones y causas particulares por las que emite el acto, invocando los preceptos jurídicos aplicables al caso concreto. En cambio, tratándose de actos derivados de una facultad discrecional, la autoridad, además de expresar el supuesto por el que se actualiza el ejercicio de tal facultad, e invocar el precepto que la contiene, debe señalar las razones por las que se abstiene o decide emitir el acto en ejercicio de tales facultades.

Acorde con lo establecido por la fracción III del artículo 38 del CFF, además de fundar y motivar el acto, es necesario expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate, exigencia que se satisface señalando la materia o el tema con respecto al cual producirá efectos el acto.

La fracción IV del precepto en estudio refiere que el acto administrativo que ha de notificarse al particular debe ostentar la firma del funcionario competente, ya sea ésta autógrafa o bien electrónica avanzada, tratándose de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales.

La firma del mandamiento escrito en que se contiene el acto administrativo, representa la expresión de voluntad del servidor público que lo emitió, e implica por un lado, que se hace responsable de su contenido y alcance, y por otro que da autenticidad y firmeza a su resolución, permitiendo al gobernado tener la certeza de que el acto se ha emitido con la intención de crear, modificar o extinguir una situación jurídica, y que el servidor público que está en aptitud legal para hacerlo, confirma tal situación.

Cabe destacar que la firma del acto administrativo que deba ser notificado, tendrá que ser autógrafa y no facsimilar, si consta en un documento impreso, pues de otra forma no se tiene la seguridad de que efectivamente lo ha emitido la autoridad que se señala en el mandamiento escrito que lo contiene.

Al respecto los tribunales federales han sentado el siguiente criterio:

"FIRMA AUTOGRAFA, RESOLUCION CARENTE DE. ES INCONSTITUCIONAL. Si bien es cierto que el artículo 16 constitucional no establece expresamente que las autoridades firmen sus mandamientos autógrafamente, sí se desprende del citado artículo, al exigir que exista un mandamiento escrito que funde y motive la causa legal del procedimiento, que los mandamientos de autoridad ostenten la firma original. En efecto, por **"firma"**, según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, se entiende: "Nombre y apellido, o título de una persona que ésta pone con rúbrica al pie de un documento escrito de mano propia o ajena, para darle autenticidad o para obligarse a lo que en él se dice". **El vocablo "firma"** deriva del verbo "firmar" y éste del latín "firmare", cuyo significado es afirmar o dar fuerza. A su vez, la palabra "firmar", se define como "Afirmar, dar firmeza y seguridad a una cosa" (Diccionario citado). En este orden de ideas y trasladando los mencionados conceptos al campo del derecho constitucional, debe decirse que la firma consiste en asentar al pie de una resolución o acto escrito de autoridad, el nombre y apellido de la persona que

los expide, en la forma (legible o no) en que acostumbra hacerlo, con el propósito de dar autenticidad y firmeza a la resolución, así como aceptar la responsabilidad que deriva de la emisión del mandamiento. Es por ello que **la firma** de una resolución, para que tenga validez a la luz de la Constitución General de la República, debe ser autógrafa, pues ésta es la única forma en que la persona que la asienta, adquiere una relación directa entre lo expresado en el escrito y la firma que debe calzarlo; es decir, es la única forma en que la autoridad emitente acepta el contenido de la resolución con las consecuencias inherentes a ella y además es la única forma en que se proporciona seguridad al gobernado de que el firmante ha aceptado expresamente el contenido de la resolución y es responsable de la misma. Desde luego es irrelevante para que exista esa seguridad jurídica en beneficio del gobernante (quien firma) y el gobernado (quien recibe o se notifica de la resolución firmada), que la resolución o acto de autoridad se encuentren o no impresos, pues al firmar la autoridad emitente se responsabiliza del contenido, sea cual fuere la forma en que se escribió la resolución. Pero en cambio, no puede aceptarse que la firma se encuentre impresa, pues en estos casos no existe seguridad jurídica ni para el gobernante ni para el gobernado, de que la autoridad de manera expresa se ha responsabilizado de las consecuencias de la resolución.

TRIBUNAL COLEGIADO DEL NOVENO CIRCUITO.

Séptima Época:

Amparo en revisión 527/79. Andrés de Alba. 21 de febrero de 1980. Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 7/80. Jorge de Alba. 21 de febrero de 1980. Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 452/79. Radio Potosina, S. A. 6 de marzo de 1980. Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 11/80. Cinemas Gemelos de San Luis Potosí, S. A. 13 de marzo de 1980. Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 52/80. Miguel Fernández Arámbula. 19 de marzo de 1980. Unanimidad de votos.

Séptima Época
Instancia: TRIBUNAL COLEGIADO DEL NOVENO CIRCUITO.
Fuente: Apéndice de 1995
Tomo: Tomo VI, ParteTCC
Tesis: 794
Página: 538"

Tratándose de documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, misma que tendrá igual valor que la firma autógrafa.

Asimismo, la fracción en estudio establece que debe señalarse, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido, y en caso de ignorarse se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación, lo que dará certeza al gobernado de saber si el acto que se notifica fue emitido para causar efectos en su esfera jurídica.

El último párrafo del artículo 38 del CFF, establece que las resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria, señalarán además de los requisitos contemplados por las fracciones del referido precepto, la causa legal de la responsabilidad.

Tomando en cuenta que el responsable solidario está obligado ante el fisco en los mismos términos que el obligado principal y que cualquier acto que se emita para exigir a aquél el cumplimiento de la obligación ajena constituirá un acto de molestia, es evidente que la autoridad fiscal no podrá omitir expresar la causa legal de la responsabilidad solidaria, so pena de contravenir lo dispuesto por el artículo 16 constitucional.

Finalmente, cabe destacar que aun y cuando la autoridad fiscal omite ajustarse a lo dispuesto por el artículo 38 del CFF, los actos que emita se presumirán legales, hasta en tanto no se demuestre su ilegalidad, acorde con lo dispuesto por el artículo 68 del citado ordenamiento, que a la letra dispone lo siguiente:

“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.

Acorde con el precepto citado, la manera en que el particular puede probar la ilegalidad de un acto emitido por autoridad fiscal federal, es a través del recurso de revocación o el juicio de nulidad, según sea el caso, a que se refieren los artículos 116 y 197 del CFF, respectivamente, medios de impugnación a que se hará referencia en el siguiente capítulo.

CAPITULO III
MEDIOS DE IMPUGNACIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO, A FAVOR DEL PARTICULAR, PREVISTOS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

III. 1. RECURSO DE REVOCACIÓN.

III.1.1 Concepto.

El recurso administrativo es definido por la doctrina como un procedimiento a favor del particular, que obliga a la autoridad administrativa a revisar el propio acto que emitió y revocarlo, anularlo o reformarlo, según corresponda, en caso de ser comprobada su ilegalidad."⁴⁷

III.1.2 Antecedentes.

a). Código Fiscal de la Federación de 1967.

El recurso de revocación se estableció en el Código Fiscal de la Federación de 1967 junto con los recursos de oposición al procedimiento, de oposición de tercero, de reclamación de preferencia y el de nulidad de notificaciones.

Acorde con el artículo 161 del ordenamiento que se comenta, el recurso de revocación se previó como una instancia optativa antes de promover juicio de nulidad, a través de la cual sólo se podían impugnar resoluciones que determinaran créditos fiscales.

En este orden de ideas, en la exposición de motivos del ordenamiento en estudio se señaló:

“...El más común de los casos en que los particulares intentaban defensas improcedentes ante las autoridades administrativas, lo era el de aquellos en que las autoridades hacían del conocimiento de los interesados la existencia de créditos a su cargo. Por ello se estableció este recurso, por el cual, en un procedimiento sencillo con pocas formalidades, y que puede ser utilizado por personas poco versadas en la materia fiscal, la autoridad administrativa dictará las resoluciones dictadas en esta materia a la luz de los argumentos y pruebas que esgriman los particulares”⁴⁸

Acorde con la cita anterior, el objeto del recurso de revocación fue el brindar al particular una defensa sencilla, con pocas formalidades que facilitaran su tramitación, así como el regular una instancia válida que, a diferencia de la reconsideración⁴⁹ ofreciera un verdadero medio de defensa que obligara a la autoridad a resolver el fondo del asunto.

b). Código Fiscal de la Federación de 1981.

En este ordenamiento se suprimieron los recursos de oposición de tercero y el de reclamación de preferencia, que preveían las fracciones III y IV del artículo 160 del Código Fiscal de 1967, quedando únicamente el recurso de revocación, el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución y el de nulidad de notificaciones, regulados por el artículo 166 del citado ordenamiento.

c). “DECRETO QUE EXPIDE NUEVAS LEYES FISCALES Y MODIFICA OTRAS”, publicado en el Diario Oficial e la Federación el 15 de diciembre de 1995.

⁴⁷ Sánchez Pichardo Alberto C. *Los Medios de Impugnación en Materia Administrativa*. Editorial Porrúa, México 1997, pág. 99

⁴⁸ Paz López Alejandro y otro. *El Recurso de Revocación en Materia Fiscal*, primera edición, editorial Calidad en Información, México 2002, pág. 34

⁴⁹ Cfr. Idem. Como se puede apreciar, ya desde el Código Fiscal de 1938 se hace alusión a la figura de la reconsideración como una instancia que no debía considerarse recurso administrativo y nuevamente, en el Código Fiscal de 1967, se reitera que en contra de algún acto o resolución en materia fiscal no procederá alguna instancia de reconsideración. Tal petición únicamente podía tener el efecto que establece el artículo 8º

Antes de este decreto, el "Decreto por el que se reforman adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley de Instituciones de Fianzas, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 5 de enero de 1988", derogó la fracción III del artículo 116 del Código Fiscal, referente al recurso de nulidad de notificaciones, con lo que sólo quedaron los recursos de revocación y de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.

Posteriormente, el decreto de 1995 deroga el artículo 118 del CFF, que establecía el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, pasando los supuestos de procedencia de éste, a los del recurso de revocación en los incisos a), b), c), y d) del artículo 117 del Código Fiscal.

La fusión de los recursos administrativos previstos en el Código Fiscal de la Federación, en uno sólo, se explica en la exposición de motivos del decreto que se analiza, en el que se expresó lo siguiente:

"...A fin de otorgar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y hacer más ágil la Resolución e Interposición de los Recursos Administrativos que se encuentran establecidos en el Código Fiscal de la Federación, el cual actualmente contempla el de revocación y el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, lo que puede llegar a generar en algunos casos confusión entre los contribuyentes respecto de cuales interponer, se propone fusionarlos, quedando sólo el de revocación. Esto, además de hacer más sencilla su interposición, permitirá la utilización del recurso administrativo para impugnar cualquier resolución que cause agravio al particular."⁵⁰

El razonamiento del legislador se oriente a hacer más accesible al recurso de revocación, y evitar confusiones al particular con respecto a que recurso era procedente interponer.

constitucional, que consagra la garantía de lo que se conoce como derecho de petición y en tal virtud no podía considerársele como un recurso propiamente dicho.

A lo largo de los antecedentes del recurso administrativo previsto en el Código Fiscal de la Federación, se advierte con claridad la intención del legislador de hacer más sencilla su tramitación, que culminó en el establecimiento de un único recurso que permitió al particular impugnar cualquier resolución administrativa que afectara directamente su esfera jurídica, con lo que se hizo más fácil el acceso y tramitación al referido medio de defensa.

III.1.3 Naturaleza jurídica.

El tratadista Gonzalo Armienta Hernández⁵¹ refiere que algunos autores opinan que el recurso administrativo es una prerrogativa de la autoridad, y considera que mediante éste se le da la oportunidad a la administración pública de corregir sus errores, aclarando que ello no significa que su finalidad sea precisamente otorgar una prerrogativa a la autoridad, sino más bien es su consecuencia, argumentando que sirve de instrumento al particular para que éste, en la vía prejudicial, pueda obtener de la autoridad la modificación o invalidación de una resolución ilegal.

El recurso de revocación indudablemente es un medio de defensa a favor del particular, sin embargo, cuando la tramitación de éste es obligatoria antes de promover juicio de nulidad, la naturaleza del recurso puede interpretarse más como una prerrogativa a favor de la autoridad, que le permite revisar la legalidad de sus resoluciones.

Tal es el caso de los recursos previstos por la Ley de Protección y Defensa al Usuario de Servicios Financieros y la Ley Federal de Protección al Consumidor, en sus artículos 99 y 135 respectivamente, que a criterio de nuestros tribunales federales deben agotarse antes de promover juicio de nulidad ante el Tribunal

⁵⁰ Exposición de Motivos del "Decreto que Expide Nuevas Leyes Fiscales y Modifica Otras" publicado en el D.O.F., el 15 de diciembre de 1995, pág. 2646.

⁵¹ Armienta Hernández Gonzalo. Op. cit., pág. 59

Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, acorde con lo dispuesto por la siguiente jurisprudencia:

“REVISION. RECURSO DE. PREVISTO EN EL ARTICULO 135 DE LA LEY FEDERAL DE PROTECCION AL CONSUMIDOR, NO ES OPTATIVO Y DEBE AGOTARSE ANTES DE ACUDIR AL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. La expresión "se podrá" contenida en el artículo 135 de la Ley Federal de Protección al Consumidor se integra por el vocablo "se" como forma reflexiva del pronombre de la tercera persona, antepuesto al verbo poder, conjugado en el tiempo futuro imperfecto, también en tercera persona (el) "podrá", de lo que se colige que dicha expresión, debe entenderse como facultad volitiva intrínseca, no externa o material, no la opción para escoger uno u otro, recurso o juicio, sino la necesidad de hacer (interponer el recurso) si no se quiere perder ese derecho. Es decir, sí es obligatorio y no optativo agotar el recurso ordinario de revisión antes de iniciar el juicio contencioso administrativo ante la Sala que corresponda del Tribunal Fiscal de la Federación.

SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1286/2000. Servicio Centinela. 28 de febrero de 2001. Unanimidad de votos.
Ponente: José Antonio García Guillén. Secretaria: María Luisa Suárez Cárdenas.

Novena Epoca

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

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XIII, Junio de 2001

Tesis: I.6o.A.20 A

Página: 761"

En efecto, en caso de que concluya el plazo de 15 días hábiles para interponer los recursos aludidos, y se promueva juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa dentro del plazo de 45 días hábiles que prevé el CFF para tal efecto, se desecharía la demanda por actualizarse el supuesto de

improcedencia previsto por la fracción V del artículo 124 del ordenamiento fiscal en comento, al presumirse que el acto administrativo impugnado es un acto consentido y en consecuencia el particular perdería la oportunidad para demostrar la ilegalidad de la resolución impugnada.

III.1.4 Presupuestos jurídicos a que debe estar sujeto el recurso de revocación.

El recurso de revocación regulado en el CFF, se rige por presupuestos jurídicos de carácter esencial, mismos que se exponen a continuación:

1. Debe estar contemplado en una ley. Implica que debe estar previsto en un ordenamiento de carácter general, abstracto e impersonal, emitido por el órgano encargado de crear leyes.

En caso de que el recurso no estuviera previsto en la ley, pero si en un reglamento, no sería obligatoria su interposición, antes de controvertir el acto administrativo en juicio de nulidad, tal y como se expresa en la siguiente jurisprudencia:

“RECURSOS ADMINISTRATIVOS. EXCEPCION AL PRINCIPIO DE DEFINITIVIDAD CUANDO DICHOS MEDIOS DE DEFENSA SE ENCUENTRAN PREVISTOS EN UN REGLAMENTO ADMINISTRATIVO Y NO EN LA LEY QUE ESTE REGLAMENTA. ARTICULO 23 DE LA LEY ORGANICA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. En atención al criterio de definitividad contenido en el último párrafo del artículo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, como condición para hacer del conocimiento de las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación una causa de anulación en contra de resoluciones de índole administrativa, es menester ineludible que contra las mismas no haya otro medio de defensa en favor de los particulares que pueda modificar,

confirmar o revocar el acto cuya nulidad se demanda o que, habiéndolo, éste sea de ejercicio opcional para los afectados. Dichos medios de defensa o recursos administrativos son los distintos procedimientos establecidos en ley para obtener que la administración, en sede administrativa, revise un acto y lo confirme, modifique o revoque. Una de las características principales de tales medios de impugnación lo constituye el hecho de que su existencia se encuentre específicamente determinada en una ley, condición de eficacia para que su observancia vincule a los gobernados, de ahí que **no habrá recurso administrativo sin ley que lo autorice**. Por tanto, cuando el invocado numeral reputa como resoluciones definitivas a aquellas que no admitan ya recurso administrativo alguno o que, existiendo éste, sea optativo para el particular interponerlo o no, significa indudablemente que ese medio de defensa ha de estar contenido, precisamente, en un ordenamiento general, imperativo y abstracto, formal y materialmente legislativo, es decir, en una ley emanada del Congreso de la Unión; así, y sólo así, habrá de ser obligatoria su interposición como condición previa para acceder al conocimiento de una causa propuesta ante las Salas Regionales que integran el Tribunal Fiscal de la Federación. Lo anterior no viene a significar de ningún modo que, indiscriminadamente, todos los recursos ordinarios o medios de defensa contenidos en los diversos reglamentos administrativos carezcan de obligatoriedad respecto de su interposición previa al juicio de nulidad, o en su caso, al juicio de garantías, pues dicha característica cobrará vigencia cuando sea precisamente la ley reglamentada aquel ordenamiento que contemple su existencia y no, cuando es un reglamento administrativo el que a título propio establece la procedencia de un recurso administrativo. La potestad reglamentaria que deriva de la fracción I del artículo 89 de la Constitución de la República, conferida al titular del Ejecutivo Federal, otorga la facultad a dicho órgano para que, en el mejor proveer en la esfera administrativa al cumplimiento de las leyes, dicte aquellas normas que faciliten a los particulares la

observancia de las primeras, a través de disposiciones generales, imperativas y abstractas (que toman el nombre de reglamentos administrativos) cuyos límites naturales, coinciden con los que fijan las disposiciones que dan cuerpo y materia a la ley que reglamentan, detallando sus hipótesis y supuestos normativos de aplicación; por esa virtud **no está entonces permitido que a través de la facultad reglamentaria, una disposición de esa naturaleza otorgue mayores alcances o imponga distintas limitantes que la propia ley ha de reglamentar, por ejemplo, creando un recurso administrativo cuando la ley que reglamenta nada previene al respecto**

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Octava Epoca:

Amparo directo 1113/88. Constructora Inversionista, S. A. 2 de agosto de 1988. Unanimidad de votos.

Amparo directo 1473/88. Cardigan, S. A. de C. V. 28 de septiembre de 1988. Unanimidad de votos.

Amparo directo 343/89. Productos San Cristóbal, S. A. de C. V. 4 de abril de 1989. Unanimidad de votos.

Amparo directo 763/89. Fundición y Maquinado de Metales, S. A. 7 de junio de 1989. Unanimidad de votos.

