

321309

UNIVERSIDAD DEL TEPEYAC

ESCUELA DE DERECHO
CON ESTUDIOS RECONOCIDOS OFICIALMENTE POR
ACUERDO No. 3213-09 CON FECHA 16 - X - 1979
DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO



LA JUSTICIA TRIBUTARIA EN MEXICO

TESIS
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
PRESENTA
EDGAR ULISES HERNANDEZ CAMPOS

ASESOR DE LA TESIS:
LIC. EMILIO FELICIANO PACHECO RAMIREZ
CED. PROFESIONAL No. 1348936



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

AGRADECIMIENTOS

Dios, gracias por guiarme por el buen camino que con tu luz y sabiduría hiciste que me esforzara para llegar hasta aquí y principalmente por darme una familia a la que siempre les estaré agradecido por todo el apoyo que me han brindado.

A mi padre

Por ser uno de los pilares importantes a lo largo de mi existencia, ahora comprendo que gracias a tu exigencia, inteligencia, empuje, amor, cariño pero sobre todo el don de la responsabilidad hiciste de mí el hombre de hoy. Gracias por ser mi padre.

A mi madre

Por ser la persona más importante en mi vida, gracias por darme la vida, que con tu ternura, amor, comprensión y entrega me diste la fuerza y valores necesarios para luchar en la vida. Gracias, te amo.

A mis hermanas Clo, Moris y Hogla

Gracias por el apoyo incondicional que siempre han mostrado, que con su cariño y afecto aprendí que en la vida se debe de luchar para ser mejor persona.

Y en especial a mi hermana Verónica

Que con su ausencia hizo que mi vida tuviera sentido, a que cada día de mi existencia lucharé y me entregará al máximo como si fuera el último, porque al final yo sé que estaré contigo y tú conmigo, por eso en dónde quiera que te encuentres y aunque no estés físicamente conmigo en este día tan

importante, te dedico con todo mi amor este logro, ya que siempre estarás en mi mente y en mi corazón.

Al licenciado José Hernández Acero, ilustre catedrático de la UNAM

Que con sus sabios consejos me apoyaron a reflexionar sobre el rumbo de mi carrera, y así creer que existe el esclarecimiento de la verdad y la justicia en cada ser humano.

Licenciado Emilio F. Pacheco Ramírez

Por brindarme su apoyo, tiempo y dedicación para terminar este trabajo, ya que sin él no lo hubiera logrado. Gracias.

A mis amigos

Que gracias a la comunicación, apoyo y cariño siempre estuvieron a mi lado en las buenas y en las malas.

A mis maestros

Que con su generosidad, sabiduría pero sobre todo con su comprensión y dedicación me encaminaron a la culminación de mi carrera satisfactoriamente.

A la Universidad y Colegio del Tepeyac

Gracias por brindarme la oportunidad de forjarme no solo como estudiante sino también como una persona llena de plenitud, valores y principios.

ÍNDICE

	Página
INTRODUCCIÓN	ii
CAPÍTULO I RESEÑA HISTÓRICA DEL DERECHO FISCAL MEXICANO	
1.1 La fundación de Tenochtitlán y las contribuciones como aportaciones para la comunidad	2
1.2 Tezozomoc y el impuesto como tributo del vencido, el más antiguo caso de inconformidad de los impuestos en el discurso de Tequixquihuatl	3
1.3 Período de Acamapichtlín a Moctezuma I, la descentralización administrativa tributaria y la adecuación de gravámenes	4
1.4 Legislación Española anterior a la colonia	5
1.5 Legislación colonial	9
1.5.1 Jueces de Residencia	13
1.6 Ley para el arreglo de lo contencioso administrativo	17
1.7 Tesis de Vallarta	20
CAPÍTULO II IMPARTICIÓN DE JUSTICIA TRIBUTARIA EN MÉXICO	
2.1 La creación del Tribunal Fiscal de la Federación	23
2.2 Estructura inicial del Tribunal Fiscal de la Federación	24
2.3 Características del Tribunal Fiscal de la Federación	24

2.4	Justificación histórica del Tribunal fiscal de la Federación	25
2.5	Constitucionalidad del Tribunal Fiscal de la federación	27
2.6	La primera Ley de Justicia Fiscal	29
2.7	Surgimiento del Código Fiscal de la Federación	39
2.8	Estructura orgánica	45
2.8.1	Integración antigua del Tribunal	45
2.9	Sala Superior	46
2.9.1	Competencia	46
2.9.2	Atribuciones	48
2.10	Atribuciones y facultades del presidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa	52
2.11	Salas Regionales	54
2.11.1	Atribuciones de los presidentes	54
2.11.2	Competencia de las Salas Regionales	55
2.12	Atribuciones del Secretario General de Acuerdos	59
2.13	Atribuciones del Oficial Mayor del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa	60
2.14	Facultades de los Secretarios de la Sala Superior y de las Salas Regionales	61
2.15	Atribuciones de los Actuarios	62

CAPÍTULO III ACTOS DE AUTORIDAD FISCAL

3.1	Acto administrativo concepto doctrinario	64
3.1.1	Legalidad del acto administrativo	66
3.1.2	Régimen Jurídico del acto administrativo	66
3.1.3	Elementos orgánicos del acto administrativo	66
3.2	Actos de iniciación	67
3.2.1	Requerimiento en contra del deudor principal	67
3.2.2	Procedimiento de cobro enderezado en contra de otros deudores distintos al sujeto pasivo principal	69
3.3	Actos de desarrollo del procedimiento	70
3.3.1	Actos de dirección	71
3.3.2	Actos de coerción	72
3.3.3	Actos de valuación	72
3.3.4	Actos de conclusión	73
3.3.5	Aplicación del producto de la ejecución cuando solo sea interesado en el fisco federal	73
3.3.6	Aplicación del producto de la ejecución cuando concurrieren con el fisco federal y otros fiscos locales	74
3.4	Marco Normativo y Jurisprudencial	74
3.5	Sujetos	80

3.5.1 El sujeto activo	80
3.5.2 El sujeto activo en la legislación fiscal mexicana	83
3.6 Competencia entre Federación, Estados y Municipios	84
3.6.1 Facultades exclusivas de la Federación	84
3.6.2 El fisco Estatal	85
3.6.3 El fisco Municipal	87
3.7 El sujeto pasivo	88
3.7.1 Clasificación de los sujetos pasivos	91
3.7.2 Criterios de vinculación	92
3.8 Principio de legalidad en materia fiscal	96
3.9 Facultades de la autoridad fiscal	98
3.9.1 Facultades de la autoridad fiscal en caso de no presentación de declaraciones y avisos	100
3.9.2 Facultades de comprobación de las autoridades fiscales	102
3.10 Potestad Tributaria	104
3.10.1 Estado actual del Poder Tributario Federal	104
3.11 Poderes Tributarios exclusivos del Congreso Federal conferidos en forma positiva	111
3.11.1 Poderes exclusivos por razón de prohibición a los Estados	114
3.11.2 La fracción X del artículo 73 Constitucional	114

3.12 El poder Tributario de las Entidades Federativas	117
3.12.1 Poderes tributarios concurrentes limitados	117
3.12.2 Delegación por la Federación de sus facultades exclusivas	120
3.13 Ausencia de Poder Tributario Municipal	122
3.13.1 La autonomía financiera municipal	122
3.13.2 Los impuestos municipales	124
3.13.3 Los derechos municipales	127
3.14 Participación en impuestos de los Estados	128
3.15 El Distrito Federal	129
3.16 Extensión del poder tributario en el espacio	130

CAPÍTULO IV LA JUSTICIA TRIBUTARIA EN MÉXICO, CAUSAS Y EFECTOS JURÍDICOS

4.1 El contribuyente en el marco de la impartición de justicia fiscal en México	133
4.2 Acceso a la Justicia Fiscal	138
4.3 Procedimiento y proceso administrativo y tributario	143
4.3.1. Clasificación de los procedimientos administrativos	146
4.4 Recursos y juicios de índole contencioso-administrativo	151
4.5 Sentencia emitida por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa	156

4.5.1 Cumplimiento de la sentencia firme, emitida por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa	159
4.6 La queja como recurso en caso de incumplimiento de sentencia firme	163
4.7 Propuesta de Reforma	165
CONCLUSIONES	170
BIBLIOGRAFÍA	175

INTRODUCCIÓN

La presente investigación se desarrolla con el propósito de vislumbrar el entorno que la Justicia Tributaria ha tenido y tiene en México; por lo que, particularmente y como objetivo se plantea la búsqueda de todo aquél fenómeno que en cierta medida limite o impida su correcta o debida impartición.

Así, dejamos centradas las bases bajo las cuales se sustenta el objetivo general en que basamos nuestro trabajo de investigación y que literalmente se traduce en conocer hasta que punto tiene efectividad o no la impartición de la Justicia Tributaria en México, debido a que, objetivamente, se sostiene que la impartición de la Justicia Tributaria en México obedece y respeta los principios que consagra nuestra Carta Magna en su artículo 17; sin embargo subjetivamente, estimamos que en torno a dicha impartición muchas de las veces se infringen los principios constitucionales ya referidos en perjuicio la mayor parte de las veces de los más débiles, por ello resulta necesario que la investigación pretendida aborde los planteamientos referidos con la finalidad de validar o no lo que subjetivamente planteamos.

En tales circunstancias, consideramos conforme al estudio previo para abordar el tópico que nos ocupa, hacer uso del método inductivo-deductivo para efecto de que al partir de conocimientos generales lleguemos a las particularidades que como incógnita sustenta nuestra hipótesis, claro está, con apoyo asimismo del método crítico-jurídico mismo que nos permite con apego en la doctrina y la ley, sugerir propuestas y criticar la actual posición que guarda todo aquello en torno a ello; por estas razones, hacemos uso de

la técnica de investigación documental y particularmente de libros de texto en donde en mayor grado se acopia el material que fundamentará esta investigación, toda vez que este estudio se refiere a aspectos meramente doctrinales.

De esta forma y a efecto de abordar la temática, partimos de la reseña histórica del Derecho Fiscal Mexicano, título de el primer capítulo y el cual muestra en su recorrido, un pasaje significativo de lo que ha representado el Derecho Fiscal en la historia de México.

Por otra parte, y con relación a lo ya expuesto, es necesario abordar desde un punto de vista eminentemente doctrinal y legal, la consideración referida dentro de nuestro sistema de Derecho Fiscal y con relación a la impartición de Justicia Tributaria en México, que de hecho, desde el punto de vista bajo el cual lo analizamos resulta necesaria en nuestro sistema de derecho, de ahí que el segundo capítulo se dedique exclusivamente al análisis de la impartición de Justicia Tributaria en México.

Sin embargo, y a efecto de sacar a la luz los posibles defectos que se tienen en la impartición de Justicia Tributaria en México, el capítulo tercero corresponde al análisis específico de los actos de autoridad fiscal, que de lesionar derechos de algunos contribuyentes, dará pauta a que se incite al órgano jurisdiccional para que se inicie a partir de entonces la impartición de la Justicia favor de quién lo requiera.

De esta forma, llegamos al cuarto capítulo que prevé particularmente el estudio acucioso de la impartición de Justicia Fiscal en México, con el fin de arribar a la validación o no de las reformas que requiere nuestro actual

sistema para ser eficaz, pronta, expedita y sin contratiempos, proponiendo desde luego las posibles reformas al Código Fiscal de la Federación para hacerlo efectivo.

CAPÍTULO I

RESEÑA HISTÓRICA DEL DERECHO FISCAL MEXICANO

1.1 LA FUNDACIÓN DE TENOCHTITLAN Y LAS CONTRIBUCIONES COMO APORTACIONES PARA LA COMUNIDAD

“La primera lámina del Códice Mendoza nos informa que concluida la segunda peregrinación, Tenoch “nopal sobre una piedra”, funda lo que será la gran ciudad. En esta lámina Tenoch aparece sentado sobre una estera de hojas de palma que denota poder, y así lo hace saber el glifo que le sirve de fondo, con una voluta azul (que es el color por nuestros antepasados), que significa, el que habla mientras otros callan.

Además, el águila, el fruto del nopal y la roca en medio, simbolizan a Tenochtitlan y las circunstancias en que los Aztecas se establecieron allí y abandonaron su nómadismo, el escudo mexicano con siete plumones de águila, y el haz de lanzas indican la autoridad de los señores aztecas y la gran cruz azul, el cuadrado azul y las diversas plantas (junco y caña) representan el Lago de Texcoco.”¹

Fundada la ciudad, se emprenden las difíciles tareas de construcción y asentamiento, este periodo se caracteriza por el gran esfuerzo conjunto de la población. Es una forma de contribuir en servicios de la comunidad, en la que todos trabajan para todos y los que no lo hacían eran excluidos del grupo.

Los aztecas siendo nómadas, buscan asentarse y por consiguiente lo logran mediante el establecimiento de un símbolo, consistía en encontrar una

¹ El Códice Mendoza. Reproducción del manuscrito. p. 22

águila devorándose a una serpiente en medio de un lago, era el lugar donde habían de establecerse y fundar su gran ciudad llamada Tenochtitlán; en otro sentido y establecidos, se hablaba de una contribución por parte de todos no de manera económica porque en ese entonces no habían monedas sino el trueque, por lo que todos y cada uno de ellos tenían una actividad específica para llevar a cabo esas diferentes actividades.²

1.2 TEZOSOMOC Y EL IMPUESTO COMO TRIBUTO DEL VENCIDO, EL MÁS ANTIGUO CASO DE INCONFORMIDAD DE LOS IMPUESTOS EN EL DISCURSO DE TEQUIXQUINAHUATL

En este discurso, el gran señor Tezozomoc podía imponer o establecer gravámenes a su arbitrio, que por consiguiente enviaba emisarios a los pueblos Chichimeca y Acolhua con la finalidad de comunicar su voluntad suprema.

Se trata de tributos colectivos, que los pueblos vencidos tenían que entregar al soberano del pueblo vencido; por lo que en el reinado de Tezozomoc, no hay una buena administración de justicia todavía, debido a la forma de actuar tan soberbia y con gravámenes exagerados.

“Los pueblos vencidos, en este caso, los Acolhuas, al oír que tenían que dar oro, plata y piedras preciosas, las cuales no poseían o si las tenían no estaban acostumbrados a dar se inconformaron por esto. Uno de los emisarios de origen Tolteca llamado Tequixquinahuatl, explicándole propiamente que en su pueblo no conocían ni oro, ni plata, ni piedras, ni aún tuvieron ropas que vestir, sino que se vestían con pieles de animales que ellos mismos mataban, que estaban expuestos

² Cfr. Idem. p. 43

al sol y al aire y que vivían en cuevas, que cuando emparentaron con los Acolhuas aprendieron a labrar la tierra y a cultivarla, Tequixquinahuatl, pidió con humildad y sumisión que solo de ellos recibiera el servicio de sus gentes en las cosas que ellos mismos aprendieron, pero lo que hizo Tezozomoc al no entender este ruego, dijo que le llevarán las cosas que les había pedido, Tequixquinahuatl dio la vuelta y se fue junto con la gente que lo acompañaba muy tristes.”³

Podemos observar en el relato anterior, la tiranía por parte del gran señor Tezozomoc, no había justicia correcta, porque él no entendía razones, era muy ambicioso y lo único que le importaba eran las riquezas de aquél pueblo que sólo podía darle sus servicios por lo que sabían hacer, pero también Tequixquinahuatl en una forma poética le da a entender con toda humildad que tome los servicios de toda su gente y de lo que aprendieron de los Acolhuas, para que se sirviera de ellos porque era lo único que ellos podían ofrecerle al gran señor, hoy entendemos que es el surgimiento en nuestro estado de manera muy vaga de los principios de proporcionalidad y equidad en las contribuciones.

1.3 PERIODO DE ACAMAPICHTLIN A MOCTEZUMA II, LA DESCENTRALIZACIÓN ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA Y LA ADECUACIÓN DE GRAVÁMENES

“Con Acamapichtlin, empieza una etapa bélica y tiene como resultado la conquista de otras ciudades; como eran muchos los pueblos conquistados, en Tenochtitlan, se obligaba a nombrar jefes o caciques para gobernar cada uno de los pueblos y responsables de recaudar rentas e impuestos; una de las modalidades de la era de Acamapichtlin era que los gravámenes ya no se establecían conforme a lo

³ Ibid. p. 21.

dispuesto por el soberano, sino dependiendo de los productos de cada lugar y las posibilidades de cada pueblo.”⁴

En la época de Nezahualcoyotl, había una audiencia general, en la que se trataban los conflictos de guerra y de los tributos reales, pero en éstas no se puede determinar si se veían las quejas y las inconformidades del pueblo, pero es de hacer notar que al hablar de tributos reales, y la inconformidad del pueblo, nos referimos a que estos ya no se acordarían al capricho del soberano sino por medio de un cuerpo colegiado llamado (gobierno común de la ciudad), que tomaban en cuenta los problemas surgidos del establecimiento y recaudación de los tributos.”⁵

1.4 LEGISLACIÓN ESPAÑOLA ANTERIOR A LA COLONIA

“España tenía una larga tradición jurídica. Al desintegrarse el imperio romano e invadir la península los godos, éstos llevaban consigo sus reglas, usos y costumbres, que poco a poco se funden y sintetizan con los usos, costumbres y normas de los pueblos conquistados. De este modo van surgiendo varias codificaciones, de las cuales son las más conocidas el Códice Eurico o leyes Teodosianas, el Códice Alariciano, el Fuero Juzgo Real”⁶ o Fuero de las Leyes, Las Siete Partidas y el Ordenamiento de Alcalá, los Autos Acordados del Consejo, para culminar con la Novísima Recopilación, ya en vísperas de la independencia de nuestro país.

Durante la ocupación sarracena siguieron las disposiciones del Fuero Juzgo, con ordenamiento Universal; pero el periodo de reconquista y en la medida en que ésta avanzaba, fueron emitiéndose múltiples acuerdos y

⁴ Ibid, p. 67.

⁵ Cfr. Ibid, p. 69.

prevenciones, conocidos como Códigos Municipales, de vigencia regional limitada.

Estas disposiciones llaman la atención por su similitud con las decretadas por Hernán Cortés al realizar la conquista de México. Tenían un carácter, circunstancias y respondían a las necesidades del momento en la reconquista; protección legal y militar a los nuevos asentamientos; premiación y recompensa a los guerreros y caudillos que se distinguían en la lucha, otorgándoles heredades y posesiones, a menudo a costa de tierras de la corona; y compensaciones a los que habían cambiado de bando, convirtiéndose en aliados.

En virtud de los fueros municipales, a estos señores se les concedieron facultades para formar villas, determinar las condiciones en que debía asentarse la población, ejercer funciones de jueces en lo civil y en lo criminal e imponer gravámenes. El resultado no se hizo esperar mucho tiempo:

“La nobleza militar abusó de las facultades que se le habían conferido, convirtió casi en esclavos a los colonos, los oprimió con exorbitantes contribuciones y malos fueros, puso la vara de la justicia en manos de la ignorancia y de la rapacidad, fatigó al trono con su desmedida ambición y aún osó aspirar a la soberanía. Los monarcas entonces, conociendo la necesidad de robustecer y asentar el trono sobre los cimientos sólidos y al observar que su apoyo y su fuerza podía encontrarse en los pueblos, a los cuales por otra parte debían protección, concibieron y llevaron a cabo la idea del establecimiento y organización de los comunes o consejos de las ciudades y villas, concediendo cartas forales en que se contenían contribuciones, ordenanzas y leyes civiles y criminales dirigidas a establecer y asegurar en

⁶ León Sepúlveda, Los fueros de Aragón. p. 25.

ellas un gobierno templado, justo, acomodado a la constitución pública del reino y a las circunstancias de los pueblos, y propios para hermanar las ventajas de la libertad civil con la subordinación al soberano.”⁷

Pero las legislaciones españolas, fundidas en las compilaciones, no resultarían idóneas para aplicarse en las islas y tierras firmes americanas, desconocidas para los peninsulares y poblados por personas distintas, cuyas costumbres, cultura, intereses y creencias eran también diferentes. Habría por lo mismo, necesidad de nuevas normas que se establecerían a partir del descubrimiento.

El primer ordenamiento de las leyes de Indias, lo constituyeron las Capitulaciones de los Reyes Católicos que son:

“Corría el año 1492 cuando se inician los preparativos para el alojamiento de los Reyes Católicos en el palacio de la Alhambra. La plaza ha sido entregada por Boabdil apresuradamente, ante el temor de una resistencia popular. Toma posesión de ella Iñigo López de Mendoza, conde de Tendilla y futuro gobernador de Granada, a nombre de sus soberanos.

Sus majestades, aún en su residencia de campaña en la villa fortificada de Santa Fe, se aprestan al traslado, pero antes de hacerlo, la reina manda llamar a Colón para notificarle su apoyo a la aventura.

“Cometidos, (formulados) los despachos por el secretario Juan de Coloma, al estilo de aquel tiempo, dice fray Bartolomé de las Casas, son firmados y registrados el 17 de Abril de 1492.”⁸

⁷ Joaquín Escriche, Legislación y Jurisprudencia. p. 45.