Amparo directo 793/89. Mex-Bestos, S. A. 7 de junio de 1989. Unanimidad de votos.

NOTA:

Tesis I.3o.A.J/28, Gaceta número 46, pág. 49; Semanario Judicial de la Federación, tomo VIII- Octubre, pág. 109.

Octava Epoca

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

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo III, Parte TCC

Tesis: 724

Página: 536

Acorde con lo expuesto, cuando un recurso está previsto en un reglamento, pero no en la ley que éste regula, resulta ilegal obligar al particular a agotar tal medio de defensa, antes de promover juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ya que el reglamento no puede establecer mayores obligaciones de las que establece la ley, atento al principio de supremacía del orden normativo que consiste en que las normas inferiores deben tener forzosamente su fundamento en normas de mayor jerarquía, hasta llegar a nuestra Carta Magna.

2. Que exista un acto administrativo de carácter definitivo. En este caso debe distinguirse lo que es la definitividad en materia administrativa y en materia contenciosa, la primera se refiere a cuando un acto administrativo ha concluido su etapa de creación y la segunda es respecto a una resolución que no admite recurso o bien, cuando la interposición de éste es optativa para el afectado.⁵²

Para entender mejor la definitividad en materia administrativa, es conveniente estudiar la clasificación del acto administrativo atendiendo a su proceso de creación:

- **Actos de trámite.** Son aquellos que conforman el procedimiento de creación del acto administrativo y que no producen efectos inmediatos en la esfera jurídica del gobernado;
- **Actos definitivos.** Son el resultado de la consecución de actos de trámite, que producen efectos inmediatos y directos en la esfera jurídica del gobernado.

En este orden de ideas, el recurso de revocación sólo procede contra los actos definitivos, pues son los que afectan directamente su esfera jurídica.

Los actos de trámite sólo serán atacables a través de la impugnación del acto definitivo a que dieron origen tales actos.

3. Que afecte el interés jurídico del recurrente. El interés jurídico del particular es afectado cuando se viola en su perjuicio un derecho público subjetivo, que es la facultad derivada de la norma que permite exigir el cumplimiento de una obligación, y en consecuencia se traduce en una protección directa del gobernado, y la necesaria existencia de medios de defensa que hagan efectivo el cumplimiento de tal derecho.

En caso de no existir interés jurídico, el gobernado está impedido para tramitar el recurso de revocación, acorde con lo establecido por la fracción I del artículo 124 del CFF, que dispone que el recurso administrativo de revocación es improcedente contra actos que no afecten el interés jurídico del recurrente, o en caso de haberse admitido a trámite podrá sobreseerse acorde con lo establecido en la siguiente tesis:

“REVOCACIÓN, RECURSO DE. PROCEDE SU SOBRESEIMIENTO EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 124, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN VIRTUD DE QUE EL CITATORIO MEDIANTE EL CUAL SE ACOMPAÑA EL FORMULARIO MÚLTIPLE DE PAGO NO AFECTA EL INTERÉS JURÍDICO DEL CONTRIBUYENTE AL NO CONSTITUIR UNA RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA.” De una interpretación literal y sistemática de los artículos 42, 117, 124, fracción I, 129, fracción II y 137, todos del Código Fiscal de la Federación, se llega a la conclusión de que el citatorio mediante el cual la autoridad exactora acompaña el **formulario múltiple de pago** que contiene los datos del contribuyente, número de crédito, parcialidad, monto y fecha de pago, **no constituye, en sentido estricto, una resolución administrativa que pueda ser controvertida a través del recurso de revocación.** Luego, por sí mismos, **estos actos administrativos**

⁵² Rodríguez Michel Moisés. *Recurso de Revocación Fiscal*. Primera edición, editorial Porrúa, México 2002.

no afectan el interés jurídico del promovente, toda vez que para que se actualice la hipótesis normativa prevista en el artículo 117 del código tributario en comento, a saber: que subsista el recurso de revocación porque se desconoce el acto administrativo, que no fue notificado o que lo fue ilegalmente, es menester que se deduzca la existencia de la resolución administrativa correspondiente, para estar en condiciones de establecer con certidumbre que se afecta la seguridad jurídica del contribuyente, misma que viene a ser la teleología en que radica el citado artículo 117; en consecuencia, **resulta correcto el sobreseimiento del recurso de revocación dictado en términos del artículo 124, fracción I.**

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo directo 322/2001. Fernández Consultores, S.C. 15 de agosto de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Meza Pérez. Secretaria: María Inocencia González Díaz.

Novena Epoca

Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XV, Febrero de 2002

Tesis: IV.2o.A.30 A

Página: 926

Cabe señalar que el derecho público subjetivo sea defendible a través del recurso de revocación, debe ser de carácter administrativo naturaleza y de ámbito federal, de otra forma la tramitación del medio de impugnación sería improcedente.

4. Que exista una autoridad que deba tramitarlo y resolverlo.

La autoridad facultada para resolver el recurso en estudio, es el Servicio de Administración Tributaria (SAT), a través de sus unidades administrativas cuya competencia se determina atendiendo a los siguientes criterios:

Por territorio. Se refiere al ámbito espacial en que el SAT a través de las unidades administrativas que lo integran, puede ejercer las facultades que la ley le otorga para el desempeño de sus funciones.

En el caso concreto la competencia por territorio se determina por el Acuerdo que señala el nombre, sede y circunscripción territorial de las unidades administrativas del SAT, publicado el 27 de mayo de 2002 en el Diario Oficial de la Federación (DOF), mismo que se encuentra vigente a la fecha, con sus respectivas modificaciones publicadas en dicho órgano informativo el 24 de septiembre y 30 de octubre de 2002.

En el acuerdo referido se determinan límites territoriales sobre los cuales deben ejercer sus funciones las diversas unidades administrativas que componen el SAT y en consecuencia el espacio físico en que podrán ejercer sus facultades válidamente.

Por materia. Se refiere a las facultades otorgadas en razón del tipo de contribuyente, el monto a recaudar, o simplemente acorde con los supuestos establecidos en la normatividad aplicable.

Las autoridades competentes para resolver el recurso de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación, son las siguientes:

UNIDADES ADMINISTRATIVAS.	FUNDAMENTO JURÍDICO.
<p>Administración General de Grandes Contribuyentes.</p>	<p>Artículo 17 (Reglamento Interior del SAT) Corresponde a la Administración General de Grandes Contribuyentes la competencia que se precisa en el apartado A de este artículo, cuando se trate de las entidades y sujetos comprendidos en el apartado B de este mismo artículo.</p> <p>A. Competencia. ...</p> <p>LVII. Tramitar y resolver los recursos administrativos de su competencia; así como aquellos que se interpongan contra las resoluciones en materia de certificación de origen y los actos que apliquen cuotas compensatorias definitivas.</p>

UNIDADES ADMINISTRATIVAS	FUNDAMENTO JURÍDICO.
<p>Administraciones Locales de Grandes Contribuyentes.</p>	<p>Artículo 19. Compete a las Administraciones Locales de Grandes Contribuyentes respecto de los sujetos y entidades señalados en las fracciones I a XII del Apartado B del artículo 17 de este reglamento, dentro de la circunscripción territorial que a cada uno corresponda, ejercer las facultades siguientes:</p> <p>...</p> <p>III. Tramitar y proponer, en su caso, la resolución a la Administración General de los Asuntos que se señalan en las fracciones XXIV, XXVI, LIV, LVII y LVIII del apartado A del artículo 17 de este reglamento.</p>
<p>Administración General Jurídica.</p>	<p>Artículo 26. Compete a la Administración General Jurídica:</p> <p>...</p> <p>XIX. Resolver los recursos administrativos hechos valer contra actos o resoluciones de ella misma, o de cualquier unidad administrativa del Servicio de Administración tributaria o de autoridades fiscales de las entidades federativas incumplimiento de convenios y acuerdos de coordinación fiscal, y el de inconformidad previsto en la Ley de Coordinación Fiscal..."</p> <p>Artículo 27. Compete a las siguientes unidades administrativas de la Administración General Jurídica ejercer las facultades que a continuación se precisan:</p> <p>A. Administración Central de lo Contencioso:</p> <p>...</p> <p>II. Las señaladas en las fracciones III, VIII, XVI, XVII, XVIII, XIX, XX, XXI, XXII, XXIII, XXIV, XXV, XXVI, XXVII y XXVIII del artículo anterior de este reglamento.</p> <p>B. Administraciones de lo Contencioso "1", "2", "3", "4" y "5" y Administración de Recursos Administrativos:</p> <p>...</p> <p>II. Las señaladas en las fracciones III, VIII, XVI, XVII, XVIII, XIX, XX, XXI, XXII, XXIII, XXIV, XXV, XXVI, XXVII y XXVIII del artículo anterior de este reglamento.</p>
<p>Administraciones Locales Jurídicas.</p>	<p>Artículo 28. Compete a las Administraciones Locales Jurídicas dentro de la Circunscripción territorial que a cada una corresponda, ejercer las facultades siguientes:</p> <p>...</p> <p>II. Las señaladas en las fracciones III, VIII, IX, XII, XIV, XVI, XVIII, XIX, XX, XXI, XXII, XXIII, XXIV, XXV, XXVI, XXVII y XXVIII de artículo 26 de este reglamento.</p>

Dentro de los presupuestos jurídicos a que debe estar sujeto el recurso de revocación, también se encuentran los de carácter secundario, mismos que se precisan a continuación:

a). Plazo de interposición del recurso de revocación.

Acorde con el artículo 121 del CFF, el escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio legal del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación, salvo lo previsto en los artículos 127 y 175 del CFF, en que el escrito del recurso deberá presentarse dentro del plazo que en los mismos se señala.

El recurso deberá interponerse ante la autoridad competente en razón del domicilio legal del contribuyente, es decir la Administración Jurídica o la Administración de Grandes Contribuyentes, según corresponda, que tenga jurisdicción en el área donde el contribuyente tiene registrado su domicilio fiscal, acorde con lo previsto en el Acuerdo por el que se señala nombre, sede y circunscripción territorial de las Unidades Administrativas del SAT (publicado el 27 de mayo de 2002 en DOF), referido líneas arriba.

El escrito de interposición del recurso podrá enviarse a la autoridad competente en razón del domicilio o a la que emitió o ejecutó el acto, por correo certificado con acuse de recibo, siempre que el envío se efectúe desde el lugar en que resida el recurrente

También puede interponerse el recurso de revocación ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado, misma que deberá remitirlo a la autoridad que resulte competente para resolverlo.

Asimismo, acorde con el precepto en estudio, el recurso en comento deberá interponerse dentro del plazo de cuarenta y cinco días hábiles siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación del acto que se pretende recurrir, salvo en los supuestos previstos por los artículos 127 y 175 del CFF.

b). Periodo de admisión de pruebas.

Las pruebas, así como los documentos que acrediten la personalidad del promovente o de quien actúe en representación de una persona moral, deberán acompañarse al escrito de recurso de revocación, acorde con lo señalado por las fracciones I y IV del artículo 123 del CFF.

En el recurso de revocación, según lo previsto por el artículo 130 del CFF, serán admisibles toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones. Sin considerar comprendida en esta prohibición, la petición de informes a las autoridades fiscales, respecto de hechos que consten en sus expedientes o de documentos agregados a ellos.

Por lo que se refiere al periodo de admisión de pruebas el tratadista Alejandro Paz López señala lo siguiente:

“En relación con el elemento secundario del período de admisión de pruebas, se puede decir que en materia del recurso dicho periodo es el comprendido desde el momento de presentación del recurso hasta antes de que se haya dictado la resolución del recurso, periodo este que se puede inferir de la interpretación armónica que se haga de los artículos 122, 123 y 130 del código en análisis (CFF).”⁵³

Sin embargo del último párrafo del artículo 123 del CFF se desprende que en caso de que no se acompañen las pruebas al recurso, se requerirá al promovente su

⁵³ Paz López Alejandro y otro. Op., cit., pág. 73

presentación por un término de cinco días, concluido el cual sin que el recurrente las haya presentado, se tendrán por no ofrecidas.

En tal virtud el periodo de admisión de pruebas esta condicionado a que se tengan debidamente ofrecidas, en cuyo caso la admisión de éstas para su desahogo se realizará hasta antes de emitirse la resolución correspondiente.

c). Valoración de las pruebas.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 130 del CFF, harán prueba plena la confesión expresa del recurrente, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos, incluyendo los digitales, sin embargo, tratándose de documentos públicos en que consten declaraciones de verdad o hechos de particulares, los mismos sólo prueban plenamente que ante la autoridad que los expidió se hicieron tales declaraciones.

Por lo que se refiere a documentos digitales con firma electrónica distinta a una firma electrónica avanzada, o sello digital, para su valoración, con base en lo ordenado por el artículo 130 del CFF, será aplicable lo dispuesto por el artículo 210-A del Código Federal de Procedimientos Civiles, que establece que en tales documentos se estimará primordialmente la fiabilidad del método en que la información que conste en medios electrónicos haya sido generada, comunicada, recibida o archivada y, en su caso, si es posible atribuir a las personas obligadas el contenido de la información relativa y ser accesible para su ulterior consulta.

c). Plazo de resolución del recurso de revocación.

El artículo 131 del CFF, señala que la autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de tres meses contados a partir de la

fecha de interposición del recurso, y agrega que el silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado.

Concluido el término antes aludido, sin que la autoridad haya notificado la resolución recaída al recurso, se tendrá por resuelto en sentido negativo, acorde con lo dispuesto por el artículo 37 del CFF, mismo que a la letra dispone:

“Artículo 37. Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte...”

En caso de que se actualice el precepto anterior, el particular puede impugnar en juicio de nulidad ante el TFJFA la resolución que se presume resuelta de manera desfavorable.

III.1.5 Procedencia del Recurso de Revocación.

Concretamente, el artículo 17 del CFF establece los supuestos en que es procedente la interposición del recurso en estudio, a saber:

I. RESOLUCIONES DICTADAS POR AUTORIDADES FISCALES FEDERALES.	II. ACTOS DE AUTORIDADES FISCALES FEDERALES.
a). Las que determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.	a). Las exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que estos se han extinguido, 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 del CFF.

I. RESOLUCIONES DEFINITIVAS DICTADAS POR AUTORIDADES FISCALES FEDERALES.	II. ACTOS DE AUTORIDADES FISCALES FEDERALES.
b). Las que nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.	b). Las que se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que este no se ha ajustado a la Ley.
c). Las que dicten las autoridades aduaneras.	c). Las que afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 del CFF.
d). Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquellas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 del CFF.	d). Las que determinen el valor de los bienes embargados.

Es notable la diferenciación que hace el precepto en cita entre resoluciones y actos administrativos. En principio ambos forman parte del acto administrativo en sentido amplio, la diferencia es mínima y consiste en que las primeras resuelven sobre algo, y los segundos no.⁵⁴

Acorde con lo dispuesto por el artículo 120 del CFF, en caso de presentarse cualquiera de los supuestos anteriores, la interposición del recurso de revocación será optativa antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

III.1.6 Causales de Improcedencia del Recurso de Revocación.

Las causales de improcedencia se definen como los supuestos de ley que al actualizarse imposibilitan a la autoridad para resolver el recurso de revocación.

Dichas causales se encuentran previstas por el artículo 124 del CFF y consisten en lo siguiente:

⁵⁴ Ibid, pág. 60

CAUSALES DE IMPROCEDENCIA	COMENTARIOS
Fr. I. <u>Falta de interés jurídico.</u>	<p>Como ya se mencionó líneas arriba, solo se puede hablar de interés jurídico, cuando se da la afectación de un derecho subjetivo.</p> <p>Asimismo el artículo 19 del CFF es claro al señalar que en ningún trámite administrativo se admite la gestión de negocios, por lo que sólo la persona afectada por un acto o resolución, o su representante, podrán promover el recurso en análisis.</p>
Fr. II. <u>Que sean resoluciones dictadas en recursos administrativos, o en cumplimiento de éstas o de sentencias.</u>	<p>Acorde con esta causal, no es posible interponer recurso de revocación en contra de la resolución que recae a otro recurso administrativo, en virtud de que se trata de una instancia ya agotada, con lo que se evita que una misma cuestión sea planteada nuevamente a la autoridad emisora del acto impugnado, así como la interposición de recursos de manera indiscriminada.</p>
Fr. III. <u>Que hayan sido impugnadas ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.</u>	<p>Este supuesto se relaciona con lo establecido por el artículo 125 del CFF, que hace optativa la interposición del recurso de revocación antes de promover juicio de nulidad, para que se interponga uno u otro, lo que impide que una vez que se opta por impugnar el acto a través del juicio de nulidad, sea impugnado a través de recurso de revocación.</p>
Fr. IV. <u>Que se hayan consentido.</u>	<p>Si el particular afectado por el acto administrativo, no promueve el recurso dentro de los plazos establecidos por el CFF (artículos 121,128 y 175), para tal efecto, se entiende que se encuentra conforme y que por lo tanto consiente el acto.</p>

CAUSALES DE IMPROCEDENCIA	COMENTARIOS
<p>Fr. V. <u>Que sean conexos a otro que se haya impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.</u></p>	<p>Los preceptos del CFF que regulan el recurso de revocación no definen los actos conexos, sin embargo de la interpretación armónica de la fracción VII del artículo 202 y 219 se infiere que hay conexidad cuando las partes sean las mismas y se invoquen idénticos agravios; siendo diferentes las partes e invocándose distintos agravios, el acto impugnado sea uno mismo o se impugnen varias partes del mismo acto; y cuando se impugnen actos que sean unos antecedentes de otros, independientemente que las partes y los agravios sean o no diversos. Acorde con lo anterior, la conexidad se refiere a la relación que tiene un acto impugnado en recurso de revocación o en juicio de nulidad, con otro por derivar de éste, ser su antecedente, o tener el mismo origen.</p>
<p>Fr. VI. <u>En caso de que no se amplíe el recurso administrativo o si en la ampliación no se expresa agravio alguno, tratándose de lo previsto por la fracción II del artículo 129 del CFF.</u></p>	<p>La fracción II del artículo 129 del CFF señala que en caso de que el particular manifieste desconocer un acto administrativo recurrible conforme al artículo 117 del citado ordenamiento legal, manifestará tal desconocimiento interponiendo recurso de revocación ante la autoridad encargada de notificar dicho acto, quien hará del conocimiento el acto junto con la notificación, hecho lo anterior el particular tendrá 45 días para ampliar el recurso de revocación, expresando los agravios correspondientes.</p>
<p>Fr. VII. <u>Si son revocados los actos por la autoridad.</u></p>	<p>Para que la autoridad fiscal esté en aptitud de revocar un acto administrativo emitido por ella misma, es necesario que el acto sea desfavorable al particular y que concurren los requisitos previstos por el artículo 36 del CFF.</p>

CAUSALES DE IMPROCEDENCIA	COMENTARIOS
<p><u>Fr. VIII. Resoluciones dictadas por autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación cuando tal procedimiento se inicie después de la resolución del recurso de revocación o del juicio de nulidad previstos en el CFF.</u></p>	<p>La causal en estudio se adicionó a partir de 1997 mediante la Ley que Establece y Modifica Diversas Leyes Fiscales, y tuvo su origen en que en algunos casos el particular que agotaba el procedimiento amistoso de resolución de controversias perdía los plazos para interponer los medios de impugnación previstos en el CFF.⁵⁵</p> <p>Lo anterior se desprende de una interpretación a <i>contrariu sensu</i> de la fracción que se analiza, en que debe entenderse procedente el recurso de revocación contra la resolución que recae al procedimiento amistoso de resolución de controversias que se promueve antes de tramitar el recurso de revocación o el juicio de nulidad.⁵⁶</p>
<p><u>Fr. IX. 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.</u></p>	<p>La causal en estudio resulta lógica si tomamos en cuenta que no es posible impugnar una resolución emitida con base en un sistema jurídico al que no pertenece la normatividad que regula el recurso de revocación previsto en el CFF.</p>

Dentro del CFF se establecen otras causales de improcedencia del recurso en estudio no previstas por el artículo 124 antes mencionado, a saber:

- La falta de expresión de agravios una vez requeridos por la autoridad, de conformidad con lo previsto por el artículo 122 del CFF;

⁵⁵ Ibid, pág. 154

⁵⁶ Idem.