Es interesante la redacción de los despachos, más conocidos como Capitulaciones, en los que si bien se aprecia de un convenio (peticiones de Colón y aceptación de los soberanos), tienen más de gracia o merced, y mucho más de presupuestos de derecho e instrucciones o cédulas reales. Por ejemplo, en el título de los despachos se dice:

“Las cosas suplidias (esto es, las peticiones de Colón no se consideran formuladas como un derecho, sino como súplicas de favor o gracia) y que Vuestras Altezas dan y otorgan (es decir, conceden como merced) en alguna satisfacción de lo que ha de descubrir (o sea que lo que descubra Colón no le pertenecerá, sino a los Reyes Católicos; por lo cual recibirá “alguna compensación”, no necesariamente equivalente) en las mares oceánicas, del viaje que agora, con la ayuda de Dios, ha de hacer, por ellas en servicio de Vuestras Altezas.”⁹

Del texto de los despachos o Capitulaciones se observa:

I.- El enunciado de un derecho de señorío o propiedad, que se da por supuesto, como cosa ya sabida y no discutida, sobre las mares oceánicas y, por lo mismo, de las islas y tierras firmes que se descubran en esos mares. Los Reyes Católicos, en estas capitulaciones, se tienen y ostentan como dueños de las islas y tierras firmes, aun antes de las Bulas del papa Alejandro VI.

II.- Que se conceden a Colón títulos, dignidades y autoridad, pero ni un palmo de tierras.

⁸ Fray Bartolomé de las Casas, Historia de las Indias, p. 172 s.s.

⁹ Idem. p. 173

III.- Que se establece un gravamen desde el primer beneficio que se obtenga por las piedras preciosas, oro, plata, especias u otras mercaderías que se compraren, trocaren, hallaren, ganaren o estuvieren dentro de los límites del almirantazgo.

Este es el primer gravamen decretado para las Américas y operaba sobre las utilidades (¿El primer impuesto sobre la renta?), porque se descontaban los gastos a sus altezas. Este gravamen, como participación de beneficios, correspondía a los soberanos.

IV.- Que si hubiere pleito, Cristóbal Colón o su teniente actuarían como jueces, creándose la primera investidura jurisdiccional en América.”¹⁰

1.5 LEGISLACIÓN COLONIAL

Para referirnos a Hernán Cortés, aunque limitadamente, en cuanto pueda ser útil para los propios propósitos de este estudio, optamos por iniciar el trabajo consultando sus propias Cartas de Relación a la reina Juana y al emperador Carlos V, la primera, y este último las demás, “obra que podría muy bien llamarse, en forma pleonástica o redundante “Cartas de Relación de Hechos Consumados”, en el sentido que da a los hechos José Miranda en el libro al que aludieron más adelante.

Según esta relación Diego Velázquez , teniente almirante de la isla de Cuba, envía al capitán Juan de Grijalva a la que se conocerá como península de Yucatán, a rescatar oro, Grijalva regresa con exiguos frutos, y “estando el dicho Diego Velázquez con este enojo del poco oro que le habían llevado, teniendo deseo de haber más acodó sin lo decir ni hacer saber a menor costa

¹⁰ Joseph Pérez. Isabel y Fernando los Reyes Católicos. p. 44.

suya, habló con Fernando Cortés, vecino y alcalde de la ciudad de Santiago.”¹¹

La relación continúa como sigue: “Y visto por el dicho Fernando Cortés lo que Diego Velázquez le decía, movido por el celo de servir a Vuestras Altezas, propuso de gastar todo cuanto tenía en hacer aquella armada”, no obstante que, según se quejaba Cortés ante el rey, “todo el concierto de la dicha armada se hizo a voluntad del dicho de Diego Velázquez, aunque no puso ni gastó él más de la tercia parte de ella.”¹²

La calidad de la gente expedicionaria la hace saber Cortés a sus majestades informando que “en esta armada venimos personas nobles, caballeros hijosdalgo, celosos del servicio de nuestro señor y de vuestras reales altezas, y deseosos de enlazar su corona real, de acrecentar sus señoríos y de aumentar sus rentas.”¹³

Cortés partió de la isla Fernandina con diez carabelas y cuatrocientos hombres de guerra, entre ellos dieciséis a caballo. Después de tocar Cozumel y como se iban acabando los bastimientos de la armada, Cortés se dirigió a Yucatán con su gente, y por la banda del Norte rodearon la tierra adelante hasta llegar al río que se decía de Grijalva, por haber rodeado allí el capitán de ese nombre. Pasados algunos incidentes con los indios y habiendo poco oro que rescatar, persiguió el viaje hasta San Juan.

¹¹ Ibid. p. 43

¹² Idem

¹³ Gonzalo A. Esteva, Historia antigua de la Conquista de México, pp. 64 s.s.

Al llegar al puerto y bahía de San Juan, considerando que la tierra era buena y rica por un presente oro que les había enviado un cacique, pensaron en desistir de las instrucciones de Diego Velázquez de rescatar oro para su reparto en la isla Fernandina, y que “lo mejor que a todos nos parecía era que en nombre de vuestras altezas reales se poblase y fundase allí un pueblo en el que hubiera justicia, para que en éstas tierras tuviesen señorío, como en sus reinos y señoríos lo tienen.”¹⁴

Así lo pidieron a Cortés y éste, después de un día que solicitó para pensarlo, accedió a ello, en vista de que “su voluntad estaba más inclinada al servicio de vuestras majestades que a otra cosa alguna, y que no mirando al interés que a él le siguiera en el rescate que traía presupuesto de rehacer, ni los grandes gastos que de su hacienda había hecho en aquella armada justamente con el dicho de Diego Velázquez, antes posponiéndolo todo, le placía y era contento de hacer lo que por nosotros era pedido, pues que tanto convenía al servicio de vuestras altezas.”¹⁵

“Y luego comenzó con gran diligencia a poblar y fundar una villa, a la cual puso el nombre de la Rica Villa de la Vera Cruz, y nombrándonos a los que la presente suscribimos, por alcaldes y regidores de la dicha villa, y en nombre de nuestras reales altezas recibió de nosotros juramento y solemnidad que en tal caso se acostumbra y suele hacer.”¹⁶

Este es el primer ayuntamiento o cabildo en la Nueva España, con el que se da forma institucional a un gobierno de hecho.

¹⁴ Ibid. p. 115

¹⁵ Ibid. p. 88

¹⁶ Ibid. p. 154

El primer acto del cabildo consistió en requerir a Cortés “que nos mostrase los poderes e instrucciones que el dicho Diego Velázquez le había dado para venir a estas partes, el cual envió luego por ellos y nos lo mostró, y vistos y leídos y por nosotros bien examinados, según lo que pudimos entender, hallamos a nuestro parecer que los dichos poderes e instrucciones no tenían más poder que el dicho del capitán Fernando Cortés, y que por haber expirado ya no podía usar de justicia ni de capitán de allí en adelante.”¹⁷

Cumplido lo anterior, se pensó en designar a una persona para el buen gobierno, pacificación y concordia de todos, habiéndose nombrado Hernán Cortés justicia mayor y capitán, por la razones de su desinterés y “porque además de ser una persona tal cual para ello convertirse, tiene muy gran celo y deseo del servicio de vuestras majestades, y asimismo por la mucha experiencia que de estas partes e islas tiene, a causa de los oficios reales altezas ha tenido, de los cuales ha siempre dado buena cuenta, y por haber gastado cuanto tenía por venir como vino con esta armada en servicios de vuestras majestades.”¹⁸

Quedando Hernán Cortés, antes de recibir instrucciones del emperador, repartió tierras e indígenas a sus oficiales y soldados, como premio a su participación en la conquista. Cortés sabía muy bien, dice José Miranda, que sus designios chocarían con los del soberano español; pero había necesidad de recompensar a los militares y mantenerlos como guardianes de la tierra, forzando al soberano a transigir, al tener Cortés a su favor la ventaja de haber creado intereses, dando lugar a situaciones que serían presentadas al

¹⁷ Manuel Orozco y Berra, Documentos Inéditos del Archivo de Indias, p. 230 s.s.

¹⁸ *Ibid.* p. 89

monarca como "hechos consumados", fundados en la conveniencia o en la necesidad.

"Este sistema de recompensas a costa de los vencidos era una idea original de Cortés, Como apunta Silvio A. Zavala, antes del descubrimiento de América existían en España reglas precisas sobre la forma de ejercer el derecho sobre los bienes y personas de los enemigos vencidos, las cuales aparecían ya consignadas en las Siete Partidas."¹⁹

Al efectuarse los repartimientos y la asignación de tierras a los encomenderos, Hernán Cortés dejó a estos la facultad de cobrar a los nativos el tributo que debían pagar, como nuevos vasallos, al monarca español, pero sin instruirlos sobre la forma en que debían calcularse el gravamen, y cómo debía cubrirse. Por lo que los encomenderos quedaron no sólo en libertad de exigirlo a su arbitrio, sino en su provecho, y los indígenas quedaron a merced de ellos, perdiendo toda la oportunidad de que se les hiciera justicia."²⁰

1.5.1 JUECES DE RESIDENCIA

Quizá como premiación de lo efímero que sería su gobierno, y como una justificación anticipada de los hechos, de los que en realidad era inocente, pero con la amenidad de una relación de aventuras, refiere Hernán Cortés en sus cartas de 15 de Octubre de 1524 y de 5 de Septiembre de 1526:

"Envié a un Cristóbal de Olid, vecino de esta ciudad de Tenochtitlan, que paso conmigo a estas partes, con cierta armada para que fuese a poblar

¹⁹ Las Siete Partidas del rey Don Alfonso El Sabio. p. 43.

²⁰ Alonso de Zurita, Breve y Sumaria relación de los señores y maneras y diferencias que había de ellos en la Nueva España. p. 65.

el cabo o la punta de Higueras (Las Hibueras), por la noticia que tenía de aquella tierra; después le torné a enviar a un primo mío, que dice Francisco de las Casas, con otros cuatro vavíos, gente de artillería y hamne escritor desde la isla de Cuba adonde fue a abastecerse, que allí se había confederado el tal Cristóbal de Olid con Diego Velázquez, y que iba con voluntad de no obedecer, antes de entregar la tierra Diego Velázquez y juntarse con él contra mí, y en la verdad de Dios sabe la alteración que yo de esto sentí, porque además de haber gastado más de cuarenta mil pesos de oro en la negociación, paréceme que sí es verdad, es un grande servicio de vuestra alteza y se hace un gran daño.

Dada orden para en lo de Cristóbal de Olid, como escribí a Vuestra Majestad, porque me pareció que ya había mucho tiempo que mi persona estaba ociosa y yo hacía cosa nuevamente de que vuestra majestad se sirviese, a causa de la lesión de mi brazo, aunque no más libre de ella, me pareció que debía de entender en algo, y salí de esta gran ciudad de Tenochtitlan 12 días del mes de Octubre de 1524, con alguna gente a caballo y de pie, que no fueron más de los de mi casa algunos deudos y amigos míos, y con ellos Gonzalo de Salazar y Peralmidez Chirinos, factor y veedor de vuestra majestad, y dejé cargo de la justicia y gobernación al tesorero y contador de vuestra alteza (Alonso de Estrada y Rodrigo de Alboroz) y el licenciado Alonso le Zuazo.

Antes que llegase a la dicha villa del Espíritu Santo, en dos partes del camino había recibido cartas de la gran ciudad de Tenochtitlan, en que me hacían saber como entre el tesorero y el contador no había aquella inconformidad que era necesaria para sus oficios, y al cargo que yo en nombre de vuestra majestad les dejé, y había sobre ello proveído lo que me

parecía que convenía, que era escribirles muy recias reprensiones de su yerno, y aun apercibí que si no se conformaban y tenía allí adelante otra manera que era hasta entonces que lo proveería como no les plugiese, y aun que haría de ello relación a vuestra majestad.

Y cuando en esta villa del Espíritu santo, con la determinación ya dicha, me llegaron otras cartas de ellos y de otras persona, en que me hacían saber cómo sus pasiones todavía duraban y aún crecían. Y que en cierta consulta habían puesto en manos a las espadas el uno contra el otro, en que fue tan grande el escándalo y alboroto de esto, que no sólo causó entre los españoles, que se armaron de una parte y de la otras más aún los naturales de la ciudad habían estado para tomar armas, diciendo de aquel alboroto era para ir contra ellos, y viendo que ya mis reprensiones y amenazas no bastaban, porque no dejar yo mi camino, no podía ir en persona a remediarlo, parecióme que era buen remedio enviar al factor y al veedor (Gonzalo Salazar y Peralmídez Chirinos), que estaban conmigo, con igual poder que el de ellos tenían para que supieran quién era el culpado, y lo apaciguase. Y aun les di otro poder secreto para que, si no bastase con ellos buena razón les suspendiesen el cargo que yo les había dejado de la gobernación y lo tomasen ellos en sí justamente con el licenciado Alonso de Zuazo y que castigasen a los culpables.²¹

Los jueces de residencia actuaban como delegados reales, investigando y examinando la gestión de los funcionarios públicos al término de su encargo, o periódicamente (de tres de los funcionarios), o en misión especial. En su caso, iniciaban y seguían un proceso recibiendo las quejas de los agravios, o bien de oficio, oían las razones de los acusados recibían las

²¹ Ibid, p. 56

pruebas de las partes, si las habían, practicaban investigaciones y pronunciaban sentencia. Sus resoluciones eran apelables.

Las funciones de los jueces de residencia, dieron a los agraviados la oportunidad de presentar quejas conforme a su derecho en contra de los actos arbitrarios y de los gravámenes excesivos. Y no escapaba a los monarcas españoles la dificultad, para los indígenas de tener conocimiento oportuno de las residencias, por esto se multiplicarán y pregonarán.

En las disposiciones de 9 de Junio de 1500 y cédula de 9 de Octubre de 1556, ya se hallan principios que son esenciales para la impartición de justicia en materia Tributaria; el procedimiento oficioso, el objetivo de esclarecer la verdad y no el cumplimiento de requisitos, la sentencia declarativa y la libertad sin condiciones para la interposición de la queja.

“Cuando en la pragmática de 9 de Junio de 1550, los reyes Fernando e Isabel previenen al juez de residencia para que si “por algunos testigos hallare alguna culpa general contra el Asistente o Gobernador, O Corregidor o sus Oficiales, o cualquiera de ellos, de que no haya entera prueba, que él de su oficio trabaje para saber la verdad de aquello, preguntando a todas las personas de lo que puedan saber, de uno en uno hasta la verdad”, se están toda la diligencia que fuere posible, para que se sepa la verdad”, se señalan los siguientes principios que son fundamentales para la administración de la justicia:

I.- Que el procedimiento debe seguirse de oficio, aun cuando no haya promoción de parte.

II.- Que lo importante es el esclarecimiento de la verdad, no la fórmula o el requisito.

III.- Que si no hay prueba bastante, no debe resolverse con elementos que consten en autos, sino que el Juzgado debe practicar "toda diligencia que fuere posible, para que se sepa la verdad."²²

"En el primero de dichos principios se consagra el procedimiento oficioso, en el que predomina el interés público y en el que se busca esclarecer la verdad, a diferencia del procedimiento dispositivo en el que persigue el interés privado, y en el que el abandono, negligencia o insuficiencia de la prueba perjudica sólo el interés particular. El procedimiento oficioso es el conocimiento de la existencia de un hecho anterior al proceso, que es el generador de la obligación, y que culmina con una sentencia declarativa de la existencia o no existencia del hecho; en tanto que el procedimiento dispositivo es una relación jurídica en la que los derechos y obligaciones derivarán del proceso mismo, que culmina con la sentencia constitutiva o de condena."²³

1.6 LEY PARA EL ARREGLO DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

A mediados del siglo pasado, decisivamente en el avance del Derecho Mexicano, don Teodosio Lares, tanto en la rama del derecho privado como la del derecho público, influenciado por la legislación francesa y en especial por la existencia del Tribunal conocido como Consejo de estado, don Teodosio Lares formuló el proyecto de Ley para el Arreglo de lo Contencioso-Administrativo, que al ser aprobado por el Poder Legislativo se conoció más por "Ley Lares" que por su propio nombre, debido, digamos al "escándalo" que dicha ley provocó en los medios jurídicos mexicanos y que al ser impugnada ante los tribunales judiciales federales, fue declarada inconstitucional.

²² Ibid. p. 45

²³ Idem

Como un homenaje a dicho jurista mexicano se transcribe íntegramente la citada Ley para el arreglo de lo Contencioso Administrativo, que consta de 14 artículos en comparación con los 81 de su reglamento. Ella dice:

Artículo 1°- No corresponde a la autoridad judicial el conocimiento de las cuestiones administrativas.

Artículo 2°- Son cuestiones de administración las relativas:

A las obras públicas

A los ajustes públicos y contratos celebrados por la administración.

A las rentas nacionales

A los actos administrativos en las materias de policía agricultura, comercio e industria que tengan por objeto el Interés general de la sociedad.

A la inteligencia, explicación y aplicación de los actos administrativos.

A su ejecución y cumplimiento cuando no sea necesaria la aplicación del Derecho Civil.

Artículo 3°- Los Ministros de Estado, el consejo y los gobernadores de los estados y Distrito, los jefes políticos de los territorios conocerán de las cuestiones administrativas, en la forma y de la manera que se prevenga en el reglamento que se expedirá con esta ley.

Artículo 4°- Habrá en el consejo de estado una sección que se conocerá de lo contencioso Administrativo. Esta Sección se formará de cinco consejeros abogados que nombrará desde luego el Presidente de la República.

Artículo 5°- La sección tendrá un secretario que nombrará también el presidente de la República.

Artículo 6°- Las competencias de atribución entre la autoridad administrativa y la autoridad judicial, ase decidirán en la primera sala de la Suprema Corte, compuesta para este caso de dos magistrados propietarios y de dos consejeros, designados unos y otros por el Presidente de la república. Será presidente de este tribunal el que lo fuere de la misma sala, y sólo votará en caso de empate para decidirlo.

Artículo 7°- En los negocios de la competencia de la autoridad judicial, nadie puede intentar ante los tribunales una acción, de cualquier naturaleza que sea, contra el Gobierno, contra los Estados o demarcaciones en que se dividan, contra los ayuntamientos, corporaciones o establecimientos públicos que dependan de la administración, sin antes haber presentado a la misma una Memoria en que se exponga el objeto y motivos de la demanda. El reglamento determinará la manera en que deberá ser presentada la Memoria y sus efectos.

Artículo 8°- En el caso de embargo de bienes para el pago de cantidades debidas Al erario, la demanda de dominio en tercería tampoco podrá ser intentada ante los tribunales sin haber presentado antes una memoria a la autoridad Administrativa.

Artículo 9°- Los tribunales judiciales no pueden en ningún caso despachar mandamientos de ejecución ni dictar providencia de embargo contra los causales del erario o bienes nacionales, ni contra los fondos o bienes de los estados, demarcaciones, ayuntamientos o establecimientos públicos que dependan de la administración.

Artículo 10°- Los Tribunales en los negocios de que habla el artículo 7°, solo pueden declarar en la sentencia el derecho de las partes y determinar el pago.

Artículo 11°- Determinado el pago por sentencia ejecutoriada, la manera en que deba verificarse o la autorización de la venta de algunos bienes, si para ello fuere necesaria, es del resorte exclusivo de la administración en los términos que expresará el reglamento respectivo.

Artículo 12°- Los agentes de la administración en los casos que deben representarla en juicio, los Estados, demarcaciones, ayuntamientos, corporaciones y establecimientos públicos que estén bajo la protección y dependencia del Gobierno, no pueden entablar litigio alguno sin previa autorización de la autoridad administrativa, de la manera que disponga el reglamento.

Artículo 13°- Los tribunales judiciales no pueden proceder contra los agentes de la administración, ya sean individuos o corporaciones, por crímenes o delitos cometidos en el ejercicio de sus funciones, sin la previa consignación de la autoridad administrativa.

Artículo 14°- Instalada que sea la sección de lo contencioso, se pasarán a ella los expedientes que correspondan conforme a esta ley.²⁴

1.7 TESIS DE VALLARTA

Ignacio Vallarta, siendo de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostuvo la inconstitucionalidad de la Ley Lares por considerarla violatoria de la división de poderes que recogía nuestra Constitución, porque la existencia de un Tribunal Administrativo implica la reunión de dos poderes en una sola persona: el Ejecutivo y el Judicial, en materia administrativa, en el Presidente de la República.