- Contra actos que tengan por objeto hacer efectivas fianzas otorgadas en garantía en términos de lo previsto por el artículo 126 del CFF; y
- Contra actos que no tengan el carácter de definitivos.

Los anteriores supuestos probablemente no sean todos los supuestos que omite prever el artículo 124 que se analiza, pero si son los más notables.

III.1.7. Causales de Sobreseimiento del Recurso de Revocación.

Debe entenderse por sobreseimiento, el acto a través del cual la autoridad judicial o administrativa da por terminado un proceso o un procedimiento sin resolver el fondo del asunto, por así establecerlo la ley.

Las causales de sobreseimiento del recurso de revocación se encuentran previstas en el artículo 124-A del CFF, que surge con la reforma publicada en el DOF el 29 de diciembre de 1997 y vigente a partir de 1998, con la única intención de prever expresamente los supuestos en que la autoridad fiscal puede sobreseer el recurso administrativo, en virtud de que anteriormente en la fracción I del artículo 133 del CFF, se establecía la posibilidad de sobreseer el recurso de revocación, pero sin contemplar los supuestos para tal efecto.

Las causales de sobreseimiento previstas por el artículo que se comenta son las siguientes:

a). Desistimiento.

Debe entenderse por desistimiento la facultad que tiene el particular para abandonar por decisión propia, el ejercicio de un derecho o pretensión. Para que esta institución se actualice es necesario que se manifieste en forma expresa.

b). Cuando sobrevenga una causal de improcedencia.

Cuando dentro del procedimiento a través del que deba resolverse el recurso de revocación sobrevenga una causal de improcedencia, la autoridad competente estará impedida para resolverlo, por lo que deberá dar por terminada la tramitación del referido medio de impugnación sin resolver el fondo del mismo.

c). Inexistencia del acto administrativo.

Un requisito de procedencia del recurso de revocación es la existencia de un acto administrativo de carácter definitivo, por lo que al no existir tal, la tramitación del recurso queda sin materia, lo que hace imposible la emisión de una resolución, y evidente la necesidad de sobreseer el procedimiento.

d). Cesen los efectos del acto administrativo.

Si cesan los efectos del acto administrativo que se recurre, consecuentemente dejará de existir interés jurídico por parte del particular, siendo ésta una causal de improcedencia y por tanto un supuesto que actualiza el sobreseimiento del recurso de revocación.

III.1.8. Tramitación del Recurso de Revocación.

La tramitación del recurso de revocación no está sujeta a formalidades rigoristas que impidan al particular el acceder con facilidad a esta instancia, acorde con lo establecido en la siguiente tesis de jurisprudencia:

“RECURSOS ADMINISTRATIVOS, PROCEDENCIA DE LOS. No siendo manifiesta la improcedencia de los recursos administrativos, aun siendo opinable la cuestión, las autoridades deben entrar al fondo de los asuntos que se les plantean, pues los recursos, juicios y medios de defensa en

general, han sido creados para otorgar a los ciudadanos medios legales de facilitar la defensa de sus derechos, por lo que al examinar su procedencia, no deben ser tratados con un rigorismo que los convierta en trampas procesales que, en vez de facilitar, obstaculicen la defensa de tales derechos. La intención del legislador no debe estimarse como la de crear un laberinto en el que se extravían los afectados por resoluciones administrativas, sino como medios para lograr, en un estado de derecho, la solución legal de los conflictos y controversias.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Séptima Época, Sexta Parte: Volumen 48, pág. 47. Amparo directo 587/70. Productos Etna, S.A. 19 de julio de 1972. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

Volumen 55, pág. 71. Amparo en revisión 277/73. Alberto J. Farji, S.A. 10 de julio de 1973. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

Volumen 57, pág. 50. Amparo en revisión 491/73. Guillermo Barroso Chávez y Valezzi, S.A. 4 de septiembre de 1973. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

Volumen 57, pág. 50. Amparo en revisión 344/73. Sindicato de Empleados en la Empresa del Frontón, Conexos y Similares, CROC. 10 de septiembre de 1973. Unanimidad de votos. La publicación no menciona ponente.

Volumen 57, pág. 50. Amparo directo 411/73. Afianzadora Insurgentes, S.A. 24 de septiembre de 1973. Unanimidad de votos. La publicación no menciona ponente.

NOTA: Este amparo con la misma tesis fue también publicado en el volumen 43 pág. 57 de la Séptima Época.

Séptima Época

Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

Fuente: Apéndice de 1975

Tomo: Parte VI

Tesis: 42

Página: 75"

No obstante lo anterior, deben cumplirse los requisitos mínimos que prevé el CFF para su tramitación, mismos que se señalan a continuación:

REQUISITOS	FUNDAMENTO JURÍDICO	EFECTOS DEL INCUMPLIMIENTO A LOS REQUISITOS.
<p>I. Debe constar por escrito;</p> <p>II. Estar firmada por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para tal efecto, a menos que no pueda o no sepa firmar, caso en el que el promovente imprimirá su huella digital;</p> <p>III. El nombre la denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestado al Registro Federal de Contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho Registro;</p> <p>IV. Señalar la autoridad ante la que se dirige y el propósito de la promoción;</p> <p>V. En su caso, el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas.</p>	<p>Artículo 18 del CFF</p>	<p>Cuando no se cumpla con los requisitos antes señalados las autoridades fiscales requerirán al promovente para que en un plazo de diez días cumpla con el requisito omitido.</p> <p>En caso de no subsanarse el requisito omitido dentro del plazo antes mencionado se tendrá por no presentada la promoción.</p>

De conformidad con lo dispuesto por el segundo artículo de las Disposiciones Transitorias para 2004 del CFF, el precepto referido en el cuadro anterior

permanecerá vigente hasta en tanto el SAT, establezca las promociones que se deberán presentar por medios electrónicos y en documento impreso.

Asimismo, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 122 del CFF se debe señalar en el escrito de recurso lo siguiente:

I. La resolución o el acto que se impugna.

El particular debe señalar en su escrito la resolución que le ocasiona el perjuicio, en principio por ser el objeto sobre el que versará el estudio del medio de impugnación, y por otro lado para permitir a la autoridad ante la que se tramita la instancia en comento, saber si es competente para conocer y resolver el recurso.

II. Los agravios que le cause la resolución del acto impugnado.

Los agravios son las violaciones que el actuar de la autoridad provoca en la esfera jurídica del particular, sin embargo éstos se han entendido como los razonamientos jurídicos a través de los cuales el recurrente expone de que manera el acto o resolución recurrida afecta su esfera jurídica.

III. Las pruebas y hechos controvertidos.

Como sustento de las argumentaciones expresadas en el recurso, es necesario expresar los hechos y las pruebas que proporcionen elementos de convicción que permitan a la autoridad apreciar con claridad el planteamiento que el particular somete a su análisis.

Además de lo anterior el promovente deberá adjuntar a su escrito los siguientes documentos:

I'. Los documentos que acrediten su personalidad cuando actúe a nombre de otro o de personas morales.

Tales documentos pueden ser; poder notarial, carta poder, registro de representantes o el documento en que conste que la autoridad reconoce la personalidad.

II'. El documento en que conste el acto impugnado.

Es evidente la necesidad de presentar el documento que se impugna, en virtud de que será materia del estudio que hará la autoridad para emitir la resolución correspondiente, sin embargo, en caso de que el recurrente ni siquiera conozca el acto, deberá ajustarse a lo dispuesto por la fracción II del artículo 129 del CFF, misma que a la letra señala lo siguiente:

“**Artículo 129.** Cuando se alegue que un acto administrativo no fue notificado o que lo fue ilegalmente, siempre que se trate de los recurribles conforme al artículo 117, se estará a las reglas siguientes:

...

II. Si el particular niega conocer el acto, manifestará tal desconocimiento interponiendo el recurso administrativo ante la autoridad fiscal competente para notificar dicho acto. La citada autoridad le dará a conocer el acto junto con la notificación que del mismo se hubiera practicado, para lo cual el particular señalará en el escrito del propio recurso, el domicilio en que se le debe dar a conocer y el nombre de la persona facultada al efecto. ”

El precepto anterior representa una protección directa a la garantía de legalidad del particular, en virtud de que le permite estar en aptitud de preparar su defensa y

manifestar lo que a su derecho convenga en caso de no conocer el acto que afecta su esfera jurídica.

III'. Constancia de notificación.

La constancia de notificación permite a la autoridad saber si el recurso se presentó dentro del plazo para su interposición, acorde con lo señalado por el artículo 121 del CFF.

En caso de que el plazo de 45 días a que se refiere el precepto antes mencionado, haya concluido al momento de interponer el recurso, se estará ante un acto consentido acorde con lo señalado por la fracción IV del artículo 124 del CFF.

No obstante lo anterior, el recurrente no está obligado a presentar constancia de notificación cuando manifieste bajo protesta de decir verdad que no la recibió, en cuyo caso la autoridad estará obligada a probar lo contrario.

IV.' Pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial en su caso.

El recurrente deberá adjuntar a su escrito de recurso, todos los elementos de convicción que sustenten las argumentaciones echas valer en el mismo.

Cabe aclarar que la fracción en comento no obliga a que los elementos probatorios en que se base el recurso sean sólo documentos, acorde con lo establecido en la fracción III del artículo 122 en la que se precisa que deberán señalarse en el recurso las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

Por lo que se refiere a la prueba pericial, está se ofrecerá cuando se pretendan probar cuestiones técnicas que sólo pueden ser interpretadas o aclaradas por un especialista en una ciencia o arte. El dictamen que emita el perito de que se trate deberá adjuntarse al escrito de recurso.

Tratándose del avalúo practicado dentro del recurso administrativo de ejecución, acorde con lo establecido por el artículo 175 del CFF, el recurrente solo está obligado a señalar perito, quien deberá ajustarse a los plazos establecidos por el artículo anterior que son de 10 días tratándose de bienes muebles, de 20 para inmuebles, y 30 para negociaciones. Los plazos anteriores se cuentan a partir de la fecha de su aceptación.

III.1.9 Resolución del Recurso de Revocación.

Según lo dispone el artículo 132 del CFF, el recurso de revocación deberá ser resuelto y notificado por la autoridad que conozca del mismo, en un plazo que no exceda de tres meses, contado a partir de la fecha de interposición de ese medio de defensa. En caso de que la autoridad no resuelva dicho medio de defensa en ese plazo, operará la negativa ficta, teniendo por efecto el que se considere como resuelto desfavorablemente.

Asimismo, la autoridad competente para conocer del recurso de revocación, tendrá la facultad de revocar los actos administrativos impugnados, en que se advierta una ilegalidad manifiesta no obstante el hecho de que los agravios sean insuficientes, debiendo en tal caso, fundar cuidadosamente los motivos por los que consideró ilegal el acto y precisar el alcance de su resolución.

Finalmente, acorde con lo dispuesto por el artículo 132 del CFF, en la resolución del recurso se deberá expresar con claridad, los actos que se modifiquen, así mismo, deberán señalarse los plazos en que la misma podrá ser impugnada a través del juicio de nulidad, de lo contrario el plazo que se tiene para tal efecto se duplicará a favor del contribuyente.

III.1.10 Efectos de la resolución que pone fin al recurso.

Acorde con lo señalado por el artículo 133 del CFF, la resolución que pone fin al recurso de revocación, podrá tener como efecto, cualquiera de los siguientes:

EFECTOS DE LA RESOLUCIÓN QUE PONE FIN AL RECURSO DE REVOCACIÓN	COMENTARIOS
I. Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto, o sobreseerlo en su caso.	<p>La improcedencia sobreviene cuando se actualiza alguna de las causales previstas por el artículo 124 del CFF.</p> <p>Por otro lado, el recurso puede tenerse por no interpuesto, cuando se omite señalar el acto que se controvierte, según lo dispuesto por el artículo 18 del CFF.</p> <p>Finalmente, también es posible que se sobresea el recurso, al concurrir alguna de las causales previstas por el artículo 124-A</p>
II. Confirmar el acto impugnado.	<p>Esta resolución deja intocado el acto recurrido, y actualiza la causal de procedencia prevista por la fracción XIV del artículo 11 de la Ley Orgánica del TFJFA, para interponer juicio de nulidad.</p>
III. Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución.	<p>En el supuesto de que dentro del procedimiento que dio origen al acto que se recurre, hubiera omitido alguna de las formalidades a que debe ajustarse, se podrá ordenar que se cumpla con la formalidad omitida, o que se emita una nueva resolución acorde con los lineamientos expresados en la resolución del recurso.</p>
IV. Dejar sin efectos el acto impugnado.	<p>A través de esta resolución, el acto que afecta la esfera jurídica del recurrente, deja de producir sus efectos.</p>
V. Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.	<p>En este caso, existe la posibilidad de que el recurrente sólo haya impugnado una parte del acto de autoridad, quedando subsistente aquella que no impugnó.</p>

III. 2. JUICIO DE NULIDAD.

III.2.1. Concepto.

El juicio de nulidad constituye una instancia contenciosa a favor del particular, que le permite solicitar la anulación de actos de autoridad administrativa federal, que afecten en su perjuicio un derecho subjetivo.

El procedimiento contencioso en comento se tramita ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que tiene carácter formalmente administrativo y materialmente jurisdiccional, al ser por un órgano ubicado dentro del marco del Poder Ejecutivo con facultades para emitir fallos respecto de los asuntos de su competencia que se susciten entre las autoridades administrativas y los particulares.

III.2.2 Antecedentes.

La Ley de Justicia Fiscal del 27 de agosto de 1936 crea el Tribunal Fiscal de la Federación, con el objeto de establecer una instancia que conociera del contencioso fiscal y cuya justificación se fundó en el hecho de que las controversias del Estado con los particulares implican para su resolución, el manejo de conocimientos técnicos especializados propios de la Administración que los jueces comunes no tenían.

El juicio que se tramitaba ante el Tribunal Fiscal se definió como un juicio de anulación, según se infiere del siguiente texto extraído de la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal.

“Los juicios serán en todo caso de nulidad; normalmente simples juicios declarativos (casos de oposición y de instancia de la Secretaría de Hacienda). Pero, y esto conviene aclararlo, el Tribunal no está dotado de

competencia para pronunciar mandamientos dirigidos a obtener la ejecución de sus fallos. La negativa de los agentes del fisco a obedecer las disposiciones del Tribunal deberá combatirse, como la de cualquier otra autoridad obstinada en no hacer lo que legalmente está obligada a realizar, mediante el amparo, en el que, como es obvio, ya no se discutirán las cuestiones resueltas en el juicio administrativo, sino únicamente la posibilidad material o jurídica de la ejecución. La Ley ha limitado a no fijar en garantía del opositor que, entretanto el fallo no se cumpla, siga en vigor la suspensión del procedimiento de ejecución.⁵⁷

No obstante lo anterior, la ley en comento, en su artículo 58 señalaba que la sentencia debía expresar con claridad en los puntos resolutivos, los actos o procedimientos cuya nulidad se declare o cuya validez se reconozca, debiendo indicar de manera concreta en el primer caso, en que sentido debía dictar la autoridad su nueva resolución, aspecto que lo hacía diferente a un simple tribunal de anulación, en virtud de que podía incidir en la manera en que la autoridad debía modificar el acto impugnado por el particular.

III.2.3 Naturaleza Jurídica.

El TFJFA reviste características de un tribunal de anulación en algunos casos y de plena jurisdicción en otros, lo que genera dudas acerca de la naturaleza jurídica que reviste la demanda de nulidad.

Al respecto, el tratadista Manuel Lucero Espinosa⁵⁸ señala que la diferencia entre un tribunal de anulación y uno de plena jurisdicción, se advierte con base en los siguientes criterios:

⁵⁷ Exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal del 27 de agosto de 1936.

⁵⁸ Cfr. Lucero Espinosa Manuel. *Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación*. Cuarta edición, editorial Porrúa, México 1997, pág. 25 y sigs.

- **Finalidad.** En el tribunal de simple anulación sólo se busca el mantenimiento de la legalidad en la actuación de la Administración para conocer la afectación de un interés legítimo; mientras que en el de plena jurisdicción se pretende el reconocimiento o reparación de un derecho subjetivo vulnerado.
- **Procedimiento.** El de anulación se desarrolla en juicio simple, sin que sea indispensable la participación de la Administración como parte demandada pues su intervención sólo se reduce a rendir un informe que le requiera el tribunal. 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.
- **Sentencia.** El de anulación sólo se constringe a declarar la validez o nulidad del acto según corresponda; en cambio, en el de plena jurisdicción se emite una sentencia de condena.
- **Efectos de la sentencia.** La que dicta el tribunal de anulación, 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 reestablecimiento de un derecho subjetivo.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa fue creado con el fin de proteger derechos subjetivos, según se desprende de la fracción I del artículo 202 del CFF; además de tener características propias de un proceso judicial; y emitir sentencias no sólo de anulación, sino también de condena.

No obstante lo anterior, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa no puede considerarse un tribunal de plena jurisdicción, en virtud de que no tiene la facultad para hacer cumplir sus fallos.

En este sentido, el autor Alberto C. Sánchez Pichardo expresa lo siguiente:

“Si bien la tendencia histórica nos señala que el Tribunal Fiscal de la Federación camina hacia su establecimiento como un tribunal de plena jurisdicción, tal no es el caso todavía, ya que aún carece de medios suficientes y bastantes para coaccionar a la demandada al cumplimiento de sus fallos.”⁵⁹

Con base en lo anterior, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa debe concebirse como un Tribunal mixto, es decir, con características de plena jurisdicción y de anulación.

Consecuentemente el juicio de nulidad debe concebirse como una instancia mixta, a favor del particular, que reviste características de un proceso jurisdiccional en algunos casos y en otros de un proceso de mera anulación.