²⁴ Ibid. p. 44

CAPÍTULO II

IMPARTICIÓN DE JUSTICIA TRIBUTARIA EN MÉXICO

2.1 LA CREACIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN

“El 30 de diciembre de 1935, El Congreso de la Unión concedió al presidente de la República, en aquél entonces el general Lázaro Cárdenas, facultades extraordinarias para la organización de los servicios públicos hacendarios; y éste haciendo uso de tales facultades emitió, con fecha 27 de agosto de 1936, la ley de Justicia Fiscal, la cual entró en vigor el 1° de enero de 1937.”²⁵

Este ordenamiento, por primera vez en México pretendió regular las controversias suscitadas con motivo de las resoluciones emitidas por las autoridades dependientes del Poder Ejecutivo Federal en materia fiscal, a través de un organismo jurisdiccional especializado, independiente tanto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como de cualquier otra autoridad administrativa.

Dicho organismo, “por disposición expresa del artículo 1° de la señalada ley, fue denominado, “Tribunal Fiscal de la Federación.”²⁶

El Tribunal Fiscal de la Federación, a su nacimiento absorbió la competencia que hasta la fecha habían tenido diversos organismos de carácter fiscal, tales como: el Jurado de Infracciones fiscales y la Junta Revisora del Impuesto sobre la renta, organismos que quedaron suprimidos al entrar en funciones el nuevo órgano jurisdiccional.

²⁵ Leopoldo R. Arreola Ortiz, Tribunal Fiscal de la Federación-45 años, p. 165.

²⁶ *Ibid*, p. 165

Igualmente se derogaron los preceptos de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación y del Código Federal de Procedimientos Civiles que establecían y regulaban un juicio sumario de oposición en materia fiscal ante los Tribunales Federales; conforme a lo dispuesto por el artículo 5° transitorio de la referida Ley de Justicia Fiscal.

2.2 ESTRUCTURA INICIAL DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN

El Tribunal Fiscal de la Federación fue inicialmente integrado sobre la base de cinco Salas colegiadas, compuestas por tres Magistrados cada una y con jurisdicción en toda la república en el ámbito federal. Cada sala era autónoma en sus decisiones respecto de las otras y cada una de ellas debía nombrar un Presidente que durará en el cargo un año, bajo el supuesto de poder ser reelegido.

“Igualmente existía un Presidente del El Tribunal Fiscal de la Federación que era designado por el Pleno del propio Tribunal, el que se encontraba integrado por la totalidad de los Magistrados que componían las cinco Salas aludidas. Este Presidente igual que los de las Salas, duraba en su cargo un año y podía ser reelecto.”²⁷

2.3 CARACTERÍSTICAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN

El Tribunal Fiscal tuvo al momento de su creación las siguientes características:

“1.- Era un organismo que formalmente pertenecía al Poder Ejecutivo, aunque materialmente su actuación fuese jurisdiccional.

²⁷ Jaime Cadena Rojo, Orígenes y Desarrollo del Contencioso Administrativo en México. pp. 225 a 228.

2.- Por disposición expresa de la Ley de Justicia Fiscal, era un órgano independiente de Hacienda y Crédito Público y de cualquier autoridad administrativa.

3.- Era un Organismo Jurisdiccional de Justicia delegada, en virtud de que sus resoluciones eran emitidas por mayoría de los Magistrados integrantes de cada Sala, y en los que toca a las resoluciones de pleno, por mayoría de los Magistrados presentes en las sesiones plenas.

4.- Era un Organismo eminentemente Fiscal, ya que la competencia original de ese Tribunal se circunscribió a la materia Fiscal.

5.- Era un Tribunal de simple anulación toda vez que sus resoluciones eran meramente declarativas por no tener el Tribunal atribuciones para hacer cumplir sus fallos.²⁸

2.4 JUSTIFICACIÓN HISTÓRICA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Señaladas las características más importantes con que se estructuró el Tribunal Fiscal de la Federación de 1937, conviene realizar un análisis de carácter histórico-jurídico a fin de conocer el por qué dicho Tribunal se originó con tales características.

Es preciso reiterar que la aparición del Tribunal Fiscal en su historia jurídica de México constituye un hito de la misma, debido a que por vez primera se estructura un organismo jurisdiccional de carácter administrativo

²⁸ Leopoldo R. Arreola Ortiz, Op cit, p. 166

que, aunque, como ya se dijo, resultaba dependiente formalmente del Poder Ejecutivo, se encontraba dotado de plena autonomía en sus fallos y constituía un organismo diferente al poder administrativo en sí mismo, ya que el procedimiento y la estructura interna del Tribunal Fiscal demostraban su naturaleza de organismo jurisdiccional dependiente y autónomo de la administración.

La Aparición del Tribunal Fiscal de la Federación, por otra parte, viene a romper la tradición formal del sistema constitucional mexicano.

En efecto, de acuerdo a la Constitución Política de México de 1917, la estructura política del Estado Mexicano descansa en la división tripartita de poderes, siendo éstos: el Poder Ejecutivo, el Poder Legislativo y el Poder Judicial.

Desde el punto de vista doctrinal, el Poder Judicial es el encargado de dirimir las controversias derivadas de la aplicación de la ley por ende, siguiendo este lineamiento, lo razonable era de que el incipiente Tribunal Fiscal de la Federación, quedase encuadrado dentro del Poder Judicial y no, como la ley lo establecía dentro del Poder Ejecutivo.

“Las razones históricas del surgimiento del Tribunal Fiscal de la Federación con las características antes anotadas debemos buscarlas en la gran influencia que el derecho administrativo francés en ese entonces en nuestro derecho; así como la denominada Tesis Mariscal por haber sido sostenida por el ilustre tratadista de ese nombre y quien afirmaba la

necesidad de una ley reglamentaria a efecto de regular las conocidas entre la administración pública y los administrados.”²⁹

2.5 CONSTITUCIONALIDAD DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

La creación del Tribunal Fiscal, en la forma señalada, originó arduos problemas tanto para los estudiosos del derecho como para la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a la cual se le planteó el problema de la constitucionalidad del nuevo Tribunal, atacado de vulnerar el principio de la división de poderes.

Doctrinalmente, esta cuestión fue resuelta mayoritariamente a favor de la constitucionalidad del Tribunal Fiscal, ya que siguiendo la línea francesa de pensamiento se consideró que la existencia del Tribunal Administrativo no rompía los principios de nuestra estructura político-jurídica y que por lo mismo su existencia era valedera y procedente conforme al nuevo y moderno desarrollo de la Administración Pública, como se consigna en la propia exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal, que por su importancia se transcribe a continuación.

“En cuanto al problema de la validez constitucional de la ley que crea un tribunal administrativo en sentido formal, ha de resolverse afirmativamente, pues si bien como únicamente se reconoce en la doctrina mexicana, no pueden crearse tribunales administrativos independientes en absoluto, esto es, con capacidad para emitir fallos no sujetos ya al examen de ninguna autoridad, dado que existe la sujeción, ya apuntada, a los

²⁹ Ibid, p.167

tribunales federales en vía de amparo, nada se opone, en cambio, a la creación de Tribunales Administrativos que aunque independientes de la Administración activa, no lo sean del Poder Judicial.

Por lo demás es innegable que la jurisprudencia mexicana, a partir sobre todo de 1929, ha consagrado de una manera definitiva que las leyes federales, y en general todas las leyes, pueden conceder un “recurso o medio de defensa para el particular perjudicado”, cuyo conocimiento atribuyan a una autoridad distinta de la autoridad judicial, y naturalmente, en un procedimiento diverso del juicio de amparo. Más aún, la jurisprudencia de la Suprema Corte ni siquiera ha establecido que ese recurso o medio de defensa sea paralelo respecto del juicio de amparo, sino que inclusive ha fijado que la interposición de su demanda de garantías. Esta tesis de la corte no solamente ha sancionado los recursos propiamente administrativos (el de oposición ante la propia autoridad, llamado entre otros de “reconsideración” y el jerárquico) sino también los procedimientos jurisdiccionales: la junta revisora del Impuesto sobre la renta, el Jurado de Infracciones Fiscales y el jurado de revisión del Departamento del distrito (para no citar sino unos cuantos ejemplos típicos) han podido funcionar sin que en ningún momento la Suprema Corte haya objetado su constitucionalidad.

Todavía más en múltiples ocasiones, al interpretarse el artículo 14 constitucional que establece la garantía del juicio, la jurisprudencia ha sostenido que no es necesario que ese juicio se tramite precisamente ante las autoridades judiciales, con lo que explícitamente se ha reconocido la legalidad de procedimientos contenciosos de carácter jurisdiccional, tramitados ante autoridades administrativas.

El más alto tribunal de la República fijó estas tesis frente a organismos y procedimientos que no presentaban todos los caracteres de organismos y procedimientos jurisdiccionales, particularmente en lo que toca a su independencia frente a la Administración activa; por ello confía el Ejecutivo en que con mayor razón se reconocerá la constitucionalidad de un cuerpo como el Tribunal Fiscal de la Federación, que desde los puntos de vista orgánico-formal en cuanto formas de proceder y no al poder en que ésta colocado, y material, será un Tribunal y ejercerá funciones jurisdiccionales.”³⁰

Independientemente de la solución doctrinaria del problema, el mismo fue resuelto en forma definitiva mediante la reforma que sufriera la Constitución Política de México en su artículo 104 fracción I, por decreto de 16 de diciembre de 1946 al quedar dicho precepto en los siguientes términos:

“Corresponde a los Tribunales de la federación conocer:

De todas las controversias del orden civil o criminal que se susciten sobre el cumplimiento y aplicación de leyes federales o con motivo de los Tratados celebrados con las potencias extranjeras. Cuando dichas controversias del acto, los jueces y tribunales locales del orden común de los Estados, del Distrito Federal y Territorios. Las sentencias de primera instancia serán apelables para ante el superior inmediato del juez que conozca del asunto en primer grado. En los asuntos en que la Federación esté interesada, las leyes podrán establecer recursos ante la Suprema Corte de Justicia contra las sentencias de TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS

³⁰ Ibid, p. 170

READOS POR LEY FEDERAL, siempre que dichos tribunales estén dotados de plena autonomía para dictar sus fallos.³¹

2.6 LA PRIMER LEY DE JUSTICIA FISCAL

Con motivo de la promulgación de la Ley de Justicia Fiscal, que se realiza en ejercicio de las facultades que para la organización de los servicios hacendarios fueron concedidas al Ejecutivo por el Congreso General en decreto de 30 de diciembre de 1935, es conveniente dar a conocer las ideas directrices de esta ley, que representa el primer paso para crear en México tribunales administrativos dotados de la autoridad tanto por lo que hace a facultades, como a forma de proceder y a situación orgánica que es indispensable para que puedan desempeñar con eficacia funciones de control de la Administración activa en defensa y garantía del interés público y de los derechos e intereses legítimos de los particulares.

Naturalmente que para la redacción de la ley se ha entendido, procurando armonizarlos, tanto los antecedentes particulares de México consignados en especial en la Ley Orgánica de la tesorería, en la ley para la calificación de las infracciones, las leyes Fiscales y en la legislación y jurisprudencia sobre el juicio de amparo, particularmente en lo relativo a la materia administrativa, como a las orientaciones más respetables de la doctrina procesal, en concreto de la que se ocupa del problema de la justicia administrativa y todavía de modo específico, del proceso tributario.

Previamente se examinó como era preciso, la constitucionalidad de acoger los principios fundamentales en que se sustenta la justicia

³¹ Idem, p. 170

administrativa, consultándose con ese propósito la opinión del señor Procurador General de la República, consejero jurídico del gobierno; se aceptó así, que si bien era tradicional en el siglo pasado el argumento de que el cobro de impuestos y demás prestaciones fiscales mediante el ejercicio de la facultad económico coactiva sólo es constitucional cuando la autoridad ejecutora no pretende resolver ningún punto contencioso, reservando todo aquel que tenga ese carácter de juicio que debería de seguirse ante los tribunales federales, hoy la jurisprudencia de la Suprema Corte en un laudable acomodamiento a las necesidades sociales siempre en curso edifica su tesis acerca de la constitucionalidad de la facultad económico-coactiva en una interpretación del artículo 22 constitucional, en la parte en que este precepto establece que "no se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito o para el pago de impuestos o multas." La Suprema Corte ha entendido este precepto desvinculándolo en dos mandamientos distintos, a saber; que no es confiscatoria la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito y que tampoco lo es la aplicación total o parcial que de esos bienes se realiza para el pago de impuestos o multas, pero ya no precisamente por la autoridad judicial, sino por la que conforme a la ley sea competente.

La Suprema Corte ha concluido pues que es problema de ley secundaria el de organizar las competencias de las autoridades en punto a cobro de impuestos o multas. Ya en este plano, es indiscutible que resulta más lógico y conveniente para todos no sólo para el Fisco sino para los causantes mismos que la liquidación y el cobro de los impuestos y demás

prestaciones fiscales no se lleve a cabo dentro de la desordenada legislación en vigor que presenta interferencias carentes de todo apoyo jurídico o de utilidad práctica entre las autoridades administrativas; sino al amparo de un sistema lógico y congruente en el que, sin que se olviden las garantías que el particular necesita, haya un conjunto de principios que ordenen y regulen la liquidación y el cobro de tales prestaciones a través de los dos periodos que la doctrina reconoce: el período oficioso y el período contencioso, que es el que tendrá a su cargo el Tribunal.

Ahora bien, si el cobro de los impuestos se sitúa dentro de los actos administrativos cuyo examen en la vía jurisdiccional ha de realizarse con posterioridad a su emisión, ya no se ve el motivo para el que esa revisión tenga que efectuarse en última instancia dentro de un procedimiento judicial ordinario y no dentro del juicio de amparo que, tradicionalmente, ha sido en México el que ha ofrecido el camino para tal revisión.

A este respecto conviene recordar que en una tendencia respetable de la doctrina constitucional mexicana, es el juicio de amparo la única vía para la interposición de la autoridad judicial en asuntos administrativos, por lo que, mientras que el amparo se respete no será herido el sistema; pero que; aún dentro de la orientación que piensa que la fracción I del artículo 97 de la Constitución de 1857, correspondiente a la fracción I del artículo 104 de la Constitución de Querétaro, da un camino diverso del juicio de garantías, se exige la existencia de una ley reglamentaria para que lo que se considera como una simple posibilidad constitucional se traduzca en un procedimiento que efectivamente pueda abrirse ante los tribunales federales.

“Dentro de la primera corriente nada puede objetarse en contra de la ley, supuesto que ésta no coarta en lo absoluto el derecho de los particulares para acudir al juicio de garantías; y ninguna objeción será válida aún dentro de las concepciones en que se apoyan la segunda opinión, por que examinando de acuerdo con ella, el nuevo estatuto no significa otra cosa sino que en la materia tributaria se abandona, por inconveniente, una mera posibilidad de intervención de la autoridad judicial ordinaria en asuntos administrativos.”³²

En cuanto al problema de validez constitucional de la ley que cree un tribunal administrativo en sentido formal, ha de resolverse afirmativamente, pues si bien, como únicamente se reconoce en la doctrina mexicana, “no pueden crearse tribunales administrativos independientes en absoluto, esto es, con capacidad para emitir fallos no sujetos ya al examen de ninguna autoridad, dado que existe la sujeción, ya apuntada, a los tribunales federales en vía de amparo, nada se opone, en cambio, a la creación de tribunales administrativos que, aunque independientes de la Administración activa, no lo sean del Poder Judicial.”³³

El Tribunal Fiscal de la Federación, estará colocado dentro del marco del Poder Ejecutivo (lo que no implica ataque al principio constitucional de la separación de Poderes, supuesto que precisamente para salvaguardarlo surgieron en Francia los tribunales administrativos); pero no estará sujeto a la dependencia de ninguna autoridad de las que integran ese Poder, sino que fallará en representación del propio Ejecutivo por delegación de facultades que la ley le hace. En otras palabras: será un tribunal administrativo de

³² Margarita Lomelí Cerezo, Exposición de motivos de la ley de Justicia Fiscal, p. 14

³³ Idem

justicia delegada, no de justicia retenida. Ni del presidente de la República ni ninguna otra autoridad administrativa, tendrán intervención alguna en los procedimientos o en las resoluciones del Tribunal. Se consagrará así con toda precisión, la autonomía orgánica del cuerpo que se crea; pues el Ejecutivo piensa que cuando esa autonomía no se otorga de manera franca y amplia, no puede hablarse propiamente de una justicia administrativa.

La delegación de facultades del Poder Ejecutivo a un órgano distinto, que se efectúa mediante una ley, no es una novedad en nuestro derecho. Así no se ha discutido la posibilidad constitucional de crear entre nosotros establecimientos públicos, servicios descentralizados, en los que, salvo para dictar las resoluciones que respectivamente enumera el estatuto de los establecimientos, el Presidente de la República y los Secretarios de Estado pierden toda facultad decisoria. No quiere decir esto que el Tribunal Fiscal de la Federación vaya a ser un establecimiento público, un servicio descentralizado o personalizado, con la connotación que a esos términos señala la teoría del derecho administrativo ni, consecuentemente que tenga la estructura de tales entidades. Si se menciona a dichos establecimientos, es sólo para mostrar que en el derecho mexicano no es desconocido que mediante una ley se cree un órgano que por delegación ejercite, sin intervención ni del Presidente de la República ni de los Secretarios de Estado, facultades que corresponden al Poder Ejecutivo.

Naturalmente que dictado el fallo del Tribunal, su ejecución, mediante actos que sí corresponden a la Administración activa y que por tanto deben emanar del Presidente de la República con refrendo de su Secretario o de éste simplemente ejercitando sus funciones representativas propias, queda a cargo de la autoridad demandada, El Tribunal pronunciará tan sólo fallos de

nulidad de las resoluciones impugnadas; pero con el fin de evitar los inconvenientes que presenta ahora la ejecución de las sentencias de amparo, que también son fallos de nulidad, y que frecuentemente se prolonga a través de una o varias quejas en las que en forma escalonada el Tribunal Judicial va controlando la ejecución de su sentencia, en la Ley se establece que el fallo del Tribunal Fiscal que declare una nulidad, indicará de manera concreta en qué sentido debe dictar nueva resolución la autoridad fiscal.

La autonomía del Tribunal debe complementarse con garantías para los magistrados que lo integren. Para tal efecto, se ha adoptado el mismo estatuto que las leyes constitucionales señalan para los miembros del Poder Judicial de la Federación. Dentro de estas ideas establece la ratificación del Senado, tanto para el nombramiento como para la remoción de los magistrados, invocándose la fracción II del artículo 76 constitucional que habla de los altos empleados de Hacienda, es correcta la cita, porque la Constitución no habla de "altos empleados de la Secretaría de Hacienda", y es indudable que los magistrados serán altos empleados de Hacienda, si bien no de la Administración activa sino del órgano de justicia fiscal, Por otra parte el examen de los antecedentes del Constituyente de 1857, revela que el precepto fue incluido en nuestro fundamental con la mira de que los altos empleados de Hacienda pudiesen desempeñar sus funciones de control respecto del Gobierno, con la confianza de que ocupan sus puestos no por voluntad exclusiva de dicho Gobierno, sino con asentimiento del Congreso y es indudable que en el Tribunal Fiscal de la Federación, más que en ninguno de los cuerpos que directa o indirectamente dependen de la Secretaría de Hacienda, se sentirá la necesidad de que los magistrados actúen con esa confianza. Esto justifica que, haciendo inaplicable a los magistrados las reglas que fijan la responsabilidad administrativa de quienes intervienen en la

determinación, liquidación y cobro de los créditos fiscales, únicamente se les haga responsables en los casos en que lo son los miembros del Poder Judicial, y como es obvio, previa la instauración de un procedimiento judicial de carácter penal.

Para la división del trabajo hemos propuesto organizar el Tribunal en Salas y con el objeto de evitar jurisprudencias contradictorias, hemos establecido que el Pleno podrá intervenir, a instancia de alguno de los magistrados o de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para fijar esta jurisprudencia cuando las Salas pronuncien fallos divergentes.

El Contencioso que se regula será lo que la doctrina conoce con el nombre de contencioso de anulación. Será el acto y a lo sumo el órgano, el sometido a la jurisdicción del Tribunal, no el Estado como persona jurídica. El Tribunal no tendrá otra función que la de reconocer la legalidad o la de declarar la nulidad de actos o procedimientos. Fuera de esa órbita, la Administración Pública conserva sus facultades propias y los Tribunales federales, y concretamente la Suprema Corte de Justicia, su competencia para intervenir en todos los juicios en que la Federación sea parte.

Derivadas del carácter del juicio son las causas que la ley fija para esa anulación. En la generalidad de los casos dichas causas suponen violación de la ley, ya en cuanto a la competencia o en cuanto a la forma o en cuanto a la norma aplicada o que debió aplicarse en el fondo. Sólo para las sanciones se autoriza la anulación por desvío de poder, esto es, por abandono de las reglas que, aunque no expresamente fijadas en la ley, van implícitas cuando la ley concede una facultad discrecional. Se ha circunscrito la anulación por desvío de poder de sanciones, porque es ahí en donde la necesidad del acatamiento a las reglas implícitas antes

dichas aparece con claridad en el derecho tributario mexicano, "pues que en la materia de impuestos las autoridades normalmente no obran ejercitando facultades discrecionales, sino cumpliendo preceptos expresos de las leyes."³⁴

La ley llama a juicio y no recurso, a la instancia al Tribunal. El recurso supone, en efecto, continuidad dentro de un mismo procedimiento. con la instancia al Tribunal, por el contrario, se pasará de la actuación oficiosa de la Administración, a la fase contenciosa, según antes se indicaba o, en general de la actuación administrativa a la actuación jurisdiccional. El tribunal obrará siempre dentro del cauce de un proceso.