El criterio anterior ha sido empleado por nuestros tribunales federales, tal y como se desprende de las siguientes tesis:

“TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. MODELO DE JURISDICCIÓN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO MIXTO. El Código Fiscal de la Federación actualmente adopta un modelo de jurisdicción contencioso administrativo mixto, a saber: **a) Objetivo o de mera anulación;** y, **b) Subjetivo o de plena jurisdicción.** El primero tiene la finalidad de controlar la legalidad del acto y restablecer el orden jurídico violado, teniendo como propósito tutelar el derecho objetivo, esto es, su fin

⁵⁹ Op., cit., pág. 210

es evaluar la legalidad de un acto administrativo y resolver sobre su validez o nulidad. En el segundo modelo, el tribunal está obligado a decidir la reparación del derecho subjetivo, teniendo la sentencia el alcance no sólo de anular el acto, sino también de fijar los derechos del inconforme y condenar a la administración a restablecer y hacer efectivos tales derechos, es decir, en estos casos será materia de la decisión la conducta de una autoridad administrativa a efecto de declarar y condenarla, en su caso, al cumplimiento de una obligación preterida o indebidamente no reconocida en favor del administrado.

Novena Epoca

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

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XVI, Septiembre de 2002

Tesis: I.4o.A.372 A

Página: 1466

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 197/2002. Carlos Islas González. 10 de julio de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretario: Alfredo Martínez Jiménez"

Por lo expuesto, la naturaleza del juicio de nulidad es mixta, al prevalecer la posibilidad de ser resuelto por dos tipos de sentencias; de anulación, cuyo fin es evaluar la legalidad de un acto administrativo y resolver sobre su validez o nulidad; y de plena jurisdicción, que tiene por objeto el fijar los derechos del inconforme y condenar a la administración a restablecer y hacer efectivos tales derechos.

III.2.4 Procedencia del Juicio de Nulidad.

Acorde con lo dispuesto por el artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de Justicia Fiscal y Administrativa, el juicio de nulidad procede en contra de las siguientes resoluciones definitivas:

SUPUESTOS DE PROCEDENCIA.

<p>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.</p>	<p>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.</p>
<p>III. Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales.</p>	<p>IV. Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores.</p>
<p>V. Las que nieguen o reduzcan 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 y 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.</p>	<p>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.</p>
<p>VII. Las que se dicten sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebrados por las dependencias de la Administración Pública Federal Centraliada.</p>	<p>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.</p>

SUPUESTOS DE PROCEDENCIA.

<p>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.</p>	<p>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 Servidores Públicos. El particular podrá optar por esta vía o acudir ante la instancia judicial competente.</p>
<p>XI. Las que traten las materias señaladas en el artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior.</p>	<p>XII. Las que impongan sanciones administrativas a los servidores públicos en términos de la Ley Federal de Responsabilidades de Servidores Públicos.</p>
<p>XIII. Las dictadas por 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.</p>	<p>XIV. Las que decidan los recursos administrativos en contra de las resoluciones que se indican en las demás fracciones de éste artículo.</p>
<p>XV. Las señaladas en las demás leyes como competencia del Tribunal.</p>	<p>XVI. Las resoluciones administrativas de carácter favorable a un particular, cuando sean de las materias señaladas en los supuestos anteriores.</p>
<p>XVII. Contra una resolución de negativa ficta configurada en las materias referidas en los supuestos anteriores o contra la negativa de la autoridad a expedir la constancia de haberse configurado la resolución positiva ficta, cuando esta se encuentre en la ley que rija a dichas materias.</p>	

El tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es competente para conocer de todas las materias administrativas, con exclusión de la materia electoral, justicia laboral y agraria y la correspondiente al Ministerio Público en ejercicio de sus funciones constitucionales.⁶⁰

III.2.5 Causales Improcedencia del Juicio de Nulidad.

La improcedencia del juicio de nulidad deriva de supuestos de ley que al actualizarse imposibilitan al juzgador a analizar y resolver la pretensión formulada por la parte actora, tales supuestos se encuentran previstos en el artículo 202 del CFF, mismos que se comentan a continuación:

I. Que no afecten los intereses jurídicos del demandante.

Cuando se hace referencia al interés jurídico, debe tenerse en mente la idea de derecho subjetivo, que es de donde deriva aquél. En tal virtud, si la afectación del acto que se impugna a través del medio de defensa en estudio, no incide en un derecho subjetivo, no existe interés jurídico que haga procedente el juicio de nulidad.

II. Incompetencia del TFJFA.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es incompetente para conocer de los juicios que se promuevan en contra de resoluciones distintas a las previstas por el artículo 11 de su Ley Orgánica.

Concretamente, el TFJFA será incompetente para conocer de los juicios que se promuevan en contra de resoluciones que no tengan el carácter de definitivas,

⁶⁰ Lucero Espinosa Manuel, Op., cit., pág. 24

entendiéndose por éstas, aquellas que no admitan recurso administrativo, o que la interposición de dicho recurso sea optativa.

También será incompetente para conocer de los juicios que se promuevan en contra de actos de autoridades que no tengan el carácter de administrativas, o que teniéndolo sean autoridades locales.

III. Cosa juzgada.

La “cosa juzgada” es una institución jurídica que impide que una cuestión contenciosa sea materia de un nuevo juicio por ya haberse dictado una sentencia inimpugnable que la resuelve.

El contenido de las fracciones III y VII del artículo 202 del CFF, es lo que jurídicamente se conoce como “cosa juzgada”⁶¹, al señalar que el juicio de nulidad será improcedente contra los actos que hayan sido materia de sentencia pronunciada por el TFJFA, siempre que hubiera identidad de partes y se trate del mismo acto impugnado, aunque las violaciones alegadas sean diversas.

A lo anterior cabe agregar que para que la causal de improcedencia que se estudia se actualice es necesario que el fallo correspondiente haya sido de fondo, acorde con el siguiente criterio jurisprudencial:

“COSA JUZGADA, REQUISITOS PARA LA CONFIGURACION DE LA EXCEPCION DE. Para que se origine la excepción de cosa juzgada es menester que además de que exista identidad de personas, acciones y cosas en dos juicios diferentes, haya en el primero de ellos un pronunciamiento de derecho que afecte el fondo de la cuestión litigiosa planteada.

⁶¹ Cfr. ibid, pág. 60

TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA DE TRABAJO DEL TERCER CIRCUITO.

Octava Epoca:

Amparo directo 860/87. Carlos Pérez Serrano Michel. 24 de marzo de 1988. Unanimidad de votos.

Amparo directo 799/92. Jorge Armando Navarro Navarro. 3 de marzo de 1993. Unanimidad de votos.

Amparo directo 2/94. Gustavo Castelo Osuna. 4 de mayo de 1994. Unanimidad de votos.

Amparo directo 110/94. Sebastián Camero Aguilar. 4 de mayo de 1994. Unanimidad de votos.

Amparo directo 79/94. Joaquín Aragón Favela. 18 de mayo de 1994. Unanimidad de votos.

NOTA:

Tesis III.T.J/47, Gaceta número 79, pág. 52; véase ejecutoria en el Semanario Judicial de la Federación, tomo XIV-Julio Primera Parte, pág. 277.

Octava Epoca

Instancia: TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA DE TRABAJO DEL TERCER CIRCUITO.

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo VI, ParteTCC

Tesis: 737

Página: 496

Un claro ejemplo de lo anterior se aprecia cuando una causal de sobreseimiento en el juicio de nulidad, supuesto en el que no se dicta fallo que resuelva el fondo del asunto planteado y que en consecuencia no debe considerarse como "cosa juzgada".

IV. Acto consentido.

Se entiende por acto consentido, aquel en contra del cual no se promovió algún medio de defensa en los términos de las leyes respectivas o juicio ante el TFJFA en los plazos establecidos para tal efecto, según se desprende de la fracción IV del artículo 202 del CFF.

Asimismo, los actos que derivan de otros consentidos, actualizan la causal de improcedencia que se comenta, tal y como lo establece el precedente que se cita:

“ACTOS DERIVADOS DE OTROS CONSENTIDOS. LA SIMPLE EXPRESIÓN DE INCONFORMIDAD NO DESVIRTÚA LA CAUSAL DE IMPROCEDENCIA RELATIVA. Si el quejoso alega no haber consentido el acto antecedente del que reclama en amparo, porque a través de diversos escritos expuso ante la autoridad responsable su inconformidad, debe decirse que una simple manifestación de inconformidad no tiene el carácter de medio de impugnación de los actos procesales, que permita estimar no consentido el acto respectivo. El consentimiento existe por el inejercicio del derecho de impugnación destinado a promover la revisión del acto, es decir, por la falta de interposición de los recursos previstos en la ley, o en su caso del juicio de garantías, toda vez que son éstos los que legalmente pueden impedir la firmeza de aquellos actos, ya que constituyen los medios jurídicamente eficaces para revocarlos, modificarlos o dejarlos insubsistentes, y por la misma razón, es solamente la interposición de tales recursos o medios de defensa, la que sirve como expresión objetiva de la inconformidad del interesado, susceptible de ser tomada en cuenta como demostración de la falta de consentimiento.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y CIVIL DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo en revisión 601/99. Sucesión a bienes de Delfa Zambrano Garza y coag. 5 de enero de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Abraham S. Marcos Valdés. Secretaria: María Luisa Guerrero López.

Novena Época

Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y CIVIL DEL CUARTO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XI, Marzo de 2000

Tesis: IV.1o.P.C.11 K

Página: 961

La única forma en que se entiende válidamente que un particular no consiente un acto administrativo, es a través de la interposición de los medios de defensa establecidos por la Ley para su impugnación, incluso aún y cuando tales medios

se promuevan después del pago de créditos fiscales o de multas, criterio que se apoya en la siguiente jurisprudencia:

"IMPUESTOS, TASACION DE. No puede tenerse como acto consentido para los efectos del amparo, el hecho de que se hayan pagado las contribuciones conforme a la tasación que hayan hecho las autoridades fiscales, porque tal pago no admite demora de ninguna especie, so pena de incurrir en los recargos correspondientes y de dar lugar al procedimiento económico coactivo.

Quinta Época:

Tomo VIII, pág. 1210. Amparo en revisión. La Atlántica, S. A. 9 de abril de 1921.

Tomo VIII, pág. 1210. Amparo en revisión. "New England Fuel Co.". 9 de abril de 1921.

Tomo VIII, pág. 1210. Amparo en revisión. "Cortez Oil Company". 9 de abril de 1921.

Tomo VIII, pág. 1210. Amparo en revisión. Cía. Metropolitana de Oleoductos, S. A. 16 de abril de 1921.

Tomo VIII, pág. 654. Amparo en revisión. Mariscal de Limantour Elena y coags. 31 de marzo de 1931. Unanimidad de ocho votos.

NOTA:

En el Apéndice al Tomo XXXVI del Semanario Judicial de la Federación, la tesis se publica con el rubro: "TASACION DE IMPUESTOS".

En el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación que corresponde al Tomo L aparece publicada con el rubro: "IMPUESTOS, OBLIGACION DE PAGARLOS".

En el Apéndice al Tomo LXIV (Quinta Época) se publica con el rubro: "IMPUESTOS, SU TASACION".

En el Apéndice al Tomo LXXVI (Quinta Época) la tesis aparece publicada con el rubro: "IMPUESTOS, CONSENTIMIENTO DE LOS".

Quinta Época

Instancia: Pleno

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo III, Parte SCJN

Tesis: 494

Antes del CFF de 1983, se regulaba el "pago bajo protesta", que representaba una medida cautelar adoptada por el contribuyente, consistente en el pago provisional a la autoridad administrativa de la suma reclamada por ésta como crédito fiscal, evitando actualizaciones, recargos y sanciones, con el objeto de poder impugnar dicho crédito fiscal a través de los medios de defensa que las leyes conceden al efecto.⁶²

V. Litispendencia.

La causal en estudio impide la tramitación del juicio de nulidad cuando el acto que se pretende impugnar es materia de un recurso o juicio que se encuentre pendiente de resolución.

Asimismo se integra cuando en esencia concurren los elementos referidos en la siguiente tesis:

"LITISPENDENCIA. SITUACIÓN EN QUE NO SE CONFIGURA (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE MÉXICO). La figura jurídica procesal de litispendencia solamente podrá actualizarse si se trata de una misma causa litigiosa en diversos juicios y se propone ante dos órganos jurisdiccionales diversos o ante el propio tribunal, pero a ese efecto no debe existir resolución firme en alguno. Ahora, si en un primer proceso civil se exige el otorgamiento y firma de escritura, mientras que en el segundo se demanda la nulidad de ese acto, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 516 del Código de Procedimientos Civiles para el Estado de México inexistente la alegada litispendencia, en razón a que, según lo reclamado, en tales juicios se plantean dos acciones o pretensiones distintas, máxime si en uno ya fue dictada sentencia firme.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Amparo en revisión 46/2000. José Alejandro González Reséndiz y coag. 8 de agosto de 2000.
Unanimidad de votos. Ponente: Virgilio A. Solorio Campos. Secretario: Faustino García Astudillo.

Novena Epoca

Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XII, Septiembre de 2000

Tesis: II.2o.C.244 C

Página: 772

Tomando en consideración que uno de los requisitos esenciales que actualiza la causal de improcedencia en estudio, es la "instancia pendiente de resolución", no se configurará la litispendencia en el caso de que ya haya sido resuelto un procedimiento o instancia con anterioridad, con respecto al mismo acto, en cuyo caso se configura la causal de "cosa juzgada".

VI. Falta de definitividad.

Acorde con la fracción VI del artículo 202 del CFF, el juicio de nulidad será improcedente contra actos que puedan ser impugnados a través de algún recurso o medio de defensa, con excepción de aquellos cuya interposición sea optativa.

Los actos contra los que procede el recurso de revocación previsto en el CFF, no están sujetos a principio de definitividad que obligue al particular agotar dicha instancia antes de acudir al juicio de nulidad ante el TFJFA, ya que el recurso es optativo, sin embargo, en otros ordenamientos de carácter administrativo tales como la Ley e Protección y Defensa al Usuario de Servicios Financieros y la Ley Federal de Protección al Consumidor, es necesario agotar los recursos que estos prevén, tal y como se desprende de la siguiente jurisprudencia:

“REVISION. RECURSO DE. PREVISTO EN EL ARTICULO 135 DE LA LEY FEDERAL DE PROTECCION AL CONSUMIDOR, NO ES OPTATIVO

Y DEBE AGOTARSE ANTES DE ACUDIR AL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. La expresión "se podrá" contenida en el artículo 135 de la Ley Federal de Protección al Consumidor se integra por el vocablo "se" como forma reflexiva del pronombre de la tercera persona, antepuesto al verbo poder, conjugado en el tiempo futuro imperfecto, también en tercera persona (el) "podrá", de lo que se colige que dicha expresión, debe entenderse como facultad volitiva intrínseca, no externa o material, no la opción para escoger uno u otro, recurso o juicio, sino la necesidad de hacer (interponer el recurso) si no se quiere perder ese derecho. Es decir, **sí es obligatorio y no optativo agotar el recurso ordinario de revisión antes de iniciar el juicio contencioso administrativo ante la Sala que corresponda del Tribunal Fiscal de la Federación.**

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO CUARTO CIRCUITO.

Amparo directo 28/95. Raúl Humberto Ojeda Zapata. 3 de marzo de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Raquel Aldama Vega. Secretario: Carlos Fernando Estrada Alpuche.

Amparo directo 90/95. Baltazar Uicab Ek. 3 de marzo de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Fernando A. Yates Valdez. Secretario: Luis Manuel Vera Sosa.

Amparo directo 93/95. Rosa María del Socorro Toledo Alvarado. 3 de marzo de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Fernando A. Yates Valdez. Secretario: Gonzalo Eolo Durán Molina.

Amparo directo 63/95. William Rolando González Cortazar. 9 de marzo de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Pablo V. Monroy Gómez. Secretario: José Guadalupe Orta Méndez.

Amparo directo 92/95. Gabriel Mauricio Hadad Rodríguez. 9 de marzo de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Pablo V. Monroy Gómez. Secretario: José Guadalupe Orta Méndez.

Novena Epoca

Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO CUARTO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: III, Mayo de 1996

Tesis: XIV.2o. J/1

Página: 558"

Tomando en cuenta el criterio anterior, es necesario agotar los recursos ordinarios previstos en el ordenamiento que regula el acto administrativo, antes de promover

juicio de nulidad ante el TFJFA, cuando éstos sean obligatorios, de otra forma se actualiza la causal de improcedencia en estudio.

VII. Conexidad.

El supuesto de improcedencia en estudio se actualiza contra actos que hayan sido impugnados a través de un medio de defensa diferente, acorde con lo establecido por el artículo 219 del CFF, mismo que a la letra señala lo siguiente:

“Artículo 219. Procede la acumulación de dos o más juicios pendientes de resolución en los casos en que:

- I. Las partes sean las mismas y se invoquen idénticos agravios.
- II. Siendo diferentes las partes e invocándose distintos agravios, el acto impugnado sea uno mismo o se impugnen varias partes del mismo acto.
- III. Independientemente de que las partes y los agravios sean o no diversos, se impugnen actos que sean unos antecedentes o consecuencia de los otros.”

La conexidad obedece a la necesidad de impedir que para un solo asunto litigioso haya más de un solo proceso y su finalidad es evitar que existan sentencias contradictorias sobre la misma controversia, lo que sólo se evita acumulando las causas en un solo expediente tales controversias para que sea un solo juzgador el que resuelva el fondo del asunto.⁶³

“CONEXIDAD EN MATERIA ADMINISTRATIVA. De una recta interpretación de los artículos 202, fracción VII, 219, fracción III y 125 del

⁶³ Lucero Espinosa Manuel, op. , cit., pág. 66

Código Fiscal de la Federación, la conexidad en materia administrativa, como institución jurídico-procesal se da cuando hay relación o enlace entre dos juicios o procedimientos, sea porque exista la posibilidad de que en ambas instancias se lleguen a dictar sentencias contradictorias, o bien, porque la materia de tales juicios o procedimientos constituyan actos que unos sean antecedentes de los otros o éstos sean consecuencia de aquéllos, y que no pueda decidirse sobre unos sin afectar a los otros, requiriéndose así que se decida sobre su legalidad o ilegalidad dentro de un mismo proceso y en una misma sentencia.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 139/2001. José Luis Armenta López. 24 de mayo de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Martiniano Bautista Espinosa. Secretario: Eusebio Ávila López.

Novena Época

Instancia: CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XIV, Agosto de 2001

Tesis: XXI.4o.3 A

Página: 1306"

De la tesis anterior se colige que la razón por la que actos conexos deban ser acumulados en un solo expediente para su resolución por un mismo juzgador, es el hecho de que la resolución que recaiga sobre uno afectará necesariamente al otro, lo que representa el riesgo de que se emitieran sentencias contradictorias que dejen al particular en estado de incertidumbre con respecto a qué criterio deberá prevalecer, lo que también retrasaría un procedimiento de resolución de la cuestión planteada.

VIII. Resoluciones impugnadas en un procedimiento judicial.

Esta causal se establece en la fracción VIII del artículo 202 del CFF y se refiere también al principio de definitividad de la sentencia y el orden procesal, en virtud de que si el contribuyente impugnó por medio de la vía del poder judicial algún

acto de molestia y le fue negado el amparo, no es posible que un órgano de menor jerarquía pueda contravenir la sentencia del primero.⁶⁴

Al respecto, resulta aplicable la siguiente tesis:

“TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. CASO EN QUE NO OPERA LA CAUSAL DE IMPROCEDENCIA PREVISTA EN EL ARTICULO 202, FRACCION VIII, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. La causal de improcedencia contenida en el artículo 202, fracción VIII, del Código Fiscal de la Federación, relativa a aquellos actos "que hayan sido impugnados en un procedimiento judicial" debe entenderse bien referida a los casos en que se dé una duplicidad en los medios de defensa intentados (órganos jurisdiccionales diferentes), o bien, respecto de actos que ya han sido juzgados por el Poder Judicial, existiendo, presumiblemente, cosa juzgada. En esta tesitura, la Sala Regional del Tribunal Fiscal de la Federación indebidamente aplicó la causal de improcedencia contenida en el artículo 202, fracción VIII, del Código Fiscal de la Federación, al sobreseer el juicio de nulidad por estimar que la resolución recurrida en nulidad había sido impugnada en un procedimiento judicial (juicio de amparo), sin valorar que el juicio de garantías interpuesto fue sobreseído al considerar que no se cumplía el requisito de definitividad, precisamente, por no haberse agotado el juicio contencioso administrativo. Este sobreseimiento, si bien puso fin al juicio por existir un obstáculo jurídico que impedía analizar el fondo de la cuestión planteada, preservó las cosas en el estado que guardaban en el momento en que se promovió el amparo, por lo que en el caso concreto no es posible hablar de cosa juzgada. Más aún, si la sentencia de sobreseimiento en amparo fue dictada aproximadamente un mes antes de la presentación de la demanda de nulidad, tampoco puede estimarse válidamente que exista duplicidad o simultaneidad en los medios de defensa intentados.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 13/96. Javier Corona Martínez. 15 de febrero de 1996. Unanimidad de votos.
Ponente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor. Secretaria: Andrea Zambrana Castañeda.

Novena Epoca

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

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: III, Marzo de 1996

Tesis: I.3o.A.18 A

Página: 1038

La tesis anterior refiere que la causal de improcedencia en estudio se actualiza cuando se haya interpuesto amparo en contra de un acto administrativo y una vez resuelto éste, se promueva juicio de nulidad ante el TFJFA.

IX. Contra actos generales y abstractos.

La fracción IX del artículo 202 del CFF, señala que es improcedente el juicio de nulidad contra ordenamientos que den normas o instrucciones de carácter general y abstracto, sin haber sido aplicados concretamente al promovente.

El precepto en comento impide que actos de naturaleza distinta a la administrativa sean impugnados a través de juicio de nulidad, concretamente los actos legislativos o judiciales.

X. Cuando no se hagan valer conceptos de impugnación.

La causal en estudio resulta lógica, si se toma en cuenta que el objeto de análisis dentro del juicio de nulidad, son los conceptos de impugnación que se hacen valer en la demanda.

La siguiente jurisprudencia resulta útil en la explicación de la presente causal de improcedencia, a saber:

"CONCEPTO DE VIOLACION EN AMPARO POR INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY. REQUISITOS DEL. Los conceptos de violación que se formulen para impugnar un precepto que se estime inconstitucional, deben consistir en la expresión de un razonamiento jurídico concreto que demuestre por qué se considera que aquél es contrario a una norma de la Ley Fundamental, siendo por tanto un requisito sine qua non la especificación de ésta, condición que no se satisface si se cita genéricamente un artículo de la Constitución que contiene varias garantías.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 259/88. Consuelo López Cordero. 9 de agosto de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta. Secretario: José de Jesús Echegaray Cabrera.

Amparo directo 153/91. Robinson, S.A. de C.V. 24 de mayo de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta. Secretario: José de Jesús Echegaray Cabrera.

Amparo directo 166/91. Instituto Mexicano del Seguro Social. 7 de junio de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta. Secretario: José de Jesús Echegaray Cabrera.

Amparo directo 416/95. Francisco Flores Sosa. 21 de septiembre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta. Secretario: Othón Manuel Ríos Flores.

Amparo directo 126/96. Cristal Fémica, S.A. 20 de marzo de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Olivia Heiras de Mancisidor. Secretaria: María de la Paz Flores Berruecos.

Novena Epoca

Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: III, Mayo de 1996

Tesis: VI.3o. J/6

Página: 479"

Los conceptos de impugnación son razonamientos jurídicos a través de los cuales se pretende demostrar por qué se considera que un acto administrativo es ilegal, por lo que al no hacerse valer tales razonamientos, la juzgadora no está en aptitud de emitir una resolución fundada en derecho.

XI. Cuando de las constancias apareciere que no existe acto reclamado.

Si el acto administrativo que se pretende controvertir no existe, es obvio que no puede haber una afectación a la esfera jurídica del particular y en consecuencia éste carecería de interés jurídico y aptitud legal para promover algún medio de defensa.

En el supuesto anterior, el TFJFA desechará de plano la demanda interpuesta, sin embargo, en caso de que el particular niegue en la demanda tener conocimiento del acto, se estará ante un supuesto diferente, acorde con la siguiente jurisprudencia:

“INEXISTENCIA DE LA RESOLUCIÓN O ACTO IMPUGNADO ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. DIFERENCIA ENTRE DESECHAR DE PLANO LA DEMANDA Y SOBRESEER EN EL JUICIO DE NULIDAD. Cuando el actor demanda la nulidad de un acto administrativo o fiscal y asegura que lo desconoce y, por ende, no puede exhibir con la demanda la prueba de lo impugnado, se actualiza el supuesto del artículo 209 bis, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, por lo que el tribunal debe admitir a trámite la demanda y emplazar a la autoridad demandada para que la conteste; si ésta niega la existencia de tal acto o resolución y el actor no logra desvirtuar esa negativa, el juicio carecerá de materia y procederá el sobreseimiento con base en los artículos 202, fracción XI y 203, fracción II, del citado código tributario. Cabe destacar que no debe confundirse este caso con el diverso de desechar de plano la demanda por inexistencia del acto impugnado, ya que en éste debe brindarse la oportunidad de defensa al actor para que, en ejercicio de su garantía de audiencia, aporte pruebas tendentes a demostrar la existencia del acto impugnado.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 6/2002. Administrador Local Jurídico de Puebla Sur. 11 de febrero de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Antonio Pescador Cano. Secretario: Jorge Arturo Gamboa de la Peña.

Amparo directo 126/2002. Consultoría Ecológica e Hidráulica, S.A. de C.V. 24 de mayo de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Raúl Oropeza García. Secretario: Eduardo Edmundo Rocha Caballero.

Amparo directo 158/2002. Recuperaciones Industriales Continental, S.A. de C.V. 4 de julio de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Antonio Pescador Cano. Secretario: Juan Carlos Ríos López.

Amparo directo 190/2002. José Rafael Luna Montiel. 8 de agosto de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Antonio Pescador Cano. Secretario: Juan Carlos Ríos López.

Amparo directo 264/2002. D Y M Elien's, S.A. de C.V. 17 de octubre de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Raúl Oropeza García. Secretario: Héctor Alejandro Treviño de la Garza.

Novena Epoca

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

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XVI, Diciembre de 2002

Tesis: VI.3o.A. J/24

Página: 628

La diferencia entre los dos supuestos de “inexistencia del acto”, es que en el primer caso se desecha de plano y en el segundo, antes de desechar la demanda, se concede la garantía de audiencia al particular para que demuestre la existencia del acto.

XII. En materia de Comercio Exterior.

Las fracciones XII y XIII del artículo 202, establecen la improcedencia del juicio de nulidad, cuando el acto haya sido dictado por 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, es decir, aquellas emitidas por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial que determinen cuotas compensatorias definitivas.

XIII. En materia de tratados para evitar la doble tributación.

La fracción XV del artículo 202 del CFF, establece la improcedencia del juicio de nulidad contra los actos 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.

La causal en estudio se actualiza con base en la figura de "cosa juzgada", toda vez que se habla de una resolución previa recaída a un recurso de revocación o en juicio de nulidad, lo que impide una nueva oportunidad para promover tales instancias.

XIV. Otros casos de improcedencia.

Al respecto el tratadista Manuel Lucero Espinosa⁶⁵ señala los siguientes;

- a). La falta de firma del promovente (art.199);
- b). La falta o indebida acreditación de la personalidad del promovente (art. 200);
- c). La falta de manifestación bajo protesta de decir verdad que el actor no recibió constancia de notificación de la resolución impugnada, o cuando tal notificación se realizó por correo (art. 209);
- d). En el caso de que la autoridad demandada no haya dictado resolución que erróneamente le atribuyó el actor. (fracción II inciso a) artículo198);

⁶⁵ Lucero Espinosa Manuel, op., cit., pág. 78

e). Demanda promovida por dos o más personas, cuando la impugnación no sea de resoluciones conexas que afecten los intereses jurídicos de dos o más personas (art. 198); y

f). Cuando se omita señalar en la demanda el nombre, domicilio fiscal, el domicilio para oír notificaciones del demandante; la resolución que se impugna, (art. 208).

A decir del autor antes citado, la improcedencia del juicio de nulidad, por ser una cuestión de orden público, no es necesario que la hagan valer las partes, pues la sala se encuentra obligada a examinarla de oficio.

III.2.6 Causales de Sobreseimiento.

El sobreseimiento es la figura a través de la cual el juzgador cesa en el conocimiento de un asunto, por falta de alguno de los elementos constitutivos de carácter fundamental.⁶⁶

Al respecto el artículo 203 del CFF, señala lo siguiente:

“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.

⁶⁶ Cfr. Kaye J. Dionisio, op., cit, págs. 260 y 261.

V. En los demás casos en que por disposición legal haya impedimento para emitir resolución en cuanto al fondo.

El sobreseimiento del juicio podrá ser total o parcial."

La fracción segunda del precepto citado es una medida que tiene aplicación importante en caso de que el Magistrado instructor encargado de examinar la demanda para determinar su admisión, no advierta una causal de improcedencia y ante el error de haberla admitido a trámite pueda dejar de conocer el asunto mediante el sobreseimiento del mismo.

Otra fracción que vale la pena comentar es la cuarta, en que la autoridad puede dejar sin efectos la resolución materia del juicio de nulidad, acorde con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 36 del CFF, entendido *contrariu sensu*.

Por lo que se refiere al final del artículo citado, se puede sobreseer parcialmente el juicio de nulidad en la parte de la resolución no impugnada por el promovente, por estimarse consentida, de conformidad con lo dispuesto en la fracción IV del artículo 202 del CFF.

III.2.7 Tramitación del Juicio de Nulidad.

El juicio de nulidad se inicia mediante la presentación por escrito de la demanda, 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 de nulidad deberá presentarse ante la Sala Regional, dentro de cuya jurisdicción se encuentra el domicilio fiscal del contribuyente excepto en los siguientes casos:

- a). Empresas que formen parte del sistema financiero en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. (Instituciones de crédito, de seguros y fianzas, de almacenes generales de depósito, administradoras de fondos para el retiro, sociedades de ahorro y préstamo, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa, casas de cambio y sociedades financieras de objeto limitado, que sean residentes en México o en el extranjero);
- b). Tengan el carácter de controladora o controlada en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y determinen su resultado fiscal consolidado; y
- c). El demandante resida en el extranjero y no tenga domicilio fiscal en el territorio nacional.

En los casos anteriores será competente la Sala Regional dentro de cuya jurisdicción se encuentre la sede de la autoridad que dictó el acto impugnado.⁶⁷

En el supuesto en que el demandante tuviera su domicilio fuera de la población donde esté la sede de la sala, como sucede regularmente en materia aduanal, la demanda podrá enviarse por correo certificado con acuse de recibo, siempre y cuando el envío se realice desde el lugar en que reside el demandante.

El plazo de cuarenta y cinco días dentro del que debe presentarse la demanda de nulidad puede suspenderse, acorde con lo dispuesto por los párrafos último y penúltimo del artículo 207 del CFF en los siguientes casos:

- Cuando el interesado fallezca durante el plazo para iniciar el juicio, el plazo se suspenderá hasta un año si antes no se ha aceptado el cargo de representante de la sucesión;

⁶⁷ *ibid*, pág. 242.

- Cuando el particular solicita a las autoridades iniciar el procedimiento de resolución de controversias contenido en un tratado para evitar la doble tributación incluyendo, en su caso, el procedimiento arbitral. El plazo de suspensión en este caso será por el tiempo que dure la tramitación del procedimiento respectivo; y
- Cuando existan casos de incapacidad o declaración de ausencia decretada por autoridad judicial, el plazo se suspenderá hasta un año, cesando la suspensión 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 la suspensión no se provee sobre su representación.

La demanda deberá presentarse por escrito y cumplir con los siguientes requisitos:

I. Nombre del demandante y domicilio para recibir notificaciones dentro de la sede de la sala.

Además de señalar el nombre, debe adjuntarse al escrito de demanda el documento con que acredite su personalidad o en el que conste que le fue reconocida por la autoridad demandada. El domicilio es un elemento indispensable que no debe faltar, en principio porque es vía para determinar la Sala Regional competente para conocer del asunto, y también porque es el lugar en que el particular recibirá las notificaciones personales que se le tengan que practicar.

II. La resolución que se impugna.

El actor deberá adjuntar a su demanda el documento en que conste el acto impugnado, así como la constancia de notificación. En caso de que la materia de la impugnación sea una negativa ficta, se deberá adjuntar una copia en la que

obre el sello de recepción, de la instancia no resuelta expresamente por la autoridad.

III. La autoridad o autoridades demandadas o el nombre y domicilio del particular demandado cuando el juicio sea promovido por la autoridad administrativa.

El primer supuesto se refiere propiamente al juicio de nulidad, en el segundo caso nos encontramos ante el juicio de lesividad en el que la autoridad administrativa controvierte la legalidad de un acto administrativo favorable a un particular, que sólo puede ser modificado con la intervención del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

IV. Los hechos que den motivo a la demanda.

Este requisito se refiere a los actos y omisiones materiales que se efectuaron o que debieron efectuarse, según el caso, en el procedimiento administrativo que sirvió de base para la emisión de la resolución impugnada, o bien aquellos que se dieron fuera de dicho procedimiento, pero que de alguna manera tiene relación con algún o algunos puntos de la providencia a debate y que son los que dan origen a la controversia.⁶⁸

V. Las pruebas que ofrezca.

El actor debe adjuntar las pruebas documentales, periciales o testimoniales que ofrezca cuando estas deban obrar en su poder y, en caso de no ser así, la solicitud presentada a la autoridad que tiene en su poder dichas pruebas, indicando en la demanda con toda precisión, la autoridad y el expediente en que obran las mismas y bajo protesta de decir verdad, su imposibilidad de obtenerlas. En caso de que se ofreciera prueba pericial, deberá mencionarse el nombre y domicilio del perito y anexarse el cuestionario que deba desahogar el mismo, debidamente suscrito por el demandante.

⁶⁸ Cfr. Lucero Espinosa Manuel Op., cit., pág. 98

VI. La expresión de los conceptos de impugnación.

En los conceptos de impugnación se deben exponer los argumentos jurídicos con base en los que se considere ilegal la resolución que se impugna e invocar los preceptos legales que se estimen violados. Los argumentos deben relacionarse con los hechos y las pruebas que se ofrezcan.

Se debe atacar directamente el acto impugnado, o sus motivos y fundamentos, de otro modo, se corre el riesgo de que los conceptos de impugnación se declaren inoperantes, insuficientes o infundados.

Un concepto de impugnación es inoperante cuando no se impugna, en lo absoluto, los motivos o fundamentos del acto administrativo objeto del juicio; será insuficiente cuando sólo se impugna alguno de los motivos o fundamentos del acto administrativo a debate, sin impugnar otros motivos o fundamentos en los que de igual manera o modo preferente descansa dicho acto; y, finalmente, el concepto de impugnación será infundado cuando si bien se impugnan los motivos y fundamentos del acto a debate, no los supera en virtud de que se apoya en hechos que no integran la hipótesis normativa de la disposición aplicable; se apoya en la invocación de hechos no probados durante la tramitación del procedimiento administrativo ni en el proceso contencioso administrativo; su argumento se funda en disposiciones jurídicas que no resultan aplicables al caso, o la interpretación que hace a las disposiciones jurídicas no es correcta.⁶⁹

VII. Nombre y domicilio del tercero interesado cuando lo haya.

Este requisito se relaciona con lo dispuesto por la fracción IV del artículo 198 del CFF, en que se señala que será parte en el juicio de nulidad el tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante, en cuyo caso y de

⁶⁹ Ibid., pág. 100

conformidad con la el artículo 211 del citado ordenamiento, se le dará vista con copia de la demanda a efecto de que dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que se corra traslado de la demanda, se apersona en juicio.

VIII. Las pretensiones.

Concretamente se refiere a aquello que se espera del juzgador, lo que el particular estima que debe obtener del juicio de nulidad promovido.

Acorde con el penúltimo párrafo del artículo 208 del CFF, la omisión de los requisitos señalados en las fracciones II y VI, trae consigo el desechamiento de la demanda; si se omiten los referidos 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.

Además de cumplir con los requisitos anteriores el promovente deberá adjuntar a su escrito de demanda los siguientes documentos:

- Una copia de la demanda y de los documentos anexos, para cada una de las partes;
- Aquel en que se acredite la personalidad o en el que conste que le fue reconocida por la autoridad demandada, o señalar los datos del registro del documento con el que la acredite ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, cuando no promueva en nombre propio;
- El documento en que conste el acto impugnado, así como la constancia de notificación correspondiente;

- El cuestionario que debe desahogar el perito, el cual deberá ir firmado por el demandante;
- El interrogatorio para el desahogo de la prueba testimonial, el que irá firmado por el demandante en caso de que los testigos tengan su domicilio fuera de la sede de la Sala, en cuyo caso se desahogará mediante exhorto, previa calificación del interrogatorio.

Si se omite la presentación de cualquiera de los documentos referidos, el Magistrado instructor requerirá al promovente para que los presente dentro del plazo de cinco días hábiles. Cuando no se presenten dentro de este plazo aquellos documentos a que se refieren los tres primeros puntos, se tendrá por no presentada la demanda; si se trata de los tres últimos, las mismas se tendrán por no ofrecidas.

III.2.8 Etapas del Juicio de Nulidad

a) Contestación de la demanda.