Los juicios serán en todo caso de nulidad; normalmente simples juicios declarativos (casos de oposición y de instancia de la Secretaría de Hacienda). En otros, llevarán implícita la posibilidad de una condena (negativa de devolución). 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 de 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 que fueron resueltas en el juicio administrativo, sino únicamente la posibilidad material o jurídica de la ejecución. La ley se ha limitado a fijar en garantía del opositor que entretanto que el fallo no se cumplía, seguía en vigor la suspensión del procedimiento de ejecución.

La nulidad se pronunciará siempre respecto de alguna resolución. Esta será expresa o tácita, en los casos de silencio de las autoridades. El crear

³⁴ Ibid, p. 15.

una ficción para el silencio de las autoridades está ya consagrado en la legislación europea y la ley la adopta de acuerdo, además, con las últimas orientaciones de la doctrina. Es claro que como los artículos 8° y 16 constitucionales obligan a toda autoridad a respetar el derecho de petición y a fundar y a motivar legalmente sus disposiciones, una ley secundaria como es la que se promulga no puede coartar el derecho de los particulares para acudir en amparo por violación de tales preceptos y para obtener de los tribunales federales una determinación que obligue a las autoridades fiscales e emitir una respuesta expresa con los fundamentos legales con el acuerdo que dicten. No es el objeto de la ley, pues, reducir o limitar esa garantía sino, por el contrario, el de concederle una protección más eficaz cuando por las circunstancias del caso que al particular toca apreciar, este cuenta ya con los elementos para iniciar la defensa jurisdiccional de sus intereses, respecto al fondo de los problemas controvertidos, a pesar del silencio de la autoridad. En el Estado presente de la legislación, el particular está siempre obligado, ante la negativa de la autoridad, a pedir un primer amparo para obtener una respuesta fundada y, cuando está le es favorable, a iniciar un segundo procedimiento en el que se examinen los problemas de fondo. La ley no hace otra cosa sino que dar al particular el derecho de pasar desde luego al examen de fondo, a pesar del silencio de la autoridad. El uso de este derecho, se insiste, dependerá de las circunstancias especiales de cada caso y de la apreciación que libremente haga el interesado de qué le es más ventajoso, si provocar la decisión expresa o iniciar el debate de fondo. Inversamente se ha optado por ocurrir al Tribunal, no podrá alegar como agravio la violación de los artículos 8° y 16.

“Para la admisión de la demanda, la ley se aparta del sistema acogido desde el siglo anterior por los diversos ordenamientos que han regulado las

oposiciones ante la autoridad judicial ordinaria a los cobros fiscales y acepta el criterio, mucho más favorable para los particulares, de la Ley de Amparo. De esta manera se fija que la garantía del interés fiscal no es una condición para el ejercicio del derecho de oposición, sino únicamente para que se suspendan los procedimientos coactivos.”³⁵

En cuanto al procedimiento la ley acoge francamente el oral con sus cinco rasgos característicos. Acepta pues: el procedimiento de palabra, aunque reconociendo la doble función de la escritura como de documentación y de preparación de la contienda; el contacto inmediato de los jueces con las partes y con los elementos de convicción; la identidad física de las personas de los jueces durante el proceso; la inapelabilidad de las resoluciones interlocutorias y, lo que se señala como fundamental; la concertación del procedimiento, que en la ley se lleva al grado de que no se celebrará sino una sola audiencia (salvo los casos excepcionales de acumulación y de nulidad de actuaciones). El ejecutivo espera que el procedimiento oral, cuyas excelencias son generalmente reconocidas, y que en México se ha experimentado ya, cuando menos en algunos de sus rasgos más importantes, en asuntos de amparo y en las controversias civiles del orden común, a partir de la vigencia del Código de Procedimientos Civiles en vigor, permitirá que se haga una pronta y eficaz justicia en los asuntos fiscales.

2.7 SURGIMIENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

La ley de Justicia Fiscal tuvo una vida muy efímera , pues habiendo entrado en vigor el 1º de enero de 1937, fue derogada por el Código Fiscal de la

³⁵ Ibid, p. 17

Federación de 30 de diciembre de 1938, al entrar éste en vigor, el 1° de enero de 1939.

A pesar del corto tiempo de vigencia la influencia de dicha Ley fue trascendente, ya que logró su cometido histórico: la creación del primer organismo jurisdiccional en el ámbito del derecho administrativo mexicano.

“El Código Fiscal de 1938 significó un enorme avance en materia tributaria, toda vez que el primer intento concreto de una regulación legal total de la actuación de la administración pública en materia fiscal. Su objetivo, a diferencia de la Ley de Justicia Fiscal, no sólo se limitaba al Tribunal Fiscal de la Federación, sino que abarcó por entero a la administración pública vista desde el ángulo tributario. Así por primera vez estableció una solidez jurídica a la incipiente rama del derecho fiscal.”³⁶

Este primer Código Fiscal definió lo que debería entenderse por impuestos, derechos, productos y aprovechamientos; reglamento detalladamente la relación tributaria originada por la actividad hacendaria encaminada a la obtención de tales tributos.

De esta manera se complementó la legislación fiscal al reglamentar no solamente el aspecto contencioso, sino asimismo la fase oficiosa fiscal.

Para lograr lo expuesto, el susodicho Código se dividió en siete títulos, todos los cuales, a excepción del título cuarto que regulaba la fase contenciosa del procedimiento tributario, correspondía la reglamentación de la actividad hacendaria en función de su relación tributaria con los causantes.

³⁶ Leopoldo R. Arreola Ortiz, Op cit., p. 179

Por lo que toca al Tribunal Fiscal, propiamente dicho, esta ley conservó fundamentalmente la naturaleza del Tribunal como un órgano formalmente dependiente del Poder Ejecutivo, aunque independiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de cualquier otra autoridad administrativa en cuanto a su actuación jurisdiccional.

Respecto a la estructura del Tribunal, la misma fue conservada, en términos generales, tal y como la había concebido la Ley de Justicia Fiscal, salvo las siguientes modificaciones:

La competencia del Tribunal se sostuvo en términos generales bajos los lineamientos de la Ley de Justicia Fiscal, remarcándose únicamente el principio de definitividad que deberían tener los actos y resoluciones de autoridad combatidos ante el Tribunal Fiscal. De esta manera, el artículo 160 del Código Fiscal citado establece que las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación como eran de los juicios que se iniciarán:

“...Fracción I.- Contra las resoluciones y liquidaciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de sus dependencias o de cualquier organismo fiscal autónomo que sin ulterior recurso administrativo, determinen la existencia del crédito fiscal, lo fijen en cantidad líquida o en las bases para su liquidación o Fracción II.- Contra los acuerdos que impongan definitivamente y sin ulterior recurso administrativo, sanciones por infracciones a las Leyes Fiscales...”.

Para los efectos anteriores, la ley no consideraba a la condonación como recurso es así como se estableció en forma clara y terminante el principio de definitividad como elementos “sine qua non” para que surgiera la competencia del Tribunal Fiscal.

En éste ámbito, otra de las grandes innovaciones que realizó el Código Fiscal en 1938 fue la de distinguir, dentro del procedimiento administrativo de ejecución pugnado ante el Tribunal Fiscal de la Federación, la extinción del crédito por alguna causa como el cobro, la compensación etc; de la extinción de dicho crédito por la inactividad hacendaria (prescripción), la cual fue regulada por el artículo 55 de la propia ley, como una excepción extintiva de la acción fiscal que debería oponerse por el particular ante la Procuraduría Fiscal y no ante el Tribunal Fiscal.

La competencia que estableciera originalmente el Código Fiscal de la Federación de 1938 fue substancialmente ampliada por las siguientes reformas o adiciones:

a).- La ley de Depuración de Créditos del Gobierno Federal de 31 de diciembre de 1941, en vigor el 1° de enero de 1942, concedió en su artículo 3°, un plazo que vencía el 30 de junio de 1942, para reclamar a través del Tribunal Fiscal de la Federación la depuración de créditos no prescritos a cargo del Gobierno Federal, ya que conforme a dicha ley, el Ejecutivo de la Unión se encontraba facultado para depurar y reconocer, a través del Tribunal Fiscal, aquellas obligaciones prescritas, a cargo del Gobierno Federal, nacidas o derivadas de hechos jurídicos acontecidos durante el periodo comprendido entre el 1° de enero de 1929 y el 31 de diciembre de 1941.

b).- Igualmente la Ley de Instituciones de Fianzas estableció en sus artículos 96 y 98 a partir del 1° de junio de 1943, la existencia de una defensa administrativa, una contenciosa, posteriormente ante el Tribunal Fiscal de la Federación, para los casos en que una institución de fianzas de pago

respecto de alguna fianza otorgada a favor de la Federación, Estados o del Distrito Federal y de los territorios Federales.

Este medio de defensa, por lo que toca a la instancia contenciosa fue suprimida por la nueva Ley Federal de Instituciones de Fianzas promulgada el 1° de enero de 1951, no siendo sino hasta que su artículo 95 fue adicionado con el diverso 95 bis, en vigor en marzo de 1954, que de nueva cuenta surgió la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación para conocer de la legalidad de los requerimientos de pago formulados a las instituciones de fianzas respecto de aquellas pólizas emitidas a favor de las entidades públicas señaladas; sólo que, en esta ocasión, la institución de fianzas requerida podía acudir directamente al Tribunal, sin verse en la obligación de agotar la instancia administrativa prevista por la antigua ley.

c).- Asimismo, por decreto publicado en el Diario Oficial de 24 de noviembre de 1944, se reformó el artículo 235 de la Ley del Seguro Social, a efecto de otorgarle al Instituto Mexicano del Seguro Social el carácter de organismo fiscal autónomo en lo que respecta a la determinación, liquidación percepción de aportaciones a cargo de patrones y trabajadores, así como el de ejecutoras auxiliares a la Oficinas Federales de Hacienda, con lo que, se le daba automáticamente competencia al Tribunal Fiscal de la Federación para conocer de los juicios promovidos contra esa clase de resoluciones emitidas por dicho Instituto.

En esta área de competencia, con fecha 28 de febrero de 1949, se emitió un nuevo decreto que , modificando el artículo 135 de la Ley del Seguro Social, estableció que las obligaciones para pagar las aportaciones, los intereses moratorios y los capitales constitutivos, tenían carácter fiscal,

con lo que nuevamente el Tribunal Fiscal amplió su área de competencia a esta clase de resoluciones emitidas por el Instituto Mexicano del Seguro Social.

d).- Con fecha 1° de enero de 1947, fue reformada la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, a fin de que la materia fiscal ejercida por dicho Departamento pasara a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, adecuándose el servicio de justicia fiscal del mismo a lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación. Lo anterior originó que en lo sucesivo el Tribunal Fiscal de la Federación tuviera competencia para admitir los conflictos suscitados en el ámbito del Departamento del Distrito Federal.

e).- Mediante los decretos de 30 de diciembre de 1951 y 29 de diciembre de 1961, publicado este último en el Diario Oficial de 30 del mismo mes y año, y con vigencia a partir del 1° de enero de 1962, se adicionó el artículo 160 del Código Fiscal de 1938, agregándose las fracciones VIII, IX y X, con las cuales el Tribunal Fiscal adquiriría competencia para conocer: con base en la fracción VIII relativa a la materia de Pensiones Militares, de todas aquellas resoluciones definitivas que redujeran o negaran las pensiones y las prestaciones sociales concedidas por las leyes de la materia a favor de los miembros del Ejército y la Armada Nacional y de sus familiares o derechohabientes, con cargo a la Dirección de Pensiones Militares o al Erario Federal; así como aquellas otras que establecieran obligaciones a cargo de las mismas personas, dictadas con ampliaciones de las leyes que regían el otorgamiento de dichas prestaciones.

Con apoyo en la fracción IX del citado artículo, de las controversias sobre interpretación y cumplimiento de los contratos de obras públicas celebrado por las dependencias del Poder Ejecutivo Federal.

Y conforme a la fracción del propio artículo, de aquellas materias cuya competencia le fuera otorgada por una ley especial.

Por último, en enero de 1976, se volvió a ampliar la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación, otorgándosele en esta ocasión atribuciones para conocer en materia de Pensiones Civiles de aquellas resoluciones que negaran o redujeran las mismas; y en materia administrativa, respecto de las multas impuestas por las autoridades administrativas federales y las del Distrito Federal, y actualmente que para la competencia hay que aclararlo.

2.8 ESTRUCTURA ORGÁNICA

2.8.1 INTEGRACIÓN ANTIGUA DEL TRIBUNAL

En primer lugar, tenemos que el artículo 2° de la Ley Orgánica publicada en el Diario Oficial de 2 de febrero de 1978 establece "que el Tribunal Fiscal de la Federación se integra por un Sala Superior y por Salas Regionales, y para explicar un poco esta nueva estructura, hay que señalar que el 1° de enero de 1937, el Tribunal Fiscal de la Federación funcionaba con 15 magistrados y 7 Salas, el 1° de enero de 1962 se reformó el Código Fiscal y el número de Magistrados fue de 22, dejando un Presidente de formar parte de las Salas, el 1° de agosto de 1978, al entrar en vigor la ley actualmente vigente, cambia

la estructura en razón de la desconcentración administrativa que viene realizando e Gobierno Federal.”³⁷

En efecto, en el sexenio del Presidente Echeverría la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, entre otras dependencias del Gobierno Federal, decidió desconcentrarse administrativamente y para ello en el año de 1973, por Decreto de la Presidencia se crearon las Administraciones Fiscales Regionales, empezaron a funcionar éstas según acuerdos de iniciación de actividades del Secretario de Hacienda y Crédito Público por el año de 1975. En esta línea, en algunos lugares de la república y acorde con dicha política de desconcentración, se hicieron solicitudes de creación de Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, y la Secretaría de la Presidencia las remitía al Presidente de este Tribunal, en aquél entonces el Lic. Anastasio González Martínez, quien fue simpatizante de la idea al igual que el Lic. José López Portillo que en ese entonces era Secretario de Hacienda y Crédito Público, quien acorde con la política de entonces promovió la desconcentración.

Con relación a esta idea, el Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación, designó los magistrados Edmundo Plascencia Gutiérrez, Francisco Ponce Gómez y Mariano Azuela Guitrón para que en unión del licenciado Anastasio González Martínez se avocaran al análisis de estas solicitudes, viendo la posibilidad de que el Tribunal Fiscal de la Federación también se desconcentrara.

Durante bastante tiempo se estuvo trabajando sobre este asunto siendo importante destacar el interés que demostró el Presidente Echeverría, y el entonces Secretario de hacienda Lic. José López Portillo, el Presidente del Tribunal Fiscal de la Federación y varios funcionarios más de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los trabajos que se presentaron al candidato de la

³⁷ Francisco Ponce Gómez, Tribunal Fiscal de la Federación-45 años, p. 208.

República en 1976, fue por conducto del Instituto de Estudios Políticos Económicos y Sociales del P.R.I., dirigido por el Lic. Julio Rodolfo Moctezuma, quien como todos sabemos más adelante al ocupar la Presidencia de la República el Lic. José López Portillo, fue designado Secretario de Hacienda, a partir de entonces los licenciados Enrique Azuara Salas y Miguel Valdez Villarreal promovieron la idea, ocupando el primero el cargo de Oficial Mayor y el segundo de Procurador Fiscal de la Federación. Pero, en fin, el asunto es que el Licenciado José López Portillo, Presidente de la República, siguiendo la política de desconcentración administrativa, tuvo a bien mandar la iniciativa de nueva Ley Orgánica del Tribunal Fiscal, desapareciendo el pleno e integrándose la Sala Superior y Salas Regionales.

2.9 SALA SUPERIOR

2.9.1 COMPETENCIA

Ahora bien, ¿qué es la Sala Superior, cómo se integra, cómo funciona, cuáles son sus atribuciones?; en primer término es conveniente señalar que se compone de 9 Magistrados, nombrados por el Señor Presidente de la República y para que pueda sesionar bastará con la presencia de 6, una vez integrada, las resoluciones de la Sala Superior se tomarán por mayoría de votos de los Magistrados, quienes no podrán abstenerse de votar sino cuando tengan impedimento legal, y todas sus sesiones serán públicas, salvo cuando se tenga que proteger la moral, el interés público o así lo ordene la Ley.

Cabe preguntarnos, ¿cuáles serían los impedimentos legales para que algún Magistrado se abstuviera de votar? Para ello es necesario hacer

referencia al artículo 182 del Código Fiscal de la Federación, que señala de manera enunciativa una serie de impedimentos, como la de si son parientes consanguíneos, afines o civiles de alguna de las partes en línea recta sin limitación de grado, dentro del cuarto grado en la colateral por consanguinidad y en el segundo de la colateral por afinidad, o de sus patrones o representantes, es decir, el primer caso señala que estarán impedidos para votar si alguna de las partes es pariente dentro de estos grados que hemos mencionado; segundo, si tienen interés personal en el negocio,, esto podría traducirse por si alguna de las partes tiene amistad con los Magistrados de cualquier situación de la cual se pudiera inferir que existiera un especial interés en el negocio, esto porque obviamente los pondría como juez y parte; si han dictado en la resolución o han intervenido con cualquier carácter en la emisión de la misma o en su ejecución, o figuran como parte en un juicio similar pendiente de resolución, o tienen amistad estrecha o enemistad con alguna de las partes, sus patrones o apoderados y en general estarán impedidos para votar si están en una situación que pudiera afectar su imparcialidad en forma análoga o más grave de las que hemos mencionado anteriormente.

Ahora bien, conforme a lo dispuesto por el Código Fiscal, es decir es deber de los Magistrados excusarse del conocimiento de los negocios cuando ocurra alguna situación de las anteriores, aunque también las partes puedan recusar a los mismos cuando estén en alguno de los casos de impedimento o cuando habiendo sido excitados por el Tribunal en Pleno para pronunciar sentencia se formule el fallo respectivo dentro de los 15 días contados a partir de la fecha en que se haya hecho la excitativa.

Otro aspecto de la votación se suscita en caso de empate, vamos a suponer que nada más hay 6 Magistrados en la sesión y la votación queda 3 a favor y 3 en contra, el asunto se diferirá para la siguiente sesión y si aún siguiera empatada se designará a un nuevo Ponente para que formule nuevo proyecto.

2.9.2 ATRIBUCIONES

Respecto a las atribuciones de la sala Superior, de acuerdo con la Ley Orgánica del Tribunal son la de fijar la jurisprudencia del Tribunal Fiscal conforme a lo establecido en el Código Fiscal de la Federación. "En primer lugar, y en los términos del artículo 231 de dicho ordenamiento, la jurisprudencia se forma al decidir las contradicciones entre las resoluciones dictadas por las Salas Regionales, es decir, que si una Sala Regional resuelve determinada cuestión en un sentido y otra lo hace en sentido inverso, el criterio que la Sala Superior decide cual debe subsistir, se tendrá como jurisprudencia."³⁸ "En segundo lugar, cuando al conocer el recurso de queja interpuesto en contra de una sentencia de las Salas Regionales, que viole la jurisprudencia del Tribunal, la sala Superior sustente la misma tesis en tres sentencias no interrumpidas por otra en contrario, es decir, a diferencia del Poder Judicial, aquí en lugar de ser cinco tesis son únicamente tres, claro que para que se fije jurisprudencia la propia Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación señala que será necesario el voto en el mismo sentido de seis Magistrados y esta alternativa sólo procedió en los

³⁸ Ibid, p. 210

casos que señalan, las fracciones I y II del artículo 231 del C.F. de conformidad con el artículo 13 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal.³⁹

También es atribución, resolver los recursos que concede el Código Fiscal de la Federación en contra de las resoluciones emitidas por las Salas Regionales, y en el caso, son el de queja y el de revisión; y el recurso de queja procede contra las resoluciones de las Salas violatorias de la jurisprudencia y el de revisión contra las resoluciones de las salas Regionales que decreten o nieguen sobreseimientos y las que pongan fin al juicio, y de acuerdo con la última reforma al artículo 240 del Código Fiscal de la Federación, también son recurribles las sentencias de las Salas por violaciones procesales cometidas durante el procedimiento que efectúen el sentido del fallo, respecto al recurso de reclamación que también se señala en el Código Fiscal de la Federación, el mismo se interpondrá ante la propia Sala Regional, y que en su oportunidad se señalará cuando procede, por lo que en resumen la Sala Superior conocerá de los recursos de queja y revisión, pudiendo el Presidente del Tribunal Fiscal de la Federación en lo relativo al de queja, desecharlo por notoriamente improcedente o extemporáneo.

También conoce de las excitativas para la impartición de justicia, es decir, que las partes podrán formular la excitativa de justicia ante la Sala Superior cuando el Magistrado Ponente en la queja o en la revisión no formule el proyecto respectivo dentro de los plazos señalados en el Código, y también procede dicha excitativa cuando los Magistrados de las Salas Regionales no formulen el proyecto de sentencia o no emitan su voto respecto de proyectos elaborados por los Magistrados dentro de los plazos

³⁹ Idem, p.210.

legales, siendo para el Recurso de revisión el plazo legal para formular el proyecto el de un mes, e igualmente para el recurso de queja, y para las Salas Regionales se establece que una vez instruido el proceso y decretados vistos los autos, se formulará el proyecto de sentencia dentro de los 15 días siguientes.

También es atribución de la Sala Superior en los términos del artículo 15 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal, el calificar las recusaciones, excusas e impedimentos de los Magistrados, y en su caso designar al Magistrado que deba sustituirlos, queriendo decir con esto que compete a la Sala Superior el determinar si es procedente o no la excusa que hagan los Magistrados para no conocer algún negocio por alguno de los impedimentos que anteriormente señalamos, es conveniente aquí manifestar el momento procesal oportuno en el cual debe interponerse la recusación o cuando el Magistrado Instructor debe excusarse, y esto es en cualquier estado de juicio hasta el momento de empezar la audiencia final, y una vez interpuesta dicha recusación, el Presidente del Tribunal Fiscal antes de dar cuenta a la Sala Superior citará a una audiencia que se celebrará dentro de los tres días siguientes de que se presente la promoción, recibiendo las pruebas que se ofrezcan y el informe que debe rendir el magistrado recusado, estableciéndose que la falta de informe establece la presunción de que la recusación es cierta.

Ahora bien, si la Sala Superior declara fundada la recusación de un Magistrado del Tribunal Fiscal en el caso de que el magistrado impedido sea de una Sala Regional, se designará de entre los Magistrados Supernumerarios el que deba sustituirlo, y si el Magistrado impedido fuera de la Sala Superior, únicamente que sea indispensable para formar quórum, se

designará en su lugar al Magistrado supernumerario que deba sustituirlo, pero si el magistrado no es indispensable para integrar el quórum, no habrá designación ni sustitución alguna.

Es conveniente hacer notar que la resolución de la Sala Superior que decida una recusación de un Magistrado, es irrevocable, pero si se declarara improcedente la causa de recusación, se impondrá al recusante una multa hasta por la cantidad de \$5,000.00.

También es atribución resolver los conflictos de competencias que se susciten entre las Salas Regionales, y ésta es una nueva atribución que se ha implantado con motivo de la desconcentración administrativa de Tribunal Fiscal de la Federación, puesto que al crearse las Salas Regionales Foráneas, éstas conocerán de las resoluciones que se dicten por autoridades de la jurisdicción, teniendo hasta la fecha seis Salas Regionales Foráneas, una en la Ciudad de Torreón, Coah., denominada Norte-Centro, con jurisdicción en los Estados de Coahuila, Chihuahua, Durango y Zacatecas, otra en la ciudad de Monterrey, N.L., denominada del Noreste con jurisdicción en los Estados de Tamaulipas y Nuevo León; la de Occidente, con jurisdicción en los Estados de Aguascalientes, Colima, Jalisco y Nayarit, ésta tiene su sede en la ciudad de Guadalajara, Jal., la del Noroeste con jurisdicción en los Estados de Baja California Norte, Baja California Sur, Sinaloa y Sonora, la del Centro con jurisdicción en los Estados de Guanajuato, Michoacán, Querétaro y San Luis Potosí y la del Golfo Centro con jurisdicción en los Estados de Tlaxcala, Puebla y Veracruz.

También es su atribución designar de entre sus miembros al Presidente del Tribunal Fiscal de la Federación, quien lo será también de la Sala

Superior, el Presidente se designa en la Primera sesión anual de la Sala Superior y durará en su cargo un año; forma parte de la misma sala y podrá ser reelecto.

2.10 ATRIBUCIONES Y FACULTADES DEL PRESIDENTE DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA

La primera atribución del Presidente del Tribunal Fiscal conforme a lo dispuesto por el artículo 17 fracción I de la Ley Orgánica, es representar al mismo ante toda clase de autoridades, esto buscando una coordinación entre el Tribunal y todas las demás autoridades, pues hay que dejar claro que por la estructura orgánica del Tribunal, la Sala Superior tiene atribuciones, el Presidente tiene sus atribuciones, las Salas Regionales tiene sus atribuciones independientes, no hay una jerarquía real, y por ello se hizo conveniente para evitar confusión, que el Presidente representara al Tribunal; despachar la correspondencia del Tribunal y de la Sala Superior, que no merece mayor comentario. Presidir las comisiones que designe la Sala Superior, es decir que el presidente forma parte de las Comisiones de Gobierno y Administración, de Reglamentos, de Escalafón, de Biblioteca y de Revista. Estas comisiones se integran por dos Magistrados aparte del suscrito, es decir, se integran por tres personas. Dirigir los debates y conservar el orden en las sesiones de la Sala Superior y esto es importante pues como todo órgano colegiado, no siempre en las sesiones los Magistrados están de acuerdo con los proyectos, en consecuencia corresponde al Presidente otorgar la palabra y en general conservar el orden. Denunciar a la Sala Superior de las contradicciones que tendrán que dirigirse al Presidente y ésta a su vez las denunciará a la Sala Superior. Tramitar los asuntos de la competencia de la sala superior hasta ponerlos en estado de resolución y

remitirlos al Magistrado que haya designado por turno como Ponente, esto se refiere concretamente a dictar acuerdos de admisión de los recursos, de correrle traslado a las partes, etc. Designar al personal administrativo de la Sala Superior de acuerdo con las disposiciones legales y normas de carácter general que se dicten, eso con relación a los requerimientos laborales que tenga el Tribunal y a los requisitos que se les piden a las personas para trabajar en la institución, puesto que también a éste se le pueden conceder o negar licencias, y aquí es necesaria la opinión del Magistrado a que esté adscrito el personal administrativo. También es atribución de la sala Superior, imponer las sanciones administrativas que procedan a los Secretarios, Actuarios, Peritos y empleados administrativos del mismo, obviamente esto nada más viene a colación cuando se incurra en falta grave o en responsabilidades de estos empleados. Dictar las órdenes relacionadas con el ejercicio del presupuesto del Tribunal Fiscal; como puede observarse, esta facultad es de suma importancia. Autorizar en unión al Secretario las actas en que se hagan constar las deliberaciones y acuerdos de la Sala Superior, o sea que es necesario que vaya la firma del Presidente y la autorización que da la fe el Secretario de Acuerdos para la validez de las liberaciones y acuerdos de la Sala Superior. Firmar los engroses de resolución, queriendo decir esto que una vez aprobado el proyecto por la Sala superior deberá firmar el Presidente la resolución para proceder a notificarla a las partes. Realizar los actos administrativos y jurídicos que no requieran la intervención de la Sala Superior y rendir a la misma en la última sesión de cada año, un informe dando cuenta de la marcha del Tribunal y de las principales tesis adoptadas por éste en sus sesiones, y ésta es una de las obligaciones más importantes que tiene el Presidente del Tribunal para con la Sala Superior y un beneficio de los causantes, por la razón de que al final del año se publica

y se rendirá informe de los más importantes temas controvertidos en el año, y las principales tesis que se sustentaron.

2.11 SALAS REGIONALES

Procederemos ahora a ver lo relativo a las salas Regionales, y para analizar sus atribuciones, partiremos de la designación anual de su Presidente, quien podrá ser reelecto, o sea que los tres Magistrados que integran la Sala, uno de ellos será el Presidente de la Sala por término de un año y desde luego éste se puede reelegir; también es atribución de las Salas Regionales nombrar a sus Secretarios y Actuarios, con esto cada Sala Regional es una unidad independiente que puede manejar a su propio personal.

2.11.1 ATRIBUCIONES DE LOS PRESIDENTES

Atender la correspondencia, autorizándola con su firma desde luego la correspondencia de la Sala que presida. Rendir los informes y justificados cuando se trata de actos y resoluciones de la Sala que constituyen el acto reclamado en el juicio de amparo, de aquí se desprende que el Presidente de la sala tiene la obligación como autoridad responsable de rendir informes previos y justificados a que se refiere la ley de Amparo. Remover a los empleados administrativos, así como nombrarlos y concederles licencias, y aquí existe una diferencia entre la atribución de la Sala en nombrar a sus Secretarios y Actuarios y concederles licencias y al Presidente de la Sala, que es nombrar a los empleados administrativos, concederles la licencia y removerlos. Dictar las medidas que exijan el buen funcionamiento y la disciplina de la Sala, exigir se guarde el respeto y consideración debidas e imponer las correspondientes correcciones disciplinarias, así como dictar las medidas de apremio para hacer cumplir las determinaciones de la sala y del

Magistrado Instructor, esto con el único objeto de que se mejore el funcionamiento de las Salas y obviamente del Tribunal Fiscal de la Federación.

Realizar los actos administrativos o jurídicos que no requieran la intervención de los otros dos Magistrados, de los de la sala Superior o del Presidente del tribunal y rendir oportunamente al Presidente del propio Tribunal, un informe anual de las labores de la Sala y de las principales resoluciones dictadas por ella a fin de que se prepare el informe anual que se debe rendir a la Sala Superior; y esto es a grandes rasgos las atribuciones de carácter administrativo que tienen las Salas Regionales.

2.11.2 COMPETENCIA DE LAS SALAS REGIONALES

En primer lugar, conocerán de resoluciones definitivas, entendiéndose este principio de definitividad cuando no exista recurso previo que se tenga que agotar, o cuando existiendo, el Código Fiscal o la Ley especial establezcan que es opcional agotarlo, sean resoluciones de mero trámite que aún cuando puedan afectar los intereses jurídicos del actor, como por ejemplo, las actas de auditoría, aún no se ha emitido una resolución con base a las mismas. Ahora bien, las salas Regionales conocerán de los juicios que se inicien contra las resoluciones definitivas dictadas por las autoridades fiscales federales y de los organismos fiscales autónomos en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije la cantidad líquida o se den las bases de su liquidación. "A partir del año de 1980 se modificó la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal en el sentido de suprimir de su competencia las resoluciones dictadas por el Departamento del Distrito Federal en materia tributaria de las que se venían conociendo, habiendo quedado únicamente

como ya se dijo antes, las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales federales, siendo importante mencionar que estas resoluciones aparte de ser definitivas, deben determinar la existencia de una obligación fiscal, y para determinar lo que es una obligación fiscal, las autoridades deberán apoyarse en el artículo 17 del Código Fiscal, ya que la obligación fiscal nace cuando se realizan situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales, es decir, si a un causante se le señala que debe pagar impuestos sobre productos de su trabajo, esto se debe a que está percibiendo ingresos de los señalados en el artículo 48 de la Ley de Impuestos sobre la Renta, de ahí estén generando los supuestos legales y tenga que pagar dicho impuesto.”⁴⁰

Como segundo punto contra resoluciones definitivas que se fije en cantidad la obligación fiscal, es decir, que se esté determinando un crédito fiscal que es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida y que debe pagarse dentro de los plazos establecidos por las leyes fiscales, es decir, cuando la autoridad emite una resolución y determine ingresos que estén gravados.

Y como tercer punto, las resoluciones en que se den las bases para la liquidación, pondremos como ejemplo una resolución de la Dirección del Impuesto sobre la Renta, que señala que están gravados los ingresos que se otorgan por la venta de activo de una empresa en tal proporción, hecho esto a una consulta del causante en que el mismo expone sus razones de porqué no debe estar gravado, o sea que esta clase de resoluciones que no determinan ninguna obligación fiscal ni la fijan en cantidad, también son impugnables ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

⁴⁰ Ibid, p. 217

También es su competencia el conocer de las resoluciones definitivas que nieguen la devolución del ingreso de los regulados por el Código Fiscal de la Federación indebidamente percibido por el Estado, y para abundar más esto, nos trasladamos al artículo 26 del Código Fiscal de la Federación que establece claramente “que el Fisco Federal esta obligado a devolver cantidades que hubiere sido pagadas indebidamente conforme a las siguientes reglas; cuando el pago de lo indebido total o parcialmente se hubiera efectuado en cumplimiento de resolución de autoridad que determine la existencia de un crédito fiscal, lo fije en cantidad líquida o de las bases para su liquidación, el derecho a la devolución nace cuando dicha resolución hubiere quedado insubsistente, es decir, si a una causante se le determina alguna diferencia la Secretaría de Hacienda, lo liquida y posteriormente resulta que ese pago fue indebido, solicitando su devolución y negándosele el Fisco. Tratándose de un crédito fiscal cuyo importe hubiere sido efectivamente retenido a los sujetos pasivos. Por otra parte no procederá la devolución de cantidades pagadas indebidamente cuando el crédito fiscal haya sido recaudado por terceros o repercutido o trasladado por el causante que hizo el entero correspondiente, sin embargo, si la repercusión se realizó en forma expresa mediante la indicación del documento respectivo del monto del crédito fiscal cargado, el tercero que hubiera sufrido la repercusión tendrá derecho a la devolución. Pero en realidad estas son las reglas de la devolución de pagos indebidos al fisco, que viene a ser lo contrario de lo que explicamos antes, es decir, el Tribunal es competente para conocer de las resoluciones que determinen una cantidad a cargo de un causante por concepto de diferencias de impuesto, y por otro lado también es competente para conocer de las resoluciones que le nieguen la devolución de un pago que hizo indebidamente y las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales, como pueden ser de Trabajo y Prevención

Social, Comercio, Salubridad, Agricultura, Gobernación, Procuraduría Federal del Consumidor, Patrimonio y Fomento Industrial, Departamento de Pesca.

Cualquier resolución de las autoridades que a juicio del particular le puedan causar un perjuicio o un agravio en materia fiscal, por ese sólo hecho podrá acudir ante el Tribunal Fiscal de la Federación a solicitar su nulidad. También conocerán de las resoluciones que nieguen o reduzcan las pensiones o demás prestaciones sociales que concedan las leyes a favor de los miembros del ejército, de la fuerza aérea y de la armada nacional o de sus familiares o derechohabientes con cargo a la Dirección de Pensiones Militares o al Erario Federal, así como las que establezcan obligaciones a cargo de las mismas personas de acuerdo con las leyes que otorgan dichas prestaciones y cuando el interesado afirme, para fundar su demanda, que le corresponde un mayor número de años de servicio de los reconocidos por la autoridad; que debió ser retirado con grado superior al que consigne la resolución impugnada o que su situación militar sea diversa de la que fue reconocida por la Secretaría de la Defensa nacional o de Marina. Las sentencias del Tribunal Fiscal sólo tendrán efectos en cuanto a la determinación de la cuantía de la prestación pecuniaria que a los propios militares corresponda, o a las bases para su liquidación, es decir, en el caso de un actor que demande la diferencia en años de servicios de los que se le han reconocido, la sentencia del Tribunal únicamente podrá determinar la prestación pecuniaria que le corresponde, pero sin poder resolver directamente sobre el número de años.

También conocerán de las resoluciones definitivas que se dicten en materia de pensiones civiles, sea con cargo al erario Federal o al Instituto de Seguridad y Servicios de los Trabajadores del Estado, esto se refiere única y

exclusivamente a los derechos adquiridos por los trabajadores del Estado que se jubilan o tienen derecho a una pensión civil y que muchas veces el ISSSTE no reconoce los años de servicio.

También conocerá de las resoluciones que constituyan responsabilidades contra funcionarios o empleados de la Federación o del Departamento del Distrito Federal por actos que no sean delictuosos, refiriéndose estos a los pliegos de responsabilidades por error, que emita la Dirección de Vigilancia de Fondos y Valores, cuando se han calculado mal los impuestos por personal hacendario y del Departamento del Distrito Federal, etc, sin embargo, no debe conocer sobre lo delictuoso de dichos actos, ya que esto es competencia de la Procuraduría Fiscal de la Federación que presentará la querrela correspondiente ante la Procuraduría General de la República de que el fisco ha sufrido perjuicio, por lo cual el Tribunal sólo podrá resolver la controversia sobre lo administrativo del caso, y también son competentes para conocer de las resoluciones que señalan las demás leyes como competencia del Tribunal, como por ejemplo la Ley de Depuración de Créditos.⁴¹

2.12 ATRIBUCIONES DEL SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS

El Tribunal Fiscal de la Federación también cuenta con un Secretario General de Acuerdos, cuyas funciones son, esencialmente, acordar con el presidente lo relativo a las sesiones de la sala Superior, esto se refiere a la programación de los asuntos particulares y a las órdenes del día, dar cuenta a las sesiones de la Sala Superior, tomar la votación de los Magistrados, formular el acta relativa y comunicar las decisiones que se acuerden, que de

⁴¹ Ibid, p. 220

cada sesión que se celebre en la Sala Superior, deberá levantarse un acta en la que debe constar todo lo que ocurrió ahí, y también debe comunicar las decisiones que su hubieran tomado. Engrosar los fallos de la Sala Superior, tramitar y firmar la correspondencia administrativa del Tribunal que no corresponda al Presidente o a las Salas regionales, entonces, el Secretario General con su firma da fe de lo que acordaron los señores Magistrados en la sesión. Expedir los certificados de constancias que obran en los expedientes, o sea toda clase de copias certificadas de resoluciones o documentos que estén en los expedientes y de los cuales los particulares o las mismas autoridades soliciten copias, el facultado para expedirlas es el Secretario General. Llevar el término de los Magistrados que deben formular ponencia para la resolución de la Sala Superior y el registro de las situaciones de los Magistrados de las Salas Regionales y de la propia Sala Superior y las demás que se le encarguen por parte de la Sala Superior o el Presidente del Tribunal Fiscal de la Federación.

2.13 ATRIBUCIONES DEL OFICIAL MAYOR DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa cuenta con un Oficial Mayor a partir del 2 de febrero de 1978 y a este le corresponde formular anteproyecto de presupuesto del tribunal, ejecutar las órdenes relativas con el ejercicio del presupuesto del Tribunal, el Presidente debe manejar el presupuesto y dictar las órdenes en todo lo relacionado con él y el encargado de ejecutarlas es el Oficial mayor. Supervisar el funcionamiento del archivo y tramitar los movimientos del personal y vigilar el cumplimiento de las obligaciones laborales de los empleados administrativos; estas funciones equivaldrían a lo que sería el Director de Personal o Jefe de Personal de una

empresa particular. Controlar los bienes del Tribunal mantener actualizado su inventario, vigilar su conservación y coordinar la prestación de los demás servicios administrativos necesarios.

2.14 FACULTADES DE LOS SECRETARIOS DE LA SALA SUPERIOR Y DE LAS SALAS REGIONALES

Tienen como principal función, auxiliar al Magistrado al que estén adscritos en la formulación de los proyectos de resolución, suplir las ausencias temporales del Secretario General de Acuerdos y desempeñar las demás atribuciones que las disposiciones legales les confieran, y esto en lo que atañe a los Secretarios de las salas Regionales proyectar los autos y las resoluciones que les indique el magistrado Instructor, autorizar con su firma las actuaciones del Magistrado Instructor , dar fe de lo que proveyó éste, efectuar diligencias que les encomiende el Magistrado Instructor cuando éstas deban ser practicadas fuera del local de la Sala, por ejemplo, en el caso en que se ofrece alguna prueba de inspección ocular sobre alguna mercancía. Redactar las actas de las audiencias en las que les corresponda dar cuenta, proyectar las sentencias y engrosarlas conforme a los razonamientos jurídicos de los magistrados, es decir, que los Secretarios del Tribunal Fiscal de la Federación adscritos a las Salas Regionales, deben de proyectar las sentencias según los razonamientos jurídicos de los Magistrados, tiene que acatar lo que el Magistrado les señale. Expedir los certificados de las constancias que obren en los expedientes de la sala Regional.

2.15 ATRIBUCIONES DE LOS ACTUARIOS

Las obligaciones de los actuarios, se reducen esencialmente a notificar en el tiempo y forma prescritos por la ley, efectuar las diligencias que les encomiende el Magistrado Instructor de la sala y las demás que les señalen las leyes.