El artículo 251 del CFF señala que toda resolución deberá notificarse, a más tardar, el tercer día siguiente a aquél en que el expediente haya sido turnado al actuario para tal efecto, por lo que una vez acordada la admisión de la demanda y puesto a disposición del actuario dicho acuerdo, tendrá que notificarlo en ese tiempo, so pena de ser sancionado.

Una vez que se emplaza a las autoridades demandadas, éstas tienen un plazo de cuarenta y cinco días hábiles para contestar la demanda, contados a partir del día siguiente en que surta efectos la notificación de la misma.

Las autoridades demandadas deberán contestar cada uno de los hechos que el demandante les impute; expresar los argumentos que ataquen la eficacia de los

conceptos de impugnación; ofrecer las pruebas que estimen convenientes e incluso hacer valer causales de sobreseimiento que impidan al tribunal emitir una resolución en cuenta al fondo del asunto.

Las autoridades demandadas, al emitir su contestación, no podrán modificar los fundamentos de la resolución impugnada, de otra forma contravendrían el principio de invariabilidad de las resoluciones que se impugnan ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, acorde con la siguiente jurisprudencia:

“TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. INVARIABILIDAD DE LAS RESOLUCIONES IMPUGNADAS ANTE EL. De lo dispuesto por el artículo 215 del Código Fiscal de la Federación, se desprende el principio de invariabilidad de las resoluciones impugnadas ante el Tribunal Fiscal de la Federación; motivo por el cual, para determinar la validez o nulidad de una resolución, dicho tribunal debe atender única y exclusivamente a la fundamentación y motivación en ella externadas y abstenerse de considerar los argumentos que le planteen las autoridades, cuando, por medio de ellos, se pretenda modificar o ampliar la fundamentación o motivación dadas en la resolución impugnada.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 665/82. Fraccionadora y Hotelera del Pacífico, S.A. 20 de septiembre de 1984. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Leopoldo Vázquez Navarro.

Amparo directo 1496/87. Industrias Electrónicas Mac's, S.A. 26 de mayo de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Angelina Hernández.

Amparo directo 1916/87. Pantuflas Imperial, S.A. de C.V. 15 de junio de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Cuauhtémoc Carlock Sánchez.

Amparo directo 1622/87. Servicios Administrativos Continental, S.A. 29 de junio de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Angelina Hernández.

Amparo directo 1082/95. Hospital Santelena, S.A. 19 de octubre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Ma. Antonieta Azuela de Ramírez. Secretaria: Carmen Vergara López.

Novena Epoca

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

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: II, Noviembre de 1995

Tesis: I.2o.A. J/4

Página: 482"

El principio mencionado en la tesis anterior, impide a las autoridades demandadas tratar de perfeccionar el acto impugnado a través de las argumentaciones que viertan en su escrito de contestación, y obliga al Magistrado instructor a considerar como único fundamento y motivo del acto impugnado, el contenido en éste.

b). Alegatos.

El escrito en que las partes hacen valer las razones, argumentos, doctrinas y puntos de hecho que sean favorables a sus pretensiones, se denomina alegatos.⁷⁰

Diez días después de concluida la sustanciación del juicio, es decir, que no haya prueba que desahogar o diligencia que concluir, en fin, que no exista ninguna cuestión pendiente que impida la resolución del asunto, se notificará por lista a las partes el acuerdo en que se conceden cinco días hábiles para que formular sus alegatos por escrito.

Lo anterior se prevé en el artículo 235 del CFF, sin embargo la Sala Regional número 17, que es la que corresponde al Distrito Federal, acostumbra notificar el acuerdo que señala plazo para formular alegatos, de manera personal, y conceder en total quince días para tal efecto.

Los alegatos deberán ser considerados al emitir la sentencia, en caso de haberse presentado en tiempo, sin embargo éstos deberán referirse únicamente a las cuestiones planteadas en el procedimiento, sin que sea permisible exponer

⁷⁰ Kaye J. Dionisio, op., cit, pág. 278

argumentos adicionales a los hechos valer en la demanda, o diferentes a los elementos que fundaron el acto impugnado o los puntos controvertidos de la litis, según sea el caso.

c). Sentencia.

La sentencia constituye la segunda etapa del proceso, a través de la cual se pone fin al litigio y resuelve el fondo de los puntos controvertidos.⁷¹

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 236 del CFF, la sentencia se pronunciará dentro de los sesenta días siguientes a aquél en que se cierre la instrucción en el juicio.

La resolución deberá fundarse en derecho y resolver la pretensión que se deduzca de la demanda del actor, en relación con una resolución impugnada, sin agregar elementos que no fueron hechos valer por las partes, acorde con el principio de congruencia de las sentencias de conformidad con la siguiente tesis:

“SENTENCIA. CONGRUENCIA INTERNA Y EXTERNA. El principio de congruencia que debe regir en toda sentencia estriba en que ésta debe dictarse en concordancia con la demanda y con la contestación formuladas por las partes, y en que no contenga resoluciones ni afirmaciones que se contradigan entre sí. El primer aspecto constituye la congruencia externa y el segundo, la interna. En la especie, la incongruencia reclamada corresponde a la llamada interna, puesto que se señalan concretamente las partes de la sentencia de segunda instancia que se estiman contradictorias entre sí, afirmándose que mientras en una parte se tuvo por no acreditada la personalidad del demandado y, por consiguiente, se declararon insubsistentes todas las promociones presentadas en el procedimiento por dicha parte, en otro aspecto de la propia sentencia se analiza y concede

⁷¹ Lucero Espinosa Manuel Op., cit., pág. 201

valor probatorio a pruebas que específicamente fueron ofrecidas y, por ende, presentadas por dicha persona; luego, esto constituye una infracción al principio de congruencia que debe regir en toda sentencia.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 261/97. Gabriel Azcárraga García. 5 de agosto de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Gonzalo Hernández Cervantes. Secretaria: Ma. del Rosario Alemán Mundo.

Véase: Semanario Judicial de la Federación, Sexta Época, Volumen XI, Cuarta Parte, página 193, tesis de rubro: "SENTENCIAS, CONGRUENCIA DE LAS."

Novena Epoca

Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VI, Agosto de 1997

Tesis: XXI.2o.12 K

Página: 813"

Para que la sentencia sea congruente, además de resolver conforme a las pretensiones de las partes, debe ser congruente en si, es decir, no contradicciones que hagan dudoso el fallo.

Las causales por las que el TFJFA puede declarar que una resolución es ilegal, están previstas en el artículo 238 del CFF y son las siguientes:

I. Incompetencia del funcionario que haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva la resolución administrativa.

Este supuesto se actualiza cuando el funcionario no acredita tener la aptitud legal para emitir el acto materia del juicio, lo que trae como consecuencia la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada, en razón de que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite.

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

Esta causal se actualiza cuando se contraviene lo dispuesto por el artículo 38 del CFF, que se refiere a la forma que debe revestir todo acto administrativo, por lo que en caso de no constar por escrito, no incluir el nombre y firma del funcionario que lo emite, no estar fundado o motivado, etc., el acto deberá ser declarado ilegal con base en el supuesto que se analiza.

III. Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada.

Este supuesto se refiere concretamente al procedimiento que dio origen al acto que se impugna en el juicio y que debió haberse seguido con pleno respeto a las garantías del particular afectado.

Es común que de un procedimiento en que la autoridad hace valer sus facultades comprobación, se determine la existencia de infracciones a la normatividad fiscal, por lo que previo a la imposición de la multa que corresponde, la autoridad debe respetar ciertas formalidades que permitan al particular su defensa, previa imposición de la sanción que corresponda. En caso contrario se actualiza la ilegalidad del acto por derivar de un procedimiento viciado en su origen.

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

Esta causal es lo que la doctrina ha denominado "violación a la ley", misma que se puede dar en tres formas: 1. Cuando la autoridad administrativa, al producir el acto, se aparta deliberadamente, en todo o en parte, de la norma legal que rige el

acto; II. Cuando al producir el acto, incurre en una equivocada interpretación de esa norma; o sea el error de derecho; 3. Cuando por error de hecho acerca de la existencia, o de la apreciación, de las circunstancias que, según la norma legal, debían determinar la producción del acto, ha incurrido por ello en una falsa aplicación de esa norma. La causal que se analiza difiere de las anteriores ya que en este caso el funcionario competente emite el acto con observancia de las formas y formalidades legales; pero en cuanto a su contenido existe contradicción con las prevenciones de las normas jurídicas relativas al fondo del asunto.⁷²

V. Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la Ley confiera dichas facultades.

El supuesto anterior se conoce en la doctrina como “desvío de poder”, en que la autoridad actúa contrario a los fines de la ley, excediendo las facultades que legalmente le fueron otorgadas.

III.2.9 Efectos de la sentencia.

Por lo que se refiere a la causal de nulidad prevista en la fracción I del artículo 238, ésta debe ser lisa y llana, acorde con lo que se expone en la siguiente tesis:

“NULIDAD LISA Y LLANA DE LA RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA IMPUGNADA EN JUICIO FISCAL, CUANDO SE ESTIMA LA INCOMPETENCIA DE LA AUTORIDAD QUE LA DICTÓ, ORDENÓ O TRAMITÓ. El artículo 239, en su último párrafo del Código Fiscal de la Federación, señala los alcances de una sentencia definitiva en materia tributaria conforme a los supuestos previstos en el artículo 238 del citado código, y de la interpretación armónica de ambos preceptos se llega a la conclusión, que la causa de incompetencia del funcionario que haya

⁷² Cfr., *ibid.* Pág. 243 y sigs.

dictado, ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva la resolución impugnada, produce la nulidad lisa y llana de la misma y no para efectos, lo cual se deduce al excluirse del citado párrafo la fracción I, del artículo 238 del referido código tributario.

QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo directo 143/98. Guadalupe Esthela Ramón de Adell. 2 de abril de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: María Eliza Zúñiga Alcalá. Secretaria: Catalina Ángel Martínez.

Véase: Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volúmenes 187-192, Sexta Parte, página 101, tesis de rubro: "NULIDAD DE RESOLUCIONES POR INCOMPETENCIA DE LA AUTORIDAD EMISORA. LA SALA FISCAL DEBE DECLARARLA EN FORMA LISA Y LLANA Y NO PARA EFECTOS (INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 238, FRACCIÓN I Y 239 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN)."

Novena Época

Instancia: QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VII, Junio de 1998

Tesis: IV.5o.3 A

Página: 677"

Asimismo, de conformidad con el artículo 239 del CFF, en caso de actualizarse alguno de los supuestos contemplados por las fracciones II y III del artículo 238 del citado ordenamiento, el TFJFA declarará la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita una nueva resolución, sin embargo cabe tomar en cuenta el caso de excepción que refiere la siguiente jurisprudencia:

"NULIDAD LISA Y LLANA Y NULIDAD PARA EFECTOS RESPECTO DE ACTOS EMANADOS DE FACULTADES DISCRECIONALES. EXACTA APLICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 89/99, DE LA SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. De las consideraciones que informan la ejecutoria de la contradicción de tesis 6/98, fallada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la cual emanó la jurisprudencia 2a./J. 89/99, de rubro: "ÓRDENES DE VISITA DOMICILIARIA. LA NULIDAD DECRETADA POR

VICIOS FORMALES EN SU EMISIÓN, DEBE SER DECLARADA CON FUNDAMENTO EN LA PARTE FINAL DE LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 239 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN." se advierte que cuando el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa declare la nulidad de actos que deriven de facultades discrecionales, respecto de los cuales se haya actualizado la causal de nulidad contenida en la fracción II del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, la nulidad que se declare no debe ser lisa y llana, pues con ello se atentaría contra la facultad discrecional con que cuentan las autoridades hacendarias, pero tampoco puede ser para efectos, pues se estaría obligando a la autoridad a emitir un acto en perjuicio del particular. Por lo tanto, la nulidad deberá ser decretada en términos del artículo 239, fracción III, in fine, para el único efecto de dejar insubsistente la resolución combatida, sin perjuicio de que la autoridad pueda, si procede, ejercer de nueva cuenta sus facultades de comprobación, pero sin que se encuentre obligada a ello por virtud de la sentencia de nulidad.

QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo directo 143/98. Guadalupe Esthela Ramón de Adell. 2 de abril de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: María Eliza Zúñiga Alcalá. Secretaria: Catalina Ángel Martínez.

Véase: Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volúmenes 187-192, Sexta Parte, página 101, tesis de rubro: "NULIDAD DE RESOLUCIONES POR INCOMPETENCIA DE LA AUTORIDAD EMISORA. LA SALA FISCAL DEBE DECLARARLA EN FORMA LISA Y LLANA Y NO PARA EFECTOS (INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 238, FRACCIÓN I Y 239 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN)."

Novena Epoca

Instancia: QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VII, Junio de 1998

Tesis: IV.5o.3 A

Página: 677"

La tesis anterior resulta aplicable a la causal de ilegalidad prevista por la fracción V del artículo 238 del CFF, que de actualizarse, el tribunal declarararía la nulidad de

la resolución impugnada dejando a la autoridad en aptitud de ejercer plenamente sus facultades discrecionales.

Por lo que se refiere a la fracción IV del citado artículo 238, esta conlleva a la nulidad lisa y llana de la resolución que se controvierta en el juicio de nulidad, acorde con la siguiente tesis:

“NULIDAD QUE DECLARA LA SENTENCIA FISCAL DEBIDO A LA NOTIFICACIÓN ILEGAL DEL INICIO DEL PROCEDIMIENTO PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES. DEBE SER LISA Y LLANA Y NO PARA EFECTOS. La notificación es el acto jurídico que constituye el presupuesto necesario para el inicio del procedimiento de comprobación, ya que del análisis del artículo 44, fracciones II y III, del Código Fiscal de la Federación, se desprende que el procedimiento se inicia precisamente con la entrega al contribuyente o a su representante en vía de notificación del oficio respectivo, de suerte que es en el momento mismo de la notificación practicada de manera legal cuando se inicia válidamente el procedimiento para el ejercicio de las facultades de comprobación. De ahí que **si la notificación del inicio de dichas facultades se realizó en forma contraria a la establecida en la ley**, cabe concluir que **no inició debidamente el ejercicio de tales facultades, actualizándose, entonces, la hipótesis prevista por la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, lo que ocasiona la nulidad lisa y llana del procedimiento de mérito** iniciado con motivo de su ilegal notificación, y no una nulidad para efectos, pues resultaría materialmente imposible retrotraer el tiempo a fin de que se subsanara la violación cometida, sin perjuicio, desde luego, que si la autoridad fiscal se encuentra aún en tiempo y decide hacer uso de sus facultades discrecionales, inicie de nueva cuenta y en debida forma el procedimiento de que se trata.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 19/2000. Comercio Internacional Textil, S.A. de C.V. 26 de octubre de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Victor Antonio Pescador Cano. Secretario: Juan Carlos Ríos López.

Novena Época

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

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XIII, Mayo de 2001

Tesis: VI.3o.A.4 A

Página: 1185"

En la tesis anterior se identifica inmediatamente la causal en estudio al haber actuado la autoridad en ejercicio de facultades que si bien le son propias, no las ejerce conforme a las disposiciones legales aplicables.

En caso de que a consideración del TFJFA no se actualice ninguno de los supuestos de ilegalidad comentado, y en consecuencia se reconozca la validez de la resolución impugnada, procederá a favor del particular, el juicio de Amparo Directo ante los Tribunales Colegiados de Circuito, dentro de los quince días hábiles, contados a partir del día siguiente en que surta efectos la notificación de la sentencia.

CAPITULO IV

RECONOCIMIENTO DE INOCENCIA EN MATERIA FISCAL

IV.1.1 Concepto de Reconocimiento de Inocencia Penal

Es un procedimiento extraordinario de carácter judicial, que extingue los efectos de una sentencia penal, condenatoria e irrevocable, al comprobarse que el sentenciado se encuentra libre de culpa por no haber cometido el delito, o por haber cumplido ya una condena con respecto al mismo.

El reconocimiento de inocencia no debe confundirse con el indulto, que es una facultad discrecional del Poder Ejecutivo para extinguir, disminuir o conmutar una sanción contenida en una sentencia irrevocable de carácter penal, en que subsiste la obligación a cargo del indultado, en su caso, de reparar el daño.

La institución en estudio tampoco debe confundirse con la amnistía, que es un acto emitido por el Poder Legislativo, que borra toda huella del delito y es causa de extinción de la acción y de la ejecución de la pena.⁷³

IV.1.2 Antecedentes.

a). Código Federal de Procedimientos Penales de 1871.

Dentro del ordenamiento en estudio, el reconocimiento de inocencia tiene su origen en la institución jurídica del "indulto". La normatividad que reguló a éste, previó como un supuesto de procedencia el que "apareciera que el sentenciado es inocente", hipótesis que contrasta con la idea del perdón que representa el indulto, y que se acerca más al reconocimiento de inocencia.

⁷³ Barragán Salvatierra Carlos. *Derecho Procesal Penal*, editorial McGraw Hill, México 2001, pág. 546.

En efecto, si se otorga el indulto por encontrar que un sentenciado es inocente, no se puede hablar de un acto de gracia o perdón del Estado, sino de un acto de justicia, en el que se reconoce la inocencia de un sentenciado y se anulan los efectos de la sanción que le recayó mediante sentencia irrevocable.

El código en estudio señalaba lo siguiente:

“Artículo 284. El indulto no puede concederse, sino de pena impuesta en sentencia irrevocable.”⁷⁴

“Artículo 287. En la concesión del indulto de penas que privan de la libertad por delitos comunes, se observarán éstas reglas:

1ª. Se podrá conceder indulto sin condición alguna, cuando el que lo solicite haya prestado servicios importantes a la nación: cuando el gobierno juzgue que así conviene a la tranquilidad o la seguridad públicas; o cuando aparezca que el condenado es inocente”⁷⁵

El otorgamiento del indulto cuando “apareciera que el condenado es inocente”, se diferenció de los demás supuestos que prevé el código que se comenta, por una característica substancial; que en dicho supuesto se otorga el indulto sin condición alguna, a un inocente, y en los restantes, a quien si cometió un delito.

Los elementos derivados de los artículos a que se ha hecho alusión, indican que desde aquél entonces se reconocía la inocencia del sentenciado, aunque a través del indulto, que no garantizaba que de encontrarse elementos que liberaran de toda culpa al sentenciado, le fuera anulada la pena, ya que el indulto siempre ha sido un acto de carácter discrecional.

⁷⁴ Código Federal de Procedimientos Penales publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 1871, pág. 630 y sigs.

⁷⁵ Idem.

b). Código Federal de Procedimientos Penales de 1934.

El texto original del ordenamiento en estudio ya consideraba los elementos más importantes del reconocimiento de inocencia, e incluso la mayoría de los supuestos de procedencia que conocemos actualmente, pero continuó el error de llamar indulto al acto que anula los efectos de una pena impuesta a un inocente.