CAPÍTULO III

ACTOS DE AUTORIDAD FISCAL

3.1 ACTO ADMINISTRATIVO CONCEPTO DOCTRINARIO

“Es el acto que realiza la autoridad administrativa, expresa la voluntad administrativa, creando situaciones jurídicas individuales a través de las cuales se trata de satisfacer las necesidades de la colectividad o la comunidad, a veces las autoridades legislativas o las judiciales realizan también el acto administrativo, cumpliendo funciones de autoridad administrativa.”⁴²

“Prevalece en la doctrina del derecho administrativo la distinción formal o subjetiva y material u objetiva del concepto del acto administrativo. En sentido formal, acto administrativo es todo acto del poder Ejecutivo, que es el órgano administrativo del Estado, en sentido material es el acto del Estado, intrínsecamente administrativo, sin importar que el órgano Estatal que lo realice sea el Legislativo, el Judicial o el Administrativo.”⁴³

1.- Para salvar los inconvenientes del concepto formal, que lleva necesariamente a tener como acto administrativo el reglamento, el decreto o cualquiera otra disposición general proveniente del ejecutivo, la doctrina procura el concepto material, por ejemplo, Andrés Serra Rojas define el acto administrativo como “una declaración de voluntad de conocimiento y de juicio unilateral, concreta y ejecutiva que constituye una decisión ejecutoria que emana de un sujeto, la administración Pública en el ejercicio de la potestad administrativa que crea, reconoce, modifica transmite o extingue una

⁴² Miguel Acosta Romero, Segundo Curso de Derecho Administrativo, p. 122

⁴³ Idem

situación jurídica subjetiva y su finalidad es la satisfacción del interés general,⁴⁴ Agustín A. Gordillo dice "acto administrativo es el dictado en ejercicio de la función administrativa, sin interesar que órgano la ejerce."⁴⁵

Manuel María Díez expresa "acto administrativo puro es una declaración concreta y unilateral de voluntad de un órgano de la administración activa en ejercicio de la potestad administrativa."⁴⁶

2.- El Repertoire de droit public et administratif de Francia llega finalmente a la siguiente definición, "un acto jurídico unilateral realizado por una autoridad administrativa Francesa en ejercicio de un poder administrativo creando derechos y obligaciones para los particulares."⁴⁷

3.- La legislación Administrativa no toma partido en esa distinción, pues no cuenta con un código administrativo y ni siquiera con una ley de procedimiento administrativo y ni siquiera con una ley de procedimiento administrativo, en el orden federal.

4.- Los Tribunales del Poder Judicial Federal, reiteradamente distinguen el concepto en su apreciación formal y material.

Acto administrativo, "significa acto jurídico, pero también es hecho jurídico."⁴⁸

⁴⁴ Ibid, 123

⁴⁵ Ibid, 124

⁴⁶ Ibid, 125

⁴⁷ Ibid, 127

⁴⁸ Ibid, 128

3.1.1 LEGALIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO

El acto administrativo proviene de la potestad que tiene la autoridad administrativa. En la ley, esto significa a que el acto administrativo esta sometido al principio de legalidad conforme al cual la autoridad administrativa solo puede realizar los actos que la ley le autorice.

3.1.2 RÉGIMEN JURÍDICO DEL ACTO ADMINISTRATIVO

El acto administrativo tiene su origen en la ley que lo autoriza, como acto propio de autoridad administrativa, pero en la vida económica social y política de la administración pública, se sirve para lograr los cometidos u objetivos de ésta, tanto de las leyes administrativas como de las leyes civiles y mercantiles. Esta sometido por las necesidades propias de la administración contemporánea, a las normas del derecho público y a las normas del derecho privado, pero esta situación no le priva de su índole administrativa. Esto explica que sólo metafóricamente se puede admitir que se distinga entre los actos administrativos y actos privados de la administración, pues en la realidad cotidiana, estos últimos son simplemente actos administrativos que utilizan las normas del derecho privado para colmar fines públicos. En la práctica administrativa, es común observar que el acto administrativo tenga como régimen jurídico el de la ley administrativa, del derecho privado. La actividad económica del Estado acepta con toda naturalidad este régimen híbrido.

3.1.3 ELEMENTOS ORGÁNICOS DEL ACTO ADMINISTRATIVO

No se tiene un código administrativo, ni una ley de procedimiento administrativo, a nivel federal en que se resuelvan cuales son los elementos

orgánicos del acto administrativo, pero en la doctrina original del derecho administrativo se propone un número de elementos esenciales mayores que los dos tradicionales del acto jurídico civil, estos son:

- a) Sujeto, o sea el órgano administrativo;
- b) Voluntad, equivalente al consentimiento en la materia civil;
- c) Objeto, que es producir efectos jurídicos, igual que el objeto del acto civil;
- d) Motivo, que es el antecedente de hecho o de derecho en que se origina el acto.
- e) Fin, identificado con el propósito, objetivo o lo que pretende alcanzar la autoridad a través de esos efectos jurídicos;
- f) Forma que indica la expresión exterior de la voluntad de la autoridad administrativa, que casi siempre se tiene por elemento esencial y no de simple validez como se entiende esto en el derecho civil.

3.2 ACTOS DE INICIACIÓN

Los actos de iniciación son distintos cuando el procedimiento de ejecución se endereza en contra del sujeto pasivo principal de la relación tributaria o en contra de un sujeto por adeudo ajeno.

3.2.1 REQUERIMIENTO EN CONTRA DEL DEUDOR PRINCIPAL

Cuando el sujeto pasivo principal del crédito fiscal no ha hecho voluntariamente el pago del mismo dentro de los plazos señalados por la ley,

según la clase de crédito de que se trate, la autoridad administrativa, esto es, la Oficina Federal de Hacienda en la que se encuentre radicado dicho crédito, que es la que tiene jurisdicción sobre el domicilio del deudor, dicta una resolución que recibe el nombre de mandamiento de ejecución, en la que ordena que se requiera al deudor para que efectúe el pago en la misma diligencia de requerimiento, con el apercibimiento que de no hacerlo se le embargarán bienes suficientes para hacer efectivo el crédito fiscal y sus accesorios legales. Dichos accesorios legales son los vencimientos que vayan ocurriendo durante el procedimiento administrativo, los gastos de ejecución, los recargos y las multas.

También dispone el CFF Artículo 151 in fine que si la exigibilidad se origina por cese de la prórroga de la autorización para pagar en parcialidades o por las situaciones previstas en la fracción del Art. 41 del CFF (falta de presentación de declaraciones, avisos o documentos y consecuente omisión de pago del crédito, casos en que mediante el procedimiento de ejecución), el deudor podrá efectuar el pago dentro de los 6 días siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del requerimiento.

El requerimiento tiene el carácter de acto necesario, que consiste en el cumplimiento de una carga procesal, y además de acto debido, ya que constituye una obligación administrativa para el funcionario fiscal la iniciación del procedimiento de ejecución, a fin de hacer ingresar al patrimonio del Estado el crédito que tiene a su favor, y que no ha sido cumplido por el deudor en forma voluntaria.

El Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido, "que el requerimiento es un acto administrativo que debe efectuarse mediante el cumplimiento de

determinadas formalidades para tener validez legal como son las que empleen formularios especiales,⁴⁹ y la SCJN ha sustentado la tesis de que “la diligencia de requerimiento es la base del procedimiento económico-coactivo y si dicha diligencia no se practica conforme a la ley, toda actuación anterior resulta viciada, pues su falta implica dejar sin defensa al interesado y la violación en su perjuicio de los artículos 14 y 16 de la Constitución”.

3.2.2 PROCEDIMIENTO DE COBRO ENDEREZADO EN CONTRA DE OTROS DEUDORES DISTINTOS AL SUJETO PASIVO PRINCIPAL

Cuando el sujeto pasivo principal no ha cumplido voluntariamente con su obligación tributaria, es posible que la autoridad fiscal considere conveniente exigir su pago a un sujeto pasivo por adeudo ajeno, ya sea sustituto, solidario o con responsabilidad objetiva.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido en tesis jurisprudencial 249, que los sujetos pasivos por adeudo ajeno (indirectos los llama), cuando son emplazados dentro del procedimiento administrativo, que no tienen el carácter de terceros extraños y es improcedente el juicio de amparo que promuevan.

Es necesario que previamente a la iniciación del procedimiento administrativo de ejecución, se le instaure al sujeto pasivo un procedimiento de cobro por el que se le dé la oportunidad de cumplir voluntariamente con el pago del adeudo del sujeto pasivo principal.

La resolución administrativa que dice la autoridad competente debe expresar los motivos y fundamentos por los que se le considere como

⁴⁹ Sergio Francisco de la Garza, Derecho Financiero Mexicano, p. 455

responsable de dicho crédito y debe notificársele a dicha persona. En la notificación deben expresarse los siguientes datos mínimos:

I.- El nombre del sujeto pasivo principal (contribuyente en la terminología del Art. 111, CFF);

II.- La resolución de la que se derive el crédito fiscal y el monto de éste;

III.- Los motivos y fundamentos por los que la autoridad le considere responsable del crédito. Esta inconformidad es sumamente importante para garantizar la defensa de los derechos del presunto deudor, a fin de que éste pueda juzgar si el crédito fiscal ha nacido a su cargo, y

IV.- El plazo para el pago, que debe ser de quince días, salvo que la ley en la que se origine el crédito señale un plazo distinto.

Contra la resolución en que se exige el pago de un crédito fiscal a un sujeto pasivo por adeudo ajeno, procede el recurso de revocación consagrado en el Art. 117 del Código Fiscal de la Federación hoy Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa o bien, a elección del afectado, el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, en el caso de que considere ilegales los motivos y fundamentos por los que la autoridad le considere responsable del crédito.

3.3 ACTOS DE DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO

Los actos de desarrollo son los actos procedimentales encaminados a conseguir el desenvolvimiento del procedimiento, conduciéndolo hacia el resultado que se pretende y formándolo materialmente.

3.3.1 ACTOS DE DIRECCIÓN

Los actos de dirección "son los que tienen como función común la de conducir el proceso de ejecución a través de las etapas establecidas en las normas del procedimiento afirma Fénech."⁵⁰ y pueden ser varias clases.

Los actos de resolución "son declaraciones de voluntad de la autoridad fiscal que tienen por objeto la producción de determinadas consecuencias jurídicas."⁵¹ Entre ellos pueden considerarse el señalamiento del orden que se observe para el embargo de bienes por el ejecutor de esa diligencia, el nombramiento de depositarios de los bienes embargados, la solicitud de auxilio de la fuerza pública, la resolución de poner a la venta los bienes embargados, el fincamiento del remate y otros.

Otro grupo está representado por los actos de comunicación que se tengan con otras autoridades o con las particulares, principalmente el deudor, que intervienen en el procedimiento, y que se realizan principalmente a través de despachos y notificaciones.

Los actos de constancia tienen como función lograr la permanencia de los actos de procedimiento que se realizan de palabra o que en una actividad no deja constancias por sí misma. Tales son el acta de requerimiento, el acta de embargo, la inscripción del embargo en el Registro Público, el acta de la subasta y otros.

⁵⁰ Ibid, p. 262

⁵¹ Ibid, p. 264

3.3.2 ACTOS DE COERCIÓN.

Dada la naturaleza del procedimiento se producen una serie de actos de carácter fundamentalmente coercitivo que se inician con el embargo y concluyen con la adjudicación y la distribución del producto del remate.

3.3.3 ACTOS DE VALUACIÓN

La valuación puede ser definida “como el acto procedimental que consiste en fijar un valor a los bienes embargados como acto previo a la enajenación o adjudicación forzosa.”⁵²

El sistema para la valuación de los bienes que son objeto de remate, como dice el Informe de la Comisión Redactora del Código Fiscal de la Federación fue radicalmente cambiado respecto al del Código Fiscal de la Federación 1938. El Código 1967 suprime las diferentes bases consideradas en el ordenamiento anterior y señala como única regla la de la base del valor parcial, por considerar que es la más justa, ya que tanto los particulares como las autoridades tienen interés en obtener en su remate el máximo rendimiento posible, lo que se logra con mayor finalidad si la base señalada es correcta.

Consecuentemente, la base para la enajenación de los bienes, inmuebles embargados es el del avalúo, en negociaciones es el avalúo pericial y en los demás casos la base que fijen de común acuerdo la autoridad y el embargado en el plazo que refiere el art. 173 del Código Fiscal de la Federación. A falta de acuerdo, la autoridad debe practicar avalúo pericial notificando personalmente el resultado de la valuación.

⁵² Ibid, p. 167

Si el embargado o terceros acreedores se inconforman con la valuación dentro de los 6 días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación a que se refiere el párrafo anterior, la autoridad exactora, a petición del embargado, debe nombrar como perito a alguna institución nacional de crédito autorizada, lo que debe hacerse en un plazo que no exceda de 3 días. El avalúo que emita dicha institución es la base para la enajenación de los bienes (Art. 175).

3.3.4 ACTOS DE CONCLUSIÓN

Los actos de conclusión son los que tienen como función poner fin al procedimiento administrativo de ejecución y pueden dividirse en dos grupos según se haya satisfecho totalmente el interés fiscal o no.

3.3.5 APLICACIÓN DEL PRODUCTO DE LA EJECUCIÓN CUANDO SOLO SEA INTERESADO EL FISCO FEDERAL.

Puede ceder que el producto del remate, venta fuera de subasta o adjudicación, deba distribuirse sólo entre el Fisco federal y los funcionarios y personas que hayan intervenido en el procedimiento de ejecución (ejecutores, peritos, etc) por una parte y el deudor rematado, por la otra, como acreedor del remanente.

En este caso, el CFF dispone (Artículo. 150) que el producto del remate se aplique en el orden que establece el Art. 20 del Código Fiscal de la Federación.

El Tribunal Fiscal de la Federación hoy Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa resolvió que los gastos de ejecución no constituyen un

crédito fiscal diferente del crédito principal que por medio del procedimiento económico-coactivo trate de cobrarse... Sin ningún esfuerzo puede, por tanto, llegarse a la conclusión final de que si por cualquier motivo se declara ilícito el procedimiento de ejecución, los gastos causados por ese procedimiento deben, asimismo, declararse incobrables, y que si se declara la nulidad de la resolución administrativa que se pretende ejecutar a través del procedimiento de ejecución, tal resolución de ninguna manera puede servir de apoyo al derecho para cobrar honorarios y gastos causados por el propio embargo.

Las cantidades excedentes, después de haber hecho la aplicación del producto del remate, venta fuera de subasta o adjudicación de los bienes secuestrados, se deben entregar al embargado, salvo que medie orden escrita de autoridad competente o que el propio embargado acepte, también por escrito, que se entrega parcial o total del saldo de un tercero.

3.3.6 APLICACIÓN DEL PRODUCTO DE LA EJECUCIÓN CUANDO CONCURRIEREN CON EL FISCO FEDERAL OTROS FISCOS LOCALES

Cuando concurrieren el Fisco Federal y Fiscos Locales, en el producto del remate, la venta fuera de subasta o la adjudicación, el Código Fiscal de la Federación (Art. 9) establece las reglas de preferencia (Art. 148).

3.4 MARCO NORMATIVO Y JURISPRUDENCIAL

1.- El principio referido se encuentra consagrado por la garantía individual de legalidad que se recoge en el artículo 16 de la Constitución Federal, esta garantía exige que toda molestia que cause a alguien, en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones solo podrá hacerse mediante mandamiento

escrito o sea una resolución administrativa que se cumpla con ciertos requisitos fundamentales como son:

- a) Que provenga de Autoridad Competente;
- b) Que se den a conocer los hechos aplicables al caso; en que se apoye
- c) Que se especifiquen las disposiciones legales.

2.- El principio de Legalidad se ha hecho efectivo, reiteradamente por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señalando en su jurisprudencia que, "Las autoridades solo pueden hacer lo que la ley les permite".

3.-La Garantía de legalidad ha quedado cubierta por la jurisprudencia de nuestro alto Tribunal 16 de la Constitución Federal que reza, "Para que la autoridad, cumpla la garantía de legalidad que establece el artículo 16 de la Constitución Federal en cuanto a la suficiente fundamentación y motivación de sus determinaciones, en ellas debe citar el precepto legal que se sirva de apoyo y expresar los razonamientos que le llevaron a la conclusión que el asunto concreto de que se trata que las origina, encuadra en los presupuestos de la norma que invoca.

4.- Presunción de Legalidad del acto administrativo, la legalidad del acto administrativo no se presume como regla absoluta en la legislación administrativa; el Código Fiscal de la Federación si la previene, esta presunción cuando la norma jurídica establece, no inmuniza al acto administrativo frente a los Tribunales, la consecuencia es práctica y consistente en que la ilegalidad del acto, es para quines la invocan.

En materia fiscal el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación señala:

Que los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

I.- Constar por escrito;

II.- Señalar la autoridad que lo emite;

III.- Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate y

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

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

El artículo 68 del Código Fiscal de la Federación indica que los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales: sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.

El procedimiento Administrativo de ejecución es un procedimiento administrativo contradictorio, aun cuando la doctrina extranjera llegue a

sostener su naturaleza jurisdiccional. Es un procedimiento administrativo porque el órgano que lo ejecuta es la Administración, y porque materialmente no tiene como finalidad la resolución de ninguna controversia. El deudor puede discutir el derecho a la ejecución (CFF art. 126), pero al hacerlo instaura un procedimiento autónomo de conocimiento o de declaración, al igual que también el tercero puede contradecir la pretensión ejecutiva de la Administración sobre bienes sometidos a la ejecución (CCF art. 128).

La ejecución forzosa es el medio jurídico "con el cual se logra la satisfacción del acreedor cuando éste no se consigne a través de la prestación del deudor y es necesario conseguir aquella satisfacción independientemente de la voluntad del obligado y venciendo toda su contraria voluntad."⁵³

El procedimiento administrativo de ejecución tiene, pues, como finalidad, la recaudación del importe de lo debido por virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor, sea el sujeto pasivo por adeudo propio o ajeno, con responsabilidad solidaria, sustituta u objetiva, prescindiendo de la voluntad de ese deudor, o aún en contra de su voluntad.

Tiene el carácter de procedimiento de ejecución satisfactiva, ya que la satisfacción del interés del acreedor se logra mediante la prestación consistente en la obtención de una cantidad de dinero, y en casos muy excepcionales, de otros bienes. Es además, un procedimiento de ejecución expropiativa, porque el dinero que constituye el objeto de la ejecución pertenece al deudor y a él pertenecen los demás bienes sometidos a su ejecución, para convertirlos en dinero, que es el objeto de la pretensión de la Administración.

⁵³ Ibid, p. 275

La ejecución forzosa tiene tres presupuestos:

a) La existencia de un crédito fiscal satisfecho dentro de un plazo que marcan las leyes. El Código Fiscal de la Federación al efecto dispone que "las autoridades fiscales asignarán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución (Art. 145 CCF).

El Tribunal Fiscal de la Federación hoy Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa resolvió que "cuando se trate de créditos a favor del Erario Federal, que derivan no de la aplicación unilateral de una ley, sino de un contrato celebrado por la Federación, sólo será competente el Tribunal Fiscal para conocer de los juicios iniciados en contra de las resoluciones que ordenen la percepción de esos créditos, si el deudor se ha sometido expresamente a la facultad económica coactiva" y que tratándose de dichos créditos ex contractu para que pueda intentarse su cobro por el procedimiento de ejecución, es necesario que mediante un sometimiento expreso del particular, autorizado por la ley, consienta el inmediato cobro administrativo del crédito, convirtiendo de esta manera una relación jurídica tutelada por el derecho privado, en una relación de derecho público en la que el Estado deja de tener su carácter de contratante.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto que el Fisco no puede utilizar el procedimiento económico coactivo para exigir el pago de rentas de una casa embargada por adeudos fiscales, como tampoco para el cobro de adeudos de trabajos realizados por los Talleres Gráficos de la Nación. Asimismo, en tesis jurisprudencial 61, ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación que el legislador no puede cambiar la naturaleza de una obligación comercial para convertirla en crédito fiscal, ni para darle un

doble carácter, y en la tesis jurisprudencial 107, formada en materia de fianzas, el alto Tribunal concluyó "que nunca una obligación contractual de tal carácter, que se rige por el derecho privado, puede ser transformada en un crédito fiscal regido por el derecho público."⁵⁴

El crédito fiscal puede ser exigible sin necesidad de notificación al deudor por parte de la administración, como en los casos en que la determinación y liquidación del crédito fiscal corresponde al sujeto pasivo. En este caso, a falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de un plazo que a continuación se indica: I) si la contribución se calcula por periodos establecidos en ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones los contribuyentes, retenedores, o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de la terminación del periodo, de la retención o de la recaudación, respectivamente; II) en cualquier otro caso, dentro de los cinco días siguientes al momento de la causación. En el caso de contribuciones que se deban pagar mediante retención, aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga el pago de la contraprestación relativa, el retenedor esta obligado a enterar una cantidad a la que debió haber retenido (CFF Artículo. 6).

b) El procedimiento de ejecución presupone también la invasión por parte de la autoridad ejecutora de la esfera jurídica del deudor, mediante la detracción de su patrimonio de una cantidad de dinero o de otros bienes para satisfacer coactivamente el crédito fiscal. Esta invasión debe ser realizada con estricta sujeción por parte de la Administración a los preceptos

⁵⁴ Ibid, p.183

legales que la autorizan. Al referirnos al deudor estamos comprendiendo al sujeto pasivo por adeudo propio, como a los sujetos pasivos por adeudo ajeno, responsables, por tanto, del pago de la prestación fiscal.

Contra las violaciones al procedimiento administrativo de ejecución el Código Fiscal de la Federación concede el recurso de oposición.

c) Por último, supone la satisfacción del interés de la Administración acreedora mediante el ingreso de la cantidad de dinero debida o bien de la adjudicación de bienes en su favor, que constituyen económicamente aquella prestación dineraria.

Siendo ejecutivo el procedimiento de que tratamos, es obvio que tiene que fundarse en un título ejecutivo, que atribuye al titular del derecho, en ese caso, la Administración fiscal, la legitimación para exigir su ejecución forzosa. Ese título constituye la prueba legal del hecho de la existencia del crédito, de su líquidez y de su exigibilidad, y como el título ejecutivo es algo que está fuera del procedimiento de ejecución, por constituir un presupuesto formal de éste, debemos afirmar que el título ejecutivo está representado por la resolución de la autoridad en que se determina o liquida el crédito fiscal o que ordena el cobro de la prestación que nace a favor del Estado de la concesión o del contrato, y que se encuentra cubierta por la presunción de legalidad contenida en el Art. 68 del Código Fiscal de la Federación.

3.5 SUJETOS

3.5.1 EL SUJETO ACTIVO

En el derecho Tributario, como dijimos al comentar la obligación fiscal, existe un solo sujeto activo de dicha obligación y es el Estado, pues solamente él,

como ente soberano, está investido de la potestad tributaria que es uno de los atributos de esa soberanía. En los Estados organizados políticamente como federaciones, no sólo el Estado Federal posee soberanía, sino también las entidades federativas la poseen en lo concerniente a su régimen interior y la ejercen con plena independencia del poder central, con las limitaciones impuestas por la Constitución de la Federación, de donde se sigue que también están investidas de la potestad tributaria, México o los Estados Unidos de América son ejemplo de este tipo de organización política y del ejercicio de la potestad tributaria en forma paralela.

En México, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha precisado el alcance de la soberanía de las entidades federativas en relación con el Estado Federal de la siguiente manera:

SOBERANÍA DE LOS ESTADOS, ALCANCE DE LA, EN RELACIÓN CON LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Si bien es cierto que de acuerdo con el artículo 40 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los Estados que constituyen la República son libres y soberanos, también lo es que dicha libertad y soberanía se refiere tan sólo a asuntos concernientes a su régimen interno, en tanto no se vulnere el pacto federal. De acuerdo con el mismo artículo 40, Los Estados deben permanecer en unión con la federación según los principios de la Ley Fundamental, es decir, de la propia Constitución. Ahora bien, el artículo 133 de la Constitución General de la República establece textualmente que “esta Constitución, las Leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella, y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma celebrados y que se celebren por el presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes o tratados, a pesar

e las disposiciones en contrario que pueda haber en las constituciones o leyes e Estados". Es decir, que aun cuando los Estados que integran la Federación, sean libres y soberanos en su interior, deberán sujetar su Gobierno, en el ejercicio de sus funciones, a los mandatos de la Carta Magna. De tal manera que si las leyes expedidas por las Legislaturas de los Estados resultan contrarias a los preceptos de la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos, deben predominar las disposiciones del Código Supremo y no las de las leyes ordinarias impugnadas aún cuando procedan de acuerdo con la Constitución local y de autoridad competente, de acuerdo con la misma Constitución local.

Señala la doctrina que además del Estado puede haber otros sujetos activos de la obligación fiscal, cuya potestad tributaria está subordinada al propio Estado, ya que es necesaria la delegación mediante ley del ejercicio de la potestad y ésta sólo puede ejercerse en la medida y dentro de los límites específicamente fijados en la ley por el Estado. Es el caso de determinados organismos independientes del Estado que colaboran con él en la administración pública realizando funciones originalmente atribuidas al Estado, como son, entre otras, la prestación de servicios públicos o sociales, o bien la explotación de bienes o recursos de propiedad nacional. Entonces, a fin de que estos organismos independientes cuenten con los recursos económicos que les permitan satisfacer sus necesidades financieras, el Estado autoriza al organismo a cobrar tributos, en los términos y dentro de los límites establecidos por la ley delegatoria del ejercicio de la potestad tributaria respectiva, en la esfera de una determinada circunscripción territorial o en la esfera de una determinada categoría económica.

3.5.2 EL SUJETO ACTIVO EN LA LEGISLACIÓN FISCAL MEXICANA

En México, constitucionalmente, el único sujeto activo de la obligación fiscal es el Estado, ya que el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política del país, al establecer la obligación de contribuir para los gastos públicos, únicamente menciona a la Federación, los Estados y los Municipios, y no se prevé en la Ley Fundamental a ninguna otra persona, individual o colectiva, como sujeto activo, ni se prevé, tampoco, la facultad del Estado para delegar el ejercicio de su potestad tributaria.

En vista de lo anterior, en México los organismos independientes del Estado a que hemos hecho referencia en el apartado anterior, aquí denominados organismos descentralizados, aunque colaboran con el Poder Ejecutivo en la administración pública y en los términos de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal forman parte de esta administración dentro del sector paraestatal, constitucionalmente no pueden ser sujetos activos del sector paraestatal, constitucionalmente no pueden ser sujetos activos de la obligación fiscal y, en todo caso, para serlo será necesario reformar la Constitución Federal para prever la hipótesis y facultar al Estado a delegar en estos organismos su potestad tributaria.

De los cuatro sujetos activos previstos en la legislación mexicana, únicamente la Federación y los Estados tienen plena potestad jurídica tributaria, es decir, no solamente pueden disponer libremente de las contribuciones que recaudan, sino pueden dárselas a sí mismos a través de sus legislaturas respectivas. En cambio los Municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, pero no establecer sus contribuciones, tarea ésta encomendada a las legislaturas de los Estados, según el artículo 115, fracción IV de la propia Constitución Federal.

3.6 COMPETENCIA ENTRE FEDERACIÓN, ESTADOS Y MUNICIPIOS

En términos generales, la Constitución Federal no hace una distinción de las fuentes tributarias entre los diversos sujetos activos, por ello, se dice que la facultad impositiva es una facultad concurrente entre la Federación, Estados y Municipios. La opinión general, incluso sostenida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es que el fundamento constitucional del principio antes mencionado se encuentra en el artículo 124 de la Ley Fundamental Mexicana, el cual dispone que todas las facultades que no están expresamente concedidas por la Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.

También las fracciones de la III a la VIII del artículo 117 de la Constitución Federal significan un reconocimiento de que los Estados tienen un poder inherente y original de tributación, el cual ha tenido la propia Constitución Federal; significan un reconocimiento que los Estados tienen un poder inherente y original de tributación, el cual ha tenido la propia Constitución que restringir en algunas materias. Coincidimos con las ideas anteriores, pues consideramos que constituyen una adecuada interpretación del texto constitucional y son la base para comprender al sistema tributario mexicano.

3.6.1 FACULTADES EXCLUSIVAS DE LA FEDERACIÓN

No obstante que, como hemos dicho, la Constitución Federal no hace una distribución de las fuentes tributarias entre la Federación, Estados y Municipios, su artículo 73, fracción XXIX, señala algunas materias reservadas exclusivamente para la Federación; estas materias son: el comercio exterior; el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en

los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 de la misma Constitución; servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; energía eléctrica; producción y consumo de tabacos labrados; gasolina y otros productos derivados del petróleo; cerillos y fósforos; aguamiel y productos de su fermentación; explotación forestal y producción y consumo de cerveza.

Este precepto ha originado dos tesis interpretativas, a saber:

a) La fracción XXIX del artículo 73 Constitucional únicamente enumera determinadas fuentes impositivas que sólo pueden ser gravadas por la Federación sin que ello signifique que está impedida para gravar otras fuentes, en cuanto fuere necesario para cubrir los gastos públicos, de acuerdo con lo establecido por la fracción VII del mismo artículo 73; por tanto, si las contribuciones que establece gravando las fuentes que consigna la citada fracción XXIX no fueren suficientes para satisfacer el presupuesto, la Federación puede concurrir con los Estados afectados otras fuentes hasta obtener los recursos suficientes.

b) La Federación sólo puede gravar las fuentes que enumeren la fracción XXIX y será cuestión de las cuotas, o tarifas, más o menos elevadas, el que de dichas fuentes se obtenga la recaudación necesaria para satisfacer el gasto público y pretender que la federación puede establecer obligaciones sobre fuentes distintas sería violar el principio consignado en el artículo 124 de la Constitución.

3.6.2 EL FISCO ESTATAL

Hemos visto que las entidades federativas son uno de los sujetos activos de la obligación fiscal expresamente previstos en el artículo 31, fracción IV de la

Constitución General de la República y que salvo las limitaciones a su potestad tributaria previstas en la propia Constitución, tanto en la fracción XXIX del artículo 73, que se refiere a fuentes económicas exclusivas de la Federación, como en las fracciones IV a VII del artículo 117, que prohíben los impuestos alcabalariorios, tienen facultades concurrentes con la Federación para gravar todas las demás fuentes económicas, Sin embargo en ocasiones la situación financiera de los Estados no es buena, lo cual se debe a algunos problemas que deben afrontar las entidades federativas al establecer su sistema tributario. Emilio Margain Manautov señala que los problemas son los siguientes:

“a) Como sólo la Federación puede gravar los bienes y recursos naturales que alude el artículo 27 Constitucional, tenemos que hay entidades federativas que no obstante ser ricas en dichos bienes y recursos naturales, carecen de capacidad económica.

b) La delegación de facultades que en materia impositiva hicieron los estados a favor de la Federación en 1942, consignada en la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional, ha sido un impedimento para que ellos puedan establecer su propio impuesto sobre la renta, ya que no podrían gravar a todas las personas o empresas que obtienen rendimientos o utilidades, pues escaparían todas las que se dedican a las actividades señaladas por la citada fracción XXIX.

c) Otra causa que influye en la escasa capacidad económica de muchas entidades federativas la tenemos en que hay ciudades de otros Estados que son centros de producción o de distribución que impiden el desarrollo de una industria o comercio propio de aquellas entidades.

d) Una mala recaudación de los tributos que mantienen en vigor las entidades federativas la designación de Tesoreros o Directores de Hacienda que carecen de conocimientos de Derecho Tributario, aún cuando sean buenos prácticos de la legislación local.”⁵⁵

3.6.3 EL FISCO MUNICIPAL

De los tres sujetos activos previstos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, el Municipio es, sin duda el de situación económica más precaria, no obstante que es la entidad política que en forma directa satisface las necesidades esenciales de la población, principalmente a través de la prestación de diversos servicios públicos. Una de las causas principales para la precaria situación financiera de los Municipios consiste en la imposibilidad de establecer por sí mismos sus tributos, ya que los tributos municipales son establecidos por las legislaturas estatales y el Municipio, en los términos del artículo 115 Constitucional, únicamente tienen libre administración de su hacienda, pudiendo solamente sugerir a las legislaturas estatales los tributos que consideren necesarios y convenientes.

Se considera que las fuentes tributarias que deben ser exclusivas de los Estados y Municipios son las siguientes:

“a) La propiedad o posesión de bienes inmuebles, es decir, lo que se grava a través de los impuestos territoriales o prediales.

b) Los ingresos de naturaleza mercantil, percibidos por actividades que no estén delegadas a la federación, es decir, los impuestos al comercio y a la industria.

⁵⁵ Leopoldo R. Arreola Ortiz, *Op cit*, p. 244

c) Los ingresos derivados de las actividades agrícolas y ganaderas.”⁵⁶

3.7 EL SUJETO PASIVO

El sujeto pasivo de la obligación fiscal “es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal.”⁵⁷ Sin olvidar la existencia de los dos tipos de obligación fiscal, preferentemente vamos a comentar los principales aspectos en relación al sujeto pasivo de la obligación fiscal sustantiva, es decir, al contribuyente, por considerar que se trata de la obligación fiscal más importante.

Al estudiar al sujeto de la obligación fiscal, encontramos que no siempre la persona a quien la ley señala como tal es la que efectivamente paga el tributo, sino quien ve disminuido su patrimonio por el cumplimiento de la obligación y se convierte, entonces, en el sujeto pagador del tributo. El caso se presenta cuando se da el efecto de la traslación del tributo, analizada en el capítulo precedente, donde el sujeto pasivo es la persona que realiza el hecho generador y el sujeto pagador es la persona en quien incide el tributo debido a la traslación del mismo, el primero viene a ser, pues, el contribuyente de derecho y el segundo, el contribuyente de hecho y de los dos el único que interesa al Derecho Fiscal es el primero, o dicho en palabras de Mario Pugliese, “solo el contribuyente de derecho tiene relevancia ante la ley tributaria, como sujeto pasivo de la relación fiscal,”⁵⁸ consideramos no obstante, que en virtud de que en la actualidad algunas leyes impositivas establecen el deber del sujeto pasivo o contribuyente de derechos de

⁵⁶ Idem

⁵⁷ Ibid, p. 256.

⁵⁸ Ibid, p. 257

trasladar el impuesto causado a un sujeto pagador o contribuyente de hecho, este último deberá ser estudiado por la doctrina y tratado por el derecho Fiscal con más detenimiento, puesto que se observa que, en realidad el tributo se establece para ellos, los llamados contribuyentes de hecho, pero que por su número y dificultad de control se establece un intermediario, el contribuyente de derecho, como colaborador del fisco en la recaudación.

Otro aspecto del estudio del sujeto pasivo es la determinación del tipo de responsabilidad de quien paga la deuda impositiva pues el derecho Fiscal con frecuencia separa la responsabilidad del pago de la titularidad de la deuda y esta separación consiste en que aunque la deuda sea a cargo de una persona la responsabilidad de pago recae sobre otra distinta. A fin de distinguir a las dos personas, Plugiese nos dice que para evitar confusiones denomina deudor a quien deba en definitiva soportar una disminución patrimonial para cubrir el crédito del Estado y llama responsable a quien la ley designa como sujeto pasivo de la obligación hacia el Estado, solo para los fines del cumplimiento de esta obligación, es decir, para él es deudor aquél a cuyo cargo está la deuda y es responsable aquél cuyo cargo está, por disposición legal, el cumplimiento de la obligación.

Consideramos que la denominación de Plugiese no evita confusiones, pues en ambos casos hay responsabilidad y en ambos casos hay un deudor, En el primer caso, si por razones prácticas de cobro la ley atribuye a una persona ajena a la relación fiscal la responsabilidad del pago, en virtud de la dificultad para cobrar al titular de la deuda, esta circunstancia no exonera, ni debe hacerlo, de su responsabilidad originaria a dicho titular del adeudo, o sea al sujeto pasivo de la obligación fiscal sustantiva. En el segundo caso, es indudablemente que el deber de efectuar el pago que la ley impone al tercero

ajeno a la relación fiscal no puede conceptuarse sino como una deuda, por lo tanto, ese tercero también es deudor, sólo que su obligación fiscal es formal y no sustantiva.

En ese orden de ideas, preferimos distinguir al titular del adeudo del tercero con responsabilidad del pago denominado al primero deudor o responsable directo y al segundo deudor o responsable indirecto.

El motivo para atribuir a un tercero a la relación fiscal la responsabilidad del pago puede derivar de una relación particular entre el deudor directo y el deudor indirecto; o de ser sucesor de otra persona; o del incumplimiento de una obligación legal. Como ejemplos de separación entre la titularidad de la deuda y la responsabilidad del pago podemos citar: el deber que tiene el representante de un menor de que los tributos causados por éste sean satisfechos oportunamente; o el similar deber que tiene el patrón respecto a los tributos causados por sus empleados.

No debe confundirse, y menos aún identificarse, la distinción entre deudor o responsable directo y deudor responsable indirecto, con la distinción entre contribuyente de derecho y contribuyente de hecho, respectivamente, pues la primera de las distinciones mencionadas se refiere únicamente a contribuyentes de derecho.

La doctrina sostiene que existirá una unidad económica con capacidad para ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, independientemente de que otras ramas del Derecho no les reconozcan personalidad jurídica, cuando dicha entidad tenga una autonomía patrimonial, aunque imperfecta, y una organización suficiente, de tal modo que posea órganos o representantes para la formación de la voluntad el ente para realizar los negocios de su comercio jurídico.

3.7.1 CLASIFICACIÓN DE LOS SUJETOS PASIVOS

Hemos visto ya que el contribuyente de derecho puede ser deudor o responsable directo, o bien deudor o responsable indirecto, de donde se sigue que en todos adquieren la responsabilidad del sujeto pasivo puede provenir de distintos conceptos; puede ser que el sujeto pasivo haya dado origen directamente al crédito fiscal o en concurrencia con otras personas, o que haya sustituido al deudor original, ya sea voluntariamente o por imperio de la ley. También la responsabilidad puede provenir del incumplimiento de una obligación que la ley impone o bien ser consecuencia de la adquisición de un objeto que se encuentra afecto, objetivamente, al pago de un gravamen no cubierto por el deudor original. Tomando en cuenta las situaciones mencionadas, Plugiese ha elaborado la siguiente clasificación:

a) Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa es el caso del deudor directo del tributo o su causahabiente "mortis causa" o "Inter. Vivos", es decir herederos, legatarios o donatarios a título universal y si se trata de personas morales, la que subsiste o se crea por confusión.

b) Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto (propia y ajena) con responsabilidad directa. Es el caso de las personas que, conforme a la ley, pueden disponer libremente no sólo de sus bienes, sino también de los terceros, por lo tanto, la ley designa como responsable directo a quien tiene la facultad, aunque el hecho generador lo haya realizado el tercero, pues por la disponibilidad de los bienes podrá cubrir el adeudo total (en algunas legislaciones el ejemplo ha sido el jefe de la familia respecto a los bienes de los integrantes de la misma).

c) Sujetos pasivos, en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria. Es el caso de

copropietarios y coherederos, ya que cada uno se puede exigir el total del adeudo y no sólo la parte que le corresponde desde luego, se respeta su derecho a repetir contra los demás responsables.

d) Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta, es el caso de los sustitutos legales del deudor directo, ya sea voluntarios o por ministerio de ley, a quienes se respeta su derecho a repetir contra el deudor directo.

e) Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad solidaria, es el caso de determinados funcionarios públicos a quienes la ley impone ciertas obligaciones de carácter formal y que no fueron cumplidas, lo cual trae como consecuencia un perjuicio al fisco, como por ejemplo el notario que no verifica que por el acto que ante él se otorga se satisfaga el tributo causado.

f) Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva, es el caso de las personas que adquieren bienes afectos al pago de un tributo que no fue satisfecho en su oportunidad y respecto del cual el bien constituye la garantía objetiva; por ejemplo, la adquisición de un inmueble con adeudos pendientes por concepto de impuesto predial o territorial.⁵⁹

3.7.2 CRITERIOS DE VINCULACIÓN

El Estado, en razón de su soberanía y en ejercicio de su potestad tributaria, tiene plena libertad para adoptar el criterio que estime más idóneo para establecer y exigir de los particulares los tributos, según su organización jurídica, su sentido de justicia y sus necesidades financieras. Llámese criterio de vinculación al señalamiento por la ley de cómo, cuándo, dónde y por qué surge el nexo entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación.

⁵⁹ Ibid, p. 265

Conforme al criterio de nacionalidad, o sea, el vínculo jurídico y político que une a la persona con el Estado, los nacionales de un país están obligados a contribuir para los gastos públicos de ese país, independientemente de dónde tengan su domicilio, su residencia fiscal o cual sea el lugar de origen de sus ingresos o donde estén ubicados sus bienes. La Ley del Impuesto sobre la Renta de 1964, vigente hasta 1980 establecía en su artículo 3º, fracción I, que eran sujetos del impuesto las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana.

Conforme al criterio del domicilio, están obligados al pago de tributos en un país las personas que en él tienen su domicilio y corresponde a la legislación interna de cada país definir ese concepto. En México, el artículo 29 del Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia federal establece que el dominio de una persona física es el lugar donde reside con el propósito de establecerse en {el, a falta de éste, el lugar en que tiene el principal asiento de sus negocios; y a falta de uno y otro, el lugar en que se halle. El artículo 30 de este ordenamiento dispone que se presume el propósito de establecerse en un lugar cuando se reside por más de 6 meses en él. Para las personas morales, el artículo 33 del Código Civil mencionado dispone que éstas tienen su domicilio en el lugar en que se halle establecida su administración.

El artículo 31 del Código Civil en cita establece que el domicilio legal de una persona es el lugar donde la ley le fija su residencia para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho no éste allí presente. Este concepto es interesante en materia impositiva porque la ley tributaria prevé la existencia de un domicilio fiscal, cuya finalidad es, precisamente, fijar el lugar donde el contribuyente podrá ejercitar sus derechos y deberá cumplir sus obligaciones. El artículo 10 del Código Fiscal de la Federación prevé que se considera domicilio fiscal:

"a) Tratándose de personas físicas:

1.- Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.

2.- Cuando no realicen las actividades señaladas en el punto anterior y presten sus servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.

3.- En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

b) En el caso de personas morales:

1.- Cuando sean residentes en el país, el local donde se encuentre la administración principal del negocio.