En principio se distinguió el indulto por gracia del indulto necesario; el primero se concedía cuando el solicitante hubiere prestado importantes servicios a la Nación, o tratándose de delitos políticos cuando así conviniera a la tranquilidad y seguridad, públicas, (artículos 557, 558 y 559); y el segundo al presentarse las siguientes causales:

“Artículo 560.- El indulto es necesario cuando se base en alguno de los motivos siguientes:

I. Cuando la sentencia se funde exclusivamente en pruebas que posteriormente se declaren falsas.

II. Cuando después de la sentencia aparecieren documentos públicos que invaliden la prueba en que se haya fundado aquella o las presentadas al jurado y que sirvieron de base a la acusación y al veredicto.

III. Cuando condenada alguna persona por homicidio de otra que hubiere desaparecido, se presentará ésta o alguna prueba irrefutable de que vive.

IV. Cuando dos reos hayan sido condenados por el mismo delito y se demuestre la imposibilidad de que los dos lo hubieren cometido.

V. Cuando el reo hubiere sido condenado por los mismos hechos en dos juicios distintos. En este caso el indulto procederá respecto de la segunda instancia...⁷⁶

Los supuestos por los que se actualizaba el indulto necesario, hacían notoria la inocencia del sentenciado, en clara protección a la garantía prevista por el artículo 23 constitucional, además de contener los elementos esenciales del reconocimiento de inocencia.

El indulto necesario representó un avance en el CFPP en estudio, con respecto al de 1871, en virtud de que éste no señalaba los supuestos de procedencia de la única causal orientada a "reconocer la inocencia del sentenciado", (regla 1 del artículo 287 en su parte final, *supra*). Asimismo, se puede decir que en el CFPP de 1934 ya regula el reconocimiento de inocencia, pero a través de una institución a fin, esto es, el indulto necesario.

c). Código de Procedimientos Penales de 1934 y sus reformas de 1983 y 1989.

En 1983 El Código Federal de Procedimientos Penales es reformado para agregar al capítulo VI relativo al indulto, el título "del indulto y el reconocimiento de inocencia", con lo que se agrega este último término al título y se suprime dentro del articulado de tal capítulo el término de "indulto necesario".⁷⁷

Posteriormente, en el año de 1989, se cambió el término "indulto necesario" por "reconocimiento de inocencia" dentro del Código de Procedimientos Penales del Distrito Federal, siguiendo el criterio empleado en el CFPP. Asimismo, se agregó un nuevo supuesto por el que procedía reconocer la inocencia del sentenciado, tanto en el ámbito local, como en el Código Federal de Procedimientos Penales.

⁷⁶ Código Federal de Procedimientos Penales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de agosto de 1934, pág. 1124 y sigs.

⁷⁷ Cfr. Proyecto de reforma a diversas disposiciones del Código Penal para el Distrito Federal en materia del fuero común, y para toda la República en materia del fuero federal; del Código de Procedimientos Penales

Al respecto, el aquél entonces diputado, Fernando Lozano Gracia, comentó en el debate de la reforma de 1989, lo siguiente:

" advertimos que la aplicación del indulto puede enmendar injusticias, pero su abuso no sólo desquicia el orden jurídico, sino genera un grave malestar e injusticia social; es de reconocerse que la presente iniciativa precisa y limita la aplicación de esta prerrogativa concedida al Ejecutivo y de que (sic) se sustituye la terminología inadecuada, como era el llamado indulto necesario por otra que expresa adecuadamente la naturaleza técnico jurídica del acto procesal, como lo es el reconocimiento de inocencia..."⁷⁸

La naturaleza técnico jurídica a que se refiere el diputado aludido, consiste en que el indulto es un acto de perdón de un de un delincuente, mientras que el "reconocimiento de inocencia" es un acto de justicia que elimina los efectos de una sentencia penal a favor de un sentenciado libre de culpa.⁷⁹

Asimismo, en la reforma que se analiza, se adicionó otro supuesto por el que procede el reconocimiento de inocencia, a saber:

"Artículo 560. El reconocimiento de la inocencia del sentenciado se basa en alguno de los motivos siguientes:

I a IV.....

para el Distrito Federal y del Código Federal de Procedimientos Penales, de fecha 21 de septiembre de 1989, pág. 7

⁷⁸ Debate del Proyecto de reforma a diversas disposiciones del Código Penal para el Distrito Federal en materia del fuero común, y para toda la República en materia del fuero federal; del Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal y del Código Federal de Procedimientos Penales, de fecha 28 de septiembre de 1989, pág. 35

V. Cuando el sentenciado hubiese sido condenado por los mismos hechos en juicios diversos. En este caso prevalecerá la sentencia más benigna.⁷⁹

La adición de éste supuesto, fue sujeta a diversas críticas durante el debate para su aprobación, entre otras, el que se consintiera la violación al artículo 23 constitucional, en el sentido de que alguien sea juzgado dos veces por el mismo delito, sin embargo este precepto por el contrario, protegía al gobernado para que no sufriera los efectos de los dos juicios, sino sólo los de aquel que más lo favoreciera.

Así, el legislador Arturo Armendáriz Delgado, en el debate de la de reforma de 1989, comentó lo siguiente:

“Queremos puntualizar y dejar muy claro, para que haya constancia, de que (sic) el hecho de que existan dos procesos y dos sentencias es en sí una violación al 23 constitucional, ya está dada la violación; hay un error que ha permitido violar la disposición del 23 constitucional y que es precisamente esta nueva disposición la que permite corregir el problema que constituye la violación al artículo 23 constitucional...”⁸¹

Es claro que la inserción del nuevo supuesto no contravino lo dispuesto por el artículo 23 constitucional, y como bien lo señala el legislador citado, constituye una solución al supuesto en que una persona sea sentenciada dos veces por el mismo delito.

⁷⁹ Cfr. Colín Sánchez Guillermo, *Derecho Mexicano de Procedimientos Penales*. Edición 17, editorial Porrúa, México 1998, pág. 655 y sigs.

⁸⁰ Decreto que reforma, adiciona, y deroga diversas disposiciones del Código Penal para el Distrito Federal en materia de fuero común, y para toda la república en materia de fuero federal; del Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal y del Código Federal de Procedimientos Penales, publicado en el DOF, el 31 de octubre de 1989.

⁸¹ Debate del Proyecto de reforma a diversas disposiciones del Código Penal para el Distrito Federal en materia del fuero común, y para toda la República en materia del fuero federal; del Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal y del *Código Federal de Procedimientos Penales*, de fecha 28 de septiembre de 1989, pág. 32

Como se aprecia del desarrollo histórico que tuvo la figura del reconocimiento de inocencia, los elementos de esta institución jurídica siempre estuvieron latentes dentro de la figura del indulto, tan es así que cuando se previó por primera vez la nueva institución jurídica, sólo se cambió la denominación de indulto necesario por el nuevo término, quedando subsistentes los mismos supuestos de procedencia, bajo la justificación por parte de los legisladores de que se trataba de una precisión técnica.

IV.1.3 Supuestos de procedencia.

De conformidad con lo que establece el artículo 560 del CFPP, el reconocimiento de inocencia procede en los siguientes casos:

Supuestos de procedencia	Comentarios
I. Cuando la sentencia se funde exclusivamente en pruebas que posteriormente se declaren falsas.	Tomando en consideración que un acto ilegal no puede ser el fundamento de uno legal; la sentencia apoyada exclusivamente en las pruebas falsas, deberá ser anulada.
II. Cuando después de la sentencia aparecieren documentos públicos que invaliden la prueba en que se haya fundado aquélla o las presentadas al jurado y que sirvieron de base a la acusación y al veredicto.	De la misma forma que el supuesto anterior, se habla de un acto viciado en su origen, que no puede subsistir si su antecedente es inválido.
III. Cuando condenada alguna persona por homicidio de otra que hubiere desaparecido, se presentare ésta o alguna prueba irrefutable de que vive.	Este supuesto es muy claro, y representa el único caso en que se podrá ofrecer una prueba distinta a la documental para comprobar la inocencia del sentenciado.
IV. Cuando dos reos hayan sido condenados por el mismo delito y se demuestre la imposibilidad de que los dos lo hubieren cometido.	Así como nadie puede ser condenado dos veces por el mismo delito, no se puede sancionar a dos personas por el mismo delito, acorde con lo establecido por el artículo 23 constitucional.

Supuestos de procedencia	Comentarios
<p>V. Cuando el sentenciado hubiese sido condenado por los mismos hechos en juicios diversos. En este caso prevalecerá la sentencia más benigna.</p>	<p>En este caso, una vez infringido el artículo 23 constitucional, al juzgar a una persona dos veces por el mismo delito, la solución que establece el legislador es aplicar la sanción más favorable.</p>

IV.1.4 Tramitación del reconocimiento de inocencia.

El texto vigente del CFPP establece que la solicitud de reconocimiento de inocencia deberá presentarse por escrito ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, acompañada de las pruebas que correspondieran o protestando exhibirlas oportunamente, (Art. 561).

Recibida la solicitud, se pide el proceso o procesos a la oficina en donde se encuentren; y cuando conforme al artículo 561 se haya protestado exhibir las pruebas, se señalará un término prudente para recibirlas. Una vez recibido el o los procesos y en su caso las pruebas del solicitante, se pasará el asunto al Ministerio Público por el término de cinco días, para que pida lo que a su representación convenga. Al ser devuelto, se pone a la vista del sentenciado y su defensor, por el término de tres días, para que se impongan de él y formulen sus alegatos por escrito, (artículos 562, 563, 564 y 565).

Finalmente, transcurrido el plazo de tres días señalado en el párrafo anterior, se fallará el asunto dentro de los diez días posteriores, señalando si la solicitud es o no fundada, (artículo 566).

Si la solicitud de reconocimiento de inocencia es fundada, se remite el expediente al Ejecutivo de la Unión por conducto de la Secretaría de Gobernación, para que sin más trámite reconozca la inocencia del sentenciado, (artículo 567).

Una vez reconocida la inocencia del sentenciado, se comunica al tribunal que hubiese dictado la sentencia para que se haga la anotación respectiva en el expediente del caso y a petición del interesado será publicaba en el DOF.

No obstante el hecho de que quien formal y materialmente reconoce la inocencia del sentenciado es el Poder Ejecutivo, el reconocimiento de inocencia debe entenderse como una facultada del Poder Judicial, en virtud de que es la SCJN quien determina la procedencia del mismo, mientras el ejecutivo sólo se concreta a hacerlo efectivo.

IV.2 Argumentos que hacen viable la aplicación del reconocimiento de inocencia a la materia fiscal.

El objeto concreto del reconocimiento de inocencia es anular los efectos de una sentencia penal irrevocable, en que se impone una sanción por la comisión de un delito, cuando el sentenciado resulte inocente. Ahora bien, el Estado también impone sanciones por infracciones administrativas, y a decir del tratadista Eduardo García de Enterría⁸² éstas se distinguen de las sanciones penales por un dato formal; las primeras las impone la Administración y las segundas los Tribunales penales.

El tratadista Sergio Francisco de la Garza⁸³ señala que la contravención, falta o simple infracción, no se distingue sustancialmente del delito y que las diferencias que existen son de accidente. Argumenta que toda violación a las normas del orden jurídico constituye una infracción, un ilícito; los ilícitos civiles producen el cumplimiento forzoso, la nulidad del acto o la reparación del daño; los ilícitos penales producen la aplicación de una pena, que es una sanción de tipo represivo, intimidatorio.

En este orden de ideas, el autor citado expone que las infracciones pueden ser de tres tipos: aquellas que violan bienes jurídicos individuales sin que se afecten los

⁸² García de Enterría Eduardo y otro. Curso de Derecho Administrativo II. 6ª edición, editorial Civitas, Madrid España 1999, pág. 159.

⁸³ Cfr. De la Garza Sergio Francisco. Op., Cit., pág. 893 y 894.

bienes jurídicos de la colectividad (p.e. incumplimiento de un contrato entre particulares); las que también afectan a un individuo en lo particular, pero que simultáneamente afectan bienes jurídicos que son fundamento de la vida social organizada por el Derecho, (p.e. un homicidio); y las infracciones que lesionan directamente a la colectividad organizada en el Estado, aunque en forma indirecta también afecten a personas individuales (p.e. una multa). Las primeras, señala el autor, constituyen ilícitos civiles, las dos últimas constituyen ilícitos penales.⁸⁴

El tratadista citado atribuye el mismo origen a las infracciones administrativas y a los delitos, atendiendo al fin que persiguen, es decir, ambas sanciones tienen un efecto represivo, intimidatorio y punitivo, esta postura es sostenida también por la tratadista Margarita Lomeli Cerezo, al señalar lo siguiente:

“De ahí pues, que tengamos que negar una diferencia esencial entre ilícito administrativo y penal, ya que no la hay intrínsecamente en el hecho o acto mismo, de acuerdo con el concepto unitario de la ilicitud, ni tampoco existe una diferencia extrínseca, por lo que toca a la consecuencia o sanción que deriva del ilícito, en virtud de que las sanciones penales como las administrativas son de la misma naturaleza (aflictiva, represiva o intimidatoria) y se diferencian sólo en razón de la gravedad de la sanción, es decir, cuantitativamente y no cualitativamente, así como por el hecho de aplicarse por distintas clases de autoridades, lo que tampoco constituye una diferencia sustancial”⁸⁵

De lo expuesto por los dos tratadistas se confirma que no existe una diferencia esencial entre el ilícito penal y administrativo, atento a los efectos que ambos producen, y a la finalidad que persiguen, con la diferencia de que la autoridad que sanciona ambos ilícitos es distinta en cada caso, como ya se mencionó líneas arriba.

⁸⁴ Idem.

⁸⁵ Lomeli Cerezo Margarita. Op., cit., pág 157.

Tomando en consideración que el ilícito penal y el administrativo son combatidos por la misma facultad sancionadora del Estado, lo que en la doctrina se ha denominado *ius punendi*, es posible aplicar en algunos casos, los principios generales de derecho penal contenidos en las normas constitucionales, a los ilícitos de carácter administrativo, así, nuestro máximo tribunal ha señalado lo siguiente:

“MULTAS. GARANTIAS CONSTITUCIONALES. Las garantías constitucionales contenidas en los artículos 14, 21, 22 y 23, y que se refieren a las reglas y limitaciones para la imposición de penas, son aplicables a las multas administrativas, pues en todos esos casos se trata de la imposición de sanciones por violación a la ley, y tanto las multas administrativas como las penales, participan de la misma naturaleza y tienen el mismo origen y la misma finalidad, siendo de notarse que, en algunos casos, la sanción penal puede reducirse a la sola multa.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo DA-205/69. Tintorería y Planchaduría "Royalty". 19 de julio de 1971. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

Séptima Epoca

Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 31 Sexta Parte

Página: 44"

Con apoyo en lo expuesto en este apartado, se puede sostener que si las sanciones administrativas, incluidas las fiscales, participan de la misma naturaleza que las penales, las garantías constitucionales que protegen al particular de éstas, son aplicables a aquellas.

En este orden de ideas, al ser el reconocimiento de inocencia un instrumento a través del que se hace efectiva la garantía del artículo 23 constitucional, que señala que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, de la misma forma protege al contribuyente de ser sancionado dos veces por la misma infracción, o sancionado por una que no cometió.

No obstante lo anterior, en materia fiscal no se prevé una institución jurídica a través de la cual se pueda reconocer la inocencia de un contribuyente con respecto a una resolución que ha quedado firme, como sucede en el caso del reconocimiento de inocencia, por lo que existe la posibilidad de que se contravenga el artículo 23 constitucional.

Por lo expuesto, es viable la regulación de un "reconocimiento de inocencia en materia fiscal", que proteja al particular de ser sancionado dos veces por la misma infracción, o por una infracción que no cometió, e incluso obligado a pagar un crédito fiscal que ya pagó o uno que la ley no le obliga a pagar.

IV.3 Diferencias entre el reconocimiento de inocencia en materia fiscal y otras formas de extinción de resoluciones administrativas desfavorables a un particular, previstas en el CFF.

IV.3.1 Concepto de reconocimiento de inocencia en materia fiscal.

El reconocimiento de inocencia en materia fiscal (RIF), se propone como un procedimiento a través del que sea posible revocar los actos o resoluciones fiscales firmes, desfavorables a un particular, cuando éste presente documentos que acrediten de manera idónea la ilegalidad de tales resoluciones.

IV.3.2 Diferencias del RIF con el recurso de revocación y el juicio de nulidad previstos en el CFF.

Dado que en el Capítulo III del presente trabajo de investigación, se estudiaron los medios de impugnación a que se hará referencia en este apartado, se abordarán directamente las diferencias que éstos guardan con el RIF.

El recurso de revocación y el juicio de nulidad, son medios de impugnación a través de los cuales el contribuyente puede controvertir, entre otras, las resoluciones fiscales que pretendan sancionarlo dos veces por una infracción, cobrar dos veces un mismo crédito fiscal, o sancionar una infracción que el contribuyente no cometió, siempre que se promuevan en los plazos establecidos para tal efecto. En cambio el RIF, se propone como una instancia extraordinaria que proteja al particular de ser afectado por cualquiera de las resoluciones antes referidas, cuando han quedado firmes.

Por otro lado, los medios de impugnación en comento permiten al particular hacer valer cuestiones de fondo y forma, y el RIF sólo permite plantear una cuestión de fondo y referida exclusivamente a demostrar la inocencia del contribuyente con respecto a una sanción o al cobro de un crédito fiscal, a través de un documento base.

Asimismo el RIF sólo podría solicitarse con respecto a resoluciones que han quedado firmes, a diferencia del recurso de revocación y el juicio de nulidad que se promueven contra resoluciones definitivas, medios de impugnación que al agotarse admiten juicio contencioso administrativo en el primer caso, y amparo directo en el segundo, mientras que contra el acto que resolviera la solicitud de reconocimiento de inocencia fiscal no procedería ningún medio de impugnación.

IV.3.3 Diferencias entre el RIF y la condonación fiscal o perdón fiscal y la amnistía fiscal.

Concepto de condonación fiscal.

Los términos perdón fiscal y condonación fiscal son plenamente equiparables, al punto de poder subsumir cualquier alusión normativa al perdón, en el marco de la condonación, sin embargo, a decir de la tratadista María Teresa Mata Sierra,⁸⁶ debe sustituirse la primera expresión por la segunda, por ser el término técnicamente correcto.

La condonación fiscal es definida por la doctrina como el perdón o rebaja de de una multa o deuda, autorizada expresamente por una norma legal, que concede a los deudores a título de gracia o equidad, mediante el cumplimiento de ciertos requisitos y condiciones, con el objeto de liberarles total o parcialmente de una obligación pecuniaria de carácter fiscal.⁸⁷

El artículo 74 del CFF, prevé la figura de la condonación de multas, que es regulada como una facultad discrecional a través de la cual la Secretaría de Hacienda y Crédito Público perdona el cobro de una multa que ha quedado firme (y no relacionada con un acto conexo que sea materia de impugnación), atendiendo a las circunstancias especiales del caso y los motivos que la autoridad sancionadora tuvo para imponerla. La condonación de multa debe ser solicitada a la SHCP, sin que ello constituya instancia que permita la impugnación del acto que resuelva dicha solicitud.