2.- Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen."⁶⁰

Conforme al criterio de residencia, las personas están obligadas al pago de tributos en un país por su sola estancia en él, por lo tanto, se prescinde aquí de consideraciones subjetivas y basta la comprobación de la situación de hecho, completamente objetiva, de la estancia para atribuir la residencia. Para los objetos fiscales, el artículo 9° del Código Fiscal de la Federación dispone que se consideraran residentes en territorio nacional:

⁶⁰ Ibid, p. 270

"a) A las siguientes personas Físicas:

1.- Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.

2.- Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el punto anterior.

b) A las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio."⁶¹

Concluye este precepto estableciendo que salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas o morales de nacionalidad mexicana son residentes en territorio nacional.

En México sólo las personas físicas o morales, pueden ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, pues solamente ellas están previstas como contribuyentes, tanto por el Código Fiscal de la Federación, cuyo artículo 1° dispone que las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, como por las leyes específicas que establecen cada uno de los tributos.

En el actual Código Fiscal de la Federación no proporciona una definición de sujeto pasivo de la obligación fiscal, como sí la daba el Código

⁶¹ Ibid, p. 271

anterior en su artículo 13, que señalaba que "sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligado al pago de una prestación determinada al fisco federal."⁶²

3.8 PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA FISCAL

El principio de legalidad se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, que dispone que las contribuciones que se tiene la obligación de pagar para los gastos públicos de la Federación, de los Estados de los municipios deben estar establecidas por las leyes. Un reforzamiento de este fundamento se encuentra en el párrafo segundo del artículo 14 Constitucional que garantiza que nadie puede ser privado de sus propiedades si no es conforme con las leyes expedidas por el Congreso.

El principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, "nullum tributum sine lege".

El principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imposibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. La ley debe establecer también las exenciones.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha hecho una inmejorable exposición de la garantía de Legalidad: "El principio de Legalidad se

⁶² Ibid, p. 172

encuentra claramente establecido por el artículo 31 Constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y ésta, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y su evolución racional e histórica, se encuentra de que la necesidad de la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisible o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.

“Esto por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales

que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y esta reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario , es decir, la arbitrariedad en la imposición a imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscriptos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.⁶³

3.9 FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL

Es la autoridad administrativa quien desarrolla el procedimiento encaminado a lograr la ultima instancia, a través de pasos, el pago del tributo.

Aún cuando posteriormente analizaremos con mayor detenimiento esta actividad o procedimiento administrativo tributario, podemos adelantar aquí que en los procedimientos de determinación de oficio o estimativa, a la autoridad administrativa le corresponde la actuación de todo el procedimiento requiriendo o no la cooperación del sujeto pasivo. En la determinación a cargo del sujeto pasivo, a la autoridad le corresponde la actividad controladora de revisión de la veracidad e integridad de la determinación y pago por el sujeto pasivo.

La actividad administrativa está regida por el principio de oficiosidad y, por tanto, le corresponde a la autoridad la responsabilidad del impulso del procedimiento, a través de todos sus pasos, hasta la debida recaudación del impuesto, sin que, por consecuencia, tenga que esperar que el sujeto pasivo tome la iniciativa.

Además, la autoridad fiscal desarrolla una serie de actividades de vigilancia, previa y a a, y de sanción respecto a las infracciones que

⁶³ Ibid, p. 175

descubre. Las obligaciones de la autoridad administrativa tributaria, en forma general, puede decirse que son la dirección del procedimiento en conformidad estricta con la ley y la toma de las resoluciones y acuerdos que discrecionalmente juzgue necesarios para proteger el pago de los créditos fiscales y el cumplimiento de las demás obligaciones formales establecidas para tutelar aquél.

Las autoridades administrativas en materia tributaria pueden clasificarse en los siguientes grupos:

“a) AUTORIDADES DE DETERMINACIÓN.- Entre éstas se encuentran el Secretario de Hacienda y Crédito Público, los Subsecretarios de Ingresos y de Inspección Fiscal, la Dirección General Técnica, la Dirección General de Recaudación, las Administraciones Fiscales Regionales en el D.F. y en las diferentes regiones de la República, la Dirección General de Aduanas, con sus Aduanas, la Dirección General del Registro Federal de Vehículos con sus Delegaciones.

b) AUTORIDADES ADMINISTRADORAS.- Para los efectos del Regl. CFF (Artículo. 2º) son autoridades administradoras, las autoridades fiscales de la SHCP, de las entidades federativas coordinadas y de los organismos descentralizados, competentes para conceder la autorización de que se trate. Lo son, por tanto, todas las que tienen facultades administradoras generales y particulares.

c) AUTORIDADES DE VIGILANCIA.- Lo son las Direcciones Generales de Auditoría Fiscal, de Vigilancia de Fondos y Valores y del Registro Federal de Vehículos, con sus Delegaciones Regionales.

d) **AUTORIDADES RECAUDADORAS.**- De acuerdo con el Regl. CFF son las oficinas de aduanas y federales de hacienda, y las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas y de los organismos descentralizados, competentes para recaudar la contribución federal de que se trate, y para llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución.

e) **AUTORIDADES DE REPRESIÓN.**- Son las autoridades encargadas de imponer sanciones, cuando descubran una infracción. Prácticamente todas las autoridades administradoras tienen facultades de imponer sanciones, además de la Procuraduría Fiscal de la Federación y sus órganos subalternos.⁶⁴

3.9.1 FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL EN CASO DE NO PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES Y DE AVISOS

Dispone el CFF (ARTÍCULO. 41) que cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos a que se refiere el Artículo. 31 no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, la SHCP debe proceder a exigir la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes. Para ello la SHCP cuenta con tres medidas, las cuales a su elección puede usar simultánea o sucesivamente.

1. **DETERMINACIÓN PROVISIONAL Y COBRO.**- Cuando la omisión sea de una declaración de la que se conozca la manera fehaciente la cantidad a la que le es aplicable la tasa o cuota respectiva, la propia SHCP podrá hacer efectiva al contribuyente, con carácter provisional, una cantidad

⁶⁴ Ibid, p. 285

igual a la contribución que éste corresponda determinar, sin que el pago lo libere de presentar la declaración omitida.

Si el contribuyente o responsable solidario presenta la declaración omitida antes de que se le haga efectiva la cantidad resultante conforme a lo previsto en el párrafo anterior, queda liberado de hacer el pago determinado provisionalmente. Si la declaración se presenta después de haberse efectuado el pago provisional determinado por la autoridad, éste se debe disminuir del importe que se tenga que pagar con la declaración que se presente.

2. EMBARGO PRECAUTORIO.- Puede la autoridad embargar precautoriamente los bienes o la negociación, cuando el contribuyente haya omitido presentar las declaraciones en los últimos tres ejercicios o cuando no atienda tres requerimientos de la misma autoridad en los términos de la fracción III del Art. 41 del CFF por una misma omisión. El embargo queda sin efecto cuando el contribuyente presenta las declaraciones omitidas dos meses después de practicado si las declaraciones no son presentadas y las autoridades no inciden el ejercicio de sus facultades de comprobación.

3. MULTA.- Puede también la autoridad imponer la multa que corresponda en los términos del propio CFF y requerir la presentación del documento omitido en un plazo de seis días. Si no se atiende el requerimiento se impondrá multa por cada requerimiento no atendido. La autoridad en ningún caso formulará más de tres requerimientos por una misma omisión. Además, agotados los actos de imposición de multas sin el resultado apetecido, se deben poner los hechos en conocimiento de la autoridad competente para que se proceda por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad competente.

3.9.2 FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES

ART. 42 del Código Fiscal de la Federación nos indica que 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. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate;

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

III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen como la declaratoria por solicitudes de

devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para los efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este código. Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

VI. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte;

VII Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones, y

VIII. Allegarse as pruebas necesarias ara formular a denuncia, querella o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales, las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código

Federal de Procedimientos Penales. Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician.

3.10 POTESTAD TRIBUTARIA

3.10.1 ESTADO ACTUAL DEL PODER TRIBUTARIO FEDERAL

Hemos visto que el artículo 73, fracción VII, de la Constitución Federal confiere al congreso de la Unión el poder para “establecer las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto” federal.

Tanto la Constitución Mexicana como la Americana han sido interpretadas en el sentido de que confieren a los gobiernos de sus países poderes de tributación ilimitados. Sin embargo, mientras que en los Estados Unidos no ha habido disputa al respecto, en México ha sucedido lo contrario. Haremos en lo posterior algunas consideraciones al respecto para explicarlo.

En relación al sistema de distribución de poderes tributarios, a partir de 1944 la Suprema Corte definió jurisprudencia que se expresa concisamente de la siguiente forma: “La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados, en la mayoría de las fuentes de Ingresos (artículo 73, fracción VII, y 124); b) Limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación, (artículo 73, fracciones X, XXIX), y c) restricciones expresas a la potestad tributaria de los

Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII y 118).” Tal jurisprudencia ha sido reafirmada en varias ocasiones.

Por tanto, puede afirmarse que el Poder Tributario Federal no tiene ningunas limitaciones constitucionales en cuanto a materias sobre las cuales puede ejercerlo, la reforma de 1983 al artículo 115 de la Constitución Federal suscita la duda respecto al alcance de la limitación que establece y que está destinada al congreso Federal ordinario en materia de tributos sobre la materia inmobiliaria.

Hasta 1983 la materia de los bienes inmuebles era un campo de concurrencia para la Federación y para las entidades federativas. Sin embargo, de hecho había sido respetado por la Federación a favor de los Estados (excepción hecha del impuesto del timbre) y hasta 1962, en que se gravaron algunas rentas de inmuebles por medio del ISR, los Estados gravaban la propiedad inmobiliaria, en sus diversos aspectos, con tributos a favor de los Estados lo ejercieran exclusivamente por medio del impuesto predial y del impuesto de traslación de dominio.

Pero en 1982, la Constitución ordena que los Municipios “percibieran las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, translación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles” y que “las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) (propiedad inmobiliaria) y c) ni concederán exenciones en relación con las mismas”.

Queda, por tanto bien claro que el Poder Tributario de los Estados no puede ser utilizado en su provecho, sino que las contribuciones sobre la materia inmobiliaria sólo existen o pudieren existir en provecho de los Municipios.

Aquí se presenta la duda: ¿La referida prohibición o limitación comprenderá también al Poder Tributario Federal, la desdeñada materia inmobiliaria, de tal suerte que en lo sucesivo no podrá haber contribuciones federales sobre la propiedad inmobiliaria? y se presente allí la primera limitación al Poder Tributario Federal.

Nuestra opinión es que la duda debe resolverse en el sentido de que el Poder Tributario Federal no ha sufrido ninguna merma ni restricción, porque si lo hubiere deseado el Contribuyente Permanente lo habría expresado con toda claridad y que ahora existen unas contribuciones (las inmobiliarias) que exclusivamente en beneficio de los Municipios.

Sin embargo, la Corte ha decidido en los últimos años varios casos de impuestos en que contribuyentes, demandando la protección de la Corte, han pretendido hacer extensiva una interpretación de la fracción XXIX del artículo 73. Tal fracción confiere poderes tributarios exclusivos al Congreso Federal, los cuales examinaremos en detalle posteriormente. Por lo tanto, tengamos presente que la fracción VII concede poder tributario ilimitado al Congreso para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y que la fracción XXIX del mismo artículo 73 reserva ciertas fuentes a la Federación. Veamos los argumentos en algunos de esos casos:

En 1954, Juan González Noriega promovió un juicio de amparo en un juzgado de distrito buscando la protección contra una ley estatal que

establecía un impuesto sobre los ingresos mercantiles. El artículo 73, fracción X, de la Constitución Federal confiere al Congreso facultad exclusiva para legislar en materia de comercio. El actor pretendía que, por tanto, los Estados no podían gravar las actividades mercantiles, pues que los impuestos tienen que ser establecidos por leyes. La Suprema Corte decidió que el comercio es una fuente que puede ser gravada tanto por la Federación como por los Estados. La Corte expresó. “El poder conferido al Congreso de la Unión por el artículo 73, fracción X, de la Constitución Federal, para Legislar en toda la República sobre comercio, no significa que en materia genérica constituye una fuente de imposición reservada exclusivamente a la Federación, toda vez que la interpretación sistemática de tal precepto, en relación con lo establecido por los artículos 73, fracciones IX y XXIX y 117, fracciones IV, V y VII de la Constitución General de la República, así como su interpretación histórica (artículo 72, fracción X de la Constitución de 1857 y su reforma de 14 de diciembre de 1893), conducen a concluir que la facultad de imponer tributos sobre la materia de comercio e general, también corresponde a los Estados.”

Otro caso se presentó cuando salvador D. Zamudio, en 1965, promovió un juicio de amparo invocando que el Congreso de la Unión no tenía facultad para gravar el ingreso proveniente de actividades profesionales, sobre la base de que tal poder no estaba enumerado en la fracción XXIX del artículo 73. Zamudio, abogado y Notario Público, sostenía que la Ley de Ingresos de la Federación de 1965, expedida por el Congreso de la Unión, era inconstitucional La Corte dictó sentencia n contra del actor y sostuvo que “El Congreso e la Unión tiene facultades y en especial para gravar los ingresos obtenidos en el ejercicio de las mismas, de acuerdo con lo previsto en los artículos 65, fracción II, y 73, fracción VII, de la Constitución Federal, no

puede admitirse que carece de ella porque ese renglón citada, pues esta disposición únicamente precisa fuentes tributarias de la competencia de la Federación con exclusión de la de los Estados, pero sin limitar a sólo ellas las facultades de establecer contribuciones que confieren los artículos 65, fracción II y 73 fracción VII”.

En 1955, se reformó el artículo 24 de la LISR, de tal suerte que se convirtieron en causantes de la Cédula I del Impuesto sobre la Renta de 1954 aquellas personas que percibían ingresos como arrendadores de bienes inmuebles, cuando tales arrendadores fueran comerciantes y tales ingresos los percibieran con motivo de sus actividades comerciales. esta reforma provocó un diluvio e amparos que finalmente llegaron para la resolución a la Suprema Corte. Los actores sostenían diversos conceptos de inconstitucionalidad, tales como los siguientes: que los bienes inmuebles eran una fuente de tributación reservada por la Constitución a los Estados; que el artículo 73, fracciones X y XXIX, establecía las únicas fuentes de ingresos que podían ser utilizadas por el Gobierno Federal. Desde 1965, La Corte dictó varias resoluciones que se convirtieron en jurisprudencia en que se negó a los demandados la protección de la Justicia Federal. La corte expresó en su opinión que “la fuente tributaria del impuesto establecida por dicho precepto no esta constituida por la propiedad inmobiliaria, sino por los ingresos provenientes de tales arrendamientos, de conformidad con lo dispuesto por la fracción VII del artículo 73 constitucional, que faculta al congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. Dicho impuesto no invade la esfera delos Estados, porque no grava el acto civil del arrendamiento, sino que los ingresos derivados del mismo; y aunque es verdad que dicho precepto rava los frutos civiles de la propiedad raíz, sólo afecta los derivados de arrendamientos para fines

específicos, porque a través de ellos se obtiene un incremento propio de la inversión de capitales, y porque sobre esta materia no existe reserva a favor de los Estados. En cuanto al artículo 73, en su fracción VII, para decretar los impuestos necesarios para cubrir el presupuesto, lo hace dentro de los principios de materias expresamente reservadas a la federación o a los Estados, pero también admitiendo otros que no haciendo reserva expresa han de entenderse como de tributación común para la una y para los otros, conforme a la jurisprudencia núm. 557 de la Compilación de 1955”.

En 1964, La Cía. Mexicana de Aviación, S. A, promovió un juicio de amparo reclamando la inconstitucionalidad de la ley federal que grava el uso o tenencia de automóviles. El argumento era que el Congreso Federal no tenía poder tributario sobre esa materia, porque no se contenía en esa enumeración de la fracción XXIX del artículo 73. Por tanto decía la actora, era una materia reservada a los Estados. En éste, y en otros dos casos cuando menos, la Suprema Corte sostuvo que la ley estaba de acuerdo con la Constitución y negó el argumento del actor en el sentido de que la fracción XXIX del artículo 73 restringía las fuentes del poder tributario federal a la enunciadas en dicha fracción, y sostuvo que dichas fuentes son irrestrictas en función de la fracción VII del mismo artículo y de la fracción II del artículo 65.

Una ley federal grava a los propietarios o usuarios de vehículos equipados con motores diesel produjo considerables litigios ante la Suprema Corte, puesto que muchas personas afectadas por ella promovieron juicio de amparo reclamando la inconstitucionalidad de la ley por razón de no ser proporcional, ni equitativa, por exceder el poder tributario del Gobierno federal. La Corte sostuvo, en todos esos casos que la ley no viola los requisitos constitucionales y que “la fracción VII del artículo 73 de la

Constitución, que no consagra ninguna limitación a la facultad impositiva de que goza el Estado Federal Mexicano, consagra que el poder Legislativo Federal tiene facultad para imponer contribuciones necesarias para contribuir el presupuesto y entre esas atribuciones, esta irrefragablemente la relativa a la expedición de la ley del Impuesto "diesel" combatida en amparo, sin que haya conflicto alguno, en dicha materia impositiva, a propósito de esa misma fracción VII, entre las facultades generales de que goza la propia federación y los Estados que lo forman, para establecer las leyes sobre los impuestos que satisfagan los gastos públicos de una y otras entidades, si no se está frente a facultades reservadas a la Federación, o a los Estados miembros que le constituyan, en sus respectivas leyes fundamentales".

Asimismo la SCJN ha sostenido que existen facultades o poderes tributarios concurrentes de la Federación de los Estados en los siguientes casos:

La SCJN ha resuelto que "dentro del marco de nuestro sistema jurídico constitucional ha de entenderse que las autoridades legislativas de los Estados legislan dentro del ámbito de su jurisdicción para todos aquellos sujetos y objetos que quedan comprendidos en ésta, sin que para la no aplicación de sus preceptos a personas y cosas que están sometidas a un régimen especial federal se haga necesaria la exención expresa correspondiente en un precepto concreto de cada ley local, ya que resultaría no sólo prolija sino incluso peligrosa la enumeración por el legislador de todas y cada una de las personas y actividades jurídicas que gozan de dicho régimen específico; enumeración ésta que eventualmente podría resultar incompleta y dar con ello base a las autoridades ejecutoras de la ley local respectiva para hacer una aplicación indebida de ésta a sujetos y objetos no

incluidos en la lista de exenciones por una comisión involuntaria del legislador.”⁶⁵

El impuesto establecido en Sinaloa que grava el ejercicio de las profesiones “no constitucional porque no invade la esfera de la Federación”, “porque para que existiera esa invasión” ha dicho de la SCJN, “se requeriría que se legislara sobre una materia expresamente reservada a la Federación, y en el caso no hay tal reserva”, pues “en materia impositiva las facultades de los Estados sólo se encuentran limitadas en las materias específicamente señaladas en la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución Federal”.

El impuesto sobre remuneración al trabajo personal existente en Sinaloa “es constitucional porque no invade la esfera de competencia de la Federación, ya que de acuerdo con el artículo 73, fracción XXIX, de la Constitución Federal, no es materia que en exclusiva le corresponda; y de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 73, fracción VII y 124 de la Constitución, tanto la Federación como las entidades federativas son competentes para decretar dichos impuestos”, sostuvo la SCJN en cuatro ejecutorias dictadas en 1969.

El impuesto Federal sobre uso o tenencia de automóviles no invade la esfera propia de las entidades federativas, según lo resolvió a SCJN.

3.11 PODERES TRIBUTARIOS EXCLUSIVOS DEL CONGRESO FEDERAL CONFERIDOS EN FORMA POSITIVA

⁶⁵ Ibid, p. 305

Hemos visto que el artículo 73, fracción XXIX, reformada en 1943 y en 1949, confiere a favor del Congreso de la Unión poderes exclusivos de tributación en algunas materias.

1° La materia de comercio exterior, esto es, de importaciones y de exportaciones. Esta ha sido una fuente exclusiva de ingresos desde la Constitución de 1824. En la Constitución de los Estados Unidos también se confiere un poder tributario exclusivo al Gobierno Federal en la sección IX, párrafo primero, del artículo primero, pero restringido a las exportaciones; y la cláusula 2, sección 10, del artículo primero, dispone que ningún Estado podrá sin el consentimiento del Congreso, establecer impuestos o derechos sobre importaciones o exportaciones, excepto las que sean absolutamente necesarias para ejecutar las leyes de inspección; y que el producto neto de todos los derechos e impuestos establecidos por cualquier Estado sobre las importaciones o exportaciones serán para el uso de Tesorería de los Estados Unidos; y todas esas leyes serán sujetas a la revisión y control del Congreso. En relación con este problema, la Suprema Corte de los Estados Unidos decidió el famoso caso *Brown vs Maryland*, en 1827, en que el Presidente Marshall expresó la opinión de la Corte. En esta disposición de la Constitución Americana debe encontrarse el antecedente de la fracción I del artículo 118 de la Constitución Mexicana que dispone que los Estados no pueden, sin el consentimiento del Congreso de la Unión, establecer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

2° Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales prendidos en los párrafos 4° y 5° del artículo 27 (minería y petróleo