Asimismo el artículo 39 del CFF, otorga al Poder Ejecutivo, entre otras, la facultad de condonar el pago de las contribuciones y sus accesorios, cuando se haya afectado o se 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.

⁸⁶ Cfr. Mata Sierra María Teresa. La Condonación de la Deuda Tributaria. Editorial Lex Nova. Valladolid, España 2000, pág. 92 y 93.

⁸⁷ Rossy H., citado por Mata Sierra María Teresa., op., cit., pág. 36 y 37.

La condonación fiscal o perdón fiscal es una facultad discrecional del poder ejecutivo para renunciar al cobro de una deuda tributaria, cuando estima disminuida la capacidad contributiva del particular. Un ejemplo ilustrativo de la institución en estudio son los decretos a través de los cuales el ejecutivo condona deudas tributarias a determinado sector productivo del país, como el decreto publicado el 3 de enero del 2003, en el que se condonaron adeudos derivados de impuestos federales, así como sus accesorios, a los contribuyentes dedicados exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas.

Concepto de amnistía fiscal.

La amnistía fiscal es definida como la "extinción por ley" de la obligación tributaria, entendiéndose que la ley autoriza u ordena al acreedor el perdón de la deuda.⁸⁸

Las similitudes entre la figura en estudio y la condonación son: que ambas deban estar reguladas por la ley, que en los dos casos se mantiene la idea del perdón, y que la consecuencia de ambas es la extinción total o parcial de la obligación de pago del sujeto pasivo deudor, a la hacienda pública.⁸⁹

La diferencia más importante entre las dos instituciones, es la que atiende a la situación que motiva la aplicación de cada una. En el caso de la condonación, el legislador busca favorecer a sujetos cuya capacidad contributiva se vea considerablemente disminuida por situaciones sobrevenidas, mientras que la amnistía fiscal persigue el conocimiento de la administración sobre bases ocultas para liquidar los tributos que devenguen en tiempos venideros, para lo que se utiliza como incentivo el perdón de las cuotas hipotéticamente debidas si las bases ocultas llegaran a ser conocidas por la administración antes de que prescribiera su derecho a liquidar el tributo.

⁸⁸ Cfr. *Ibid.*, pág. 108.

⁸⁹ *Ibid.*, pág. 99.

El ejemplo más claro de amnistía fiscal son los preceptos jurídicos del CFF a través de los cuales se instrumentó el programa "Cuenta Nueva y Borrón" aplicable a partir del ejercicio fiscal del año 2000, concretamente las fracciones VII y VIII del artículo 2° transitorio del 2001, del mencionado Código, a través de las cuales, quienes hayan presentado correctamente y en tiempo la declaración anual del ejercicio fiscal del año 2000 se les perdonarán las omisiones en que hayan incurrido en los cuatro ejercicios anteriores, que les sean detectadas por las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación, siempre que se ubiquen además en los supuestos que enmarcan los referidos preceptos.

La diferencia concreta entre el RIF y las instituciones anteriores, consiste en que en éstas existe la infracción o la deuda fiscal, y en consecuencia se puede hablar de un perdón, mientras que en el RIF el contribuyente pretende demostrar que no adeuda nada al fisco, que no cometió la infracción, o que se le pretende sancionar dos veces por la misma infracción, por lo que en este caso no puede hablarse de perdón, sino de una declaración de inocencia.

IV.3.4 Diferencias entre el RIF y la reconsideración fiscal.

Como ya se comentó en el Capítulo anterior cuando se habló de los antecedentes del recurso de revocación, la reconsideración fue un medio a través del cual muchos contribuyentes pretendieron que la autoridad fiscal reconsiderará la imposición de una sanción o la liquidación y cobro de un crédito fiscal, con base en el artículo 8° constitucional.

La práctica irregular del llamado "recurso de reconsideración", tuvo como consecuencia la creación de un verdadero medio de defensa; el recurso de revocación, que a diferencia del primero, se encontraba previsto en la normatividad fiscal y obligaba a la autoridad que lo resolvía pronunciarse sobre el fondo del asunto.

Posteriormente, mediante el decreto que expide nuevas leyes fiscales y modifica otras, publicado en el Diario Oficial e la Federación el 15 de diciembre de 1995, se adiciona el artículo 36 del CFF, insertando la reconsideración como una facultad discrecional por parte de la autoridad fiscal, para revocar sus propias resoluciones, desfavorables al particular, en caso de ser notoriamente ilegales.

Al respecto el artículo 36 en la parte relativa establece lo siguiente:

“Artículo 36...

...

Las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal.

Lo señalado en el párrafo anterior, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los contribuyentes.”

Como se aprecia del precepto citado, la reconsideración es un acto administrativo de carácter discrecional que ejerce la autoridad fiscal con el objeto de modificar o revocar resoluciones ilegales desfavorables al particular, cuando éste no promovió los medios de defensa correspondientes y hubieren transcurrido los plazos para hacerlo.

La diferencia esencial entre la institución en estudio y el RIF, es que éste procedería a través de una solicitud del particular, y aquella procede discrecionalmente, cuando la autoridad fiscal advierta que sus subordinados están emitiendo resoluciones ilegales y decida modificar o revocar tales actos.

Asimismo, la reconsideración es resuelta por la propia autoridad emisora del acto, a través de una resolución administrativa, mientras que el RIF se resuelve por un tercero imparcial a través de un acto jurisdiccional.

No obstante las diferencias existentes entre ambas instituciones, la reconsideración es la que más se asemeja al RIF, por lo que se propone la inserción de éste en el artículo 36 del CFF, y la supresión de la figura de la reconsideración por resultar inútil a la función que el legislador le quiso dar, acorde con lo que se expone en el siguiente punto.

IV.4 Proyecto de modificación del artículo 36 del CFF, para regular la aplicación del reconocimiento de inocencia en materia fiscal.

En la exposición de motivos del decreto que expide nuevas leyes fiscales y modifica otras, publicado en el Diario Oficial e la Federación el 15 de diciembre de 1995, en la parte relativa a la adición del artículo 36 del CFF, referida en el punto anterior, el legislador señaló lo siguiente:

“Con el propósito de otorgar un trato más justo a los contribuyentes en los casos en que notoriamente les asista la razón y ya no puedan acudir a ningún medio de defensa porque hubieran perdido el derecho de hacerlos valer, se propone establecer un procedimiento excepcional mediante el cual las autoridades fiscales estarán en posibilidad de revisar

sus propias resoluciones desfavorables al particular para que, en su caso, sean modificadas o revocadas."⁹⁰

La adición al artículo 36 del CFF, no cuenta con los elementos necesarios que le den efectividad o la hagan de alguna manera útil, en razón de que se trata de una facultad discrecional que de ser ejercida implicaría el reconocimiento de la autoridad fiscal de que sus subordinados han actuado ilegalmente, por lo que el ejercicio de tal facultad será nulo.

En efecto, la autoridad fiscal difícilmente va a reconocer que sus funcionarios están trabajando mal, por el contrario, lo conveniente es que defienda la legalidad de sus actos por cualquier medio, por lo que la adición al precepto aludido, no otorga un trato más justo al contribuyente cuando notoriamente le asista la razón y en consecuencia, la intención que tuvo el legislador al adicionar el precepto que se comenta no surte sus efectos.

IV.4 Proyecto de modificación del artículo 36 del CFF, para regular la aplicación del reconocimiento de inocencia en materia fiscal.

Por lo anterior, y con el objeto de "otorgar un trato más justo a los contribuyentes en los casos en que notoriamente les asista la razón y ya no puedan acudir a ningún medio de defensa porque hubieran perdido el derecho de hacerlos valer", se sugiere la inserción de la figura del reconocimiento de inocencia regulada por la materia penal, a la materia fiscal, para quedar redactada en los siguientes términos:

Artículo 36. ...

...

⁹⁰ Exposición de Motivos del "Decreto que Expide Nuevas Leyes Fiscales y Modifica Otras" publicado en el D.O.F., el 15 de diciembre de 1995, pág. 2646.

La solicitud de reconocimiento de inocencia procederá con respecto a los actos o resoluciones que tengan el carácter de cosa juzgada o contra los que el particular haya perdido el derecho de hacer valer algún medio de defensa, siempre que se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:

I. Que se le pretenda imponer una sanción por la misma infracción por la que ya fue sancionado;

II. Que se le pretenda cobrar nuevamente un crédito fiscal que ya pagó;

III. Que se le imponga una sanción por la comisión de una infracción que no cometió y por la que no está obligado a responder acorde con la normatividad fiscal; y

IV. Que se le pretenda cobrar un crédito fiscal que no le es aplicable por no ubicarse en los supuestos legales que hacen procedente su cobro.

La solicitud de reconocimiento de inocencia deberá cumplir con lo dispuesto por el artículo 18 del CFF, a la que además se deberá adjuntar lo siguiente:

I. El documento en que conste el acto con respecto al cual el solicitante pide se reconozca su inocencia;

II. Las pruebas documentales en que sustente su solicitud de inocencia;

III. Los documentos con los que acredite su personalidad el solicitante o su representante; y

IV. Constancia de notificación del acto referido en la primera fracción.

La solicitud de reconocimiento de inocencia podrá presentarse en cualquier momento, hasta antes de que las cantidades requeridas al contribuyente sean pagadas por éste a la autoridad fiscal o que ésta las haya cobrado a través del procedimiento administrativo de ejecución.

La presentación de la solicitud del reconocimiento de inocencia, suspende el procedimiento administrativo de ejecución por el tiempo que dure la resolución de dicha solicitud y hasta que se notifique a las partes la sentencia correspondiente.

La solicitud de reconocimiento de inocencia se presentará ante las Salas Regionales del TFJFA cuando no se promovió ningún medio de defensa para impugnarlas. Al recibir la solicitud la Sala en turno dará vista a la autoridad emisora del acto con respecto al que se pide el reconocimiento de inocencia, por un plazo de 10 días hábiles a efecto de que manifieste lo que a su derecho convenga.

Una vez integrado el expediente de reconocimiento de inocencia, con la solicitud respectiva y las manifestaciones de la autoridad fiscal o administrativa implicada, se remitirá a la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para su resolución.

La resolución de la solicitud de reconocimiento de inocencia deberá emitirse dentro de los 30 días hábiles posteriores a su presentación.

Tratándose de las resoluciones emitidas por autoridades fiscales federales, que tengan el carácter de cosa juzgada por haberse negado el amparo promovido ante los Tribunales Colegiados de Circuito, la solicitud de reconocimiento de inocencia en materia fiscal se presentará ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación y será tramitada conforme a lo dispuesto por el Capítulo VI del Código Federal de Procedimientos Penales.

El proyecto de reforma al artículo 36 que se propone tiene el inconveniente que de ser demasiado extenso, por lo que resultaría más conveniente agregar uno o dos artículos que regularan exclusivamente el reconocimiento de inocencia en materia fiscal.

La redacción que se propone tendrá errores que sólo una buena técnica legislativa podría suplir, por lo que se reitera el hecho de que la idea esencial de este trabajo de investigación consiste sólo en adaptar los principios de derecho penal por lo que se refiere al reconocimiento de inocencia, a la materia fiscal.

CONCLUSIONES.

1. La relación jurídica tributaria es el vínculo que se compone por un conjunto de obligaciones de carácter fiscal y administrativo en general, que se deben el particular y el Estado. Cuando el primero incumple, el segundo puede obligarlo a cumplir a través de los medios de coacción legal correspondientes, y además sancionarlo a efecto de que no vuelva a incurrir en la misma conducta.

2. Las sanciones que impone el Estado al particular, dentro del marco de la relación jurídica tributaria, son aplicadas por medio de un acto administrativo que el particular puede impugnar a través de recurso de revocación o juicio de nulidad, dentro de los plazos legales para tal efecto, sin embargo, en caso de que pierda tales plazos, y se le esté sancionando dos veces por una infracción o por una que no cometió, sufrirá injustamente los efectos de dichas sanciones, aún en el caso en que pueda demostrar de manera fehaciente la ilegalidad de tales actos.

3. Las sanciones que impone la autoridad administrativa por la comisión de ilícitos administrativos, comparten la misma naturaleza que las penas que impone el poder judicial por la comisión de un delito, dado que ambas tienen un efecto intimidatorio, aflictivo, o represivo, que trata de evitar que se comenten nuevos ilícitos. Por tanto, es posible aplicar algunos de los principios de derecho penal a la materia administrativa tratándose de sanciones.

4. El reconocimiento de inocencia regulado por la normatividad penal, es aplicable a las sentencias irrevocables dictadas por el poder judicial, como un medio extraordinario que protege al particular de ser obligado a cumplir una condena por un delito que no cometió, o de ser sancionado dos veces por el mismo ilícito. En materia fiscal no existe tal institución, por lo que es posible sancionar a un particular dos veces por la misma infracción, o sancionarlo por una que no cometió, cuando las resoluciones tengan el carácter de cosa juzgada, no obstante el tener pruebas fehacientes que acrediten la ilegalidad del acto.

5. El artículo 36 del CFF, prevé la facultad discrecional a favor de la autoridad fiscal para revocar las resoluciones desfavorables a un particular, cuando no se hayan impugnado a través de los medio de defensa procedentes y hayan concluido los plazos para hacerlo, siempre que demuestre la ilegalidad de las mismas, lo que en nada beneficia al particular, ya que es una facultad que evidentemente no es ejercida.

6. El reconocimiento de inocencia en materia fiscal encuadraría perfectamente en la redacción del artículo 36 de CFF, dado que éste regula un acto extraordinario por el que se revocan resoluciones que han quedado firmes, justo los mismos efectos que tendría la figura que se propone.

7. El reconocimiento de inocencia no constituye una instancia adicional al amparo que permita a los particulares someter a un nuevo análisis sus pretensiones hechas valer ante la autoridad jurisdiccional, cuando se haya desahogado un procedimiento previo, se reduce a un solo fin, que es demostrar de forma indubitable la inocencia de quien se le ha impuesto injustamente una sanción mediante sentencia irrevocable o la de quien perdió el derecho de hacer valer los medios de defensa procedentes para impugnar actos evidentemente ilegales.

BIBLIOGRAFÍA

Armienta Hernández Gonzalo. Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos. Tercera Edición, México 1996

Arriola Vizcaino Adolfo. Derecho Fiscal., editorial Themis, México 1998 Fernández Martínez Refugio de Jesús, Derecho Fiscal., editorial McGraw Hill, México 2001

Barragán Salvatierra Carlos. Derecho Procesal Penal., editorial McGraw Hill, México 2001

Burgoa Orihuela Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano. Undécima edición actualizada, editorial Porrúa, México 1997

Colín Sánchez Guillermo, Derecho Mexicano de Procedimientos Penales. Edición 17, editorial Porrúa, México 1998

De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Décimo octava edición, tercera reimpresión, editorial Porrúa, México, D. F

Fraga Gabino, Derecho Administrativo. Cuadragésima Primera edición, editorial Porrúa, México 2001

Gallegos Reyes Humberto. Los Juicios de Nulidad y Amparo en Materia Fiscal. Primera edición, editorial ISEF, México 2003

García de Enterría Eduardo y otro. Curso de Derecho Administrativo II. 6ª edición, editorial Civitas, Madrid España 1999

Jiménez González Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. Tercera edición, segunda reimpresión, editorial Ecasa, México 1991

J. Kaye Dionisio. Derecho Procesal Fiscal. Editorial Themis, México 2000.

Lomelí Cerezo Margarita. Derecho Fiscal Represivo. Segunda edición, editorial Porrúa, México 1997.

Lucero Espinosa Manuel. Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarta edición, editorial Porrúa, México 1997.

Mabarack Cerecedo Doricela. Derecho Financiero Público. Segunda edición, editorial McGraw-Hill, México 2000.

Margain Manautou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Décima tercera edición actualizada, editorial Porrúa, México 1997.

Martínez Morales Rafael I. Derecho Administrativo 3er. Y 4to. Cursos. Editorial Oxford, tercera edición, México D. F., 2001.

Mata Sierra María Teresa. La Condonación de la Deuda Tributaria. Editorial Lex Nova. Valladolid, España 2000.

Nava Negrete Alfonso. Derecho Administrativo Mexicano. Editorial Fondo de Cultura Económica, México 1999.

Paz López Alejandro y otro. El Recurso de Revocación en Materia Fiscal, primera edición, editorial Calidad en Información, México 2002.

Quintana Valtierra Jesús y otro. Derecho Tributario Mexicano. Décima quinta edición, editorial Trillas, México, 1987.

Rodríguez Michel Moisés. Recurso de Revocación Fiscal. Primera edición, editorial Porrúa, México 2002.

Sánchez Pichardo Alberto C. Los Medios de Impugnación en Materia Administrativa. Editorial Porrúa, México 1997.

Serra Rojas Andrés. Derecho Administrativo (segundo curso). Editorial Porrúa, México 1996.

LEGISLACIÓN Y DOCUMENTOS A FINES

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Federal de Procedimientos Penales vigente.

Código Fiscal de la Federación vigente.

Exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal del 27 de agosto de 1936.

Código Federal de Procedimientos Penales publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 1871.

Código Federal de Procedimientos Penales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de agosto de 1934.

Proyecto de reforma a diversas disposiciones del Código Penal para el Distrito Federal en materia del fuero común, y para toda la República en materia del fuero federal; del Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal y del Código Federal de Procedimientos Penales, de fecha 21 de septiembre de 1989.

Debate del Proyecto de reforma a diversas disposiciones del Código Penal para el Distrito Federal en materia del fuero común, y para toda la República en materia del fuero federal; del Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal y del Código Federal de Procedimientos Penales, de fecha 28 de septiembre de 1989.

Decreto que reforma, adiciona, y deroga diversas disposiciones del Código Penal para el Distrito Federal en materia de fuero común, y para toda la república en materia de fuero federal; del Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal y del Código Federal de Procedimientos Penales, publicado en el DOF, el 31 de octubre de 1989.

Debate del Proyecto de reforma a diversas disposiciones del Código Penal para el Distrito Federal en materia del fuero común, y para toda la República en materia del fuero federal; del Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal y del Código Federal de Procedimientos Penales, de fecha 28 de septiembre de 1989.

Exposición de Motivos del “Decreto que Expide Nuevas Leyes Fiscales y Modifica Otras” publicado en el D.O.F., el 15 de diciembre de 1995.

RESOLUCIONES DE CARÁCTER JUDICIAL

Solicitud de Reconocimiento de Inocencia 8/89 promovida por ALBERTO SABA MUSSALI, resuelto favorablemente, en fecha siete de mayo de 1990.

Solicitud de Reconocimiento de Inocencia 27/97 promovida por JOSÉ DÁVALOS RENTERÍA, resuelto improcedente en fecha primero de abril de 1998.

Solicitud de Reconocimiento de Inocencia 7/2001, promovida por FRANCISCO ENRÍQUEZ LIZAOLA, resuelto infundado en fecha primero de marzo de 2001.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta (IUS 2003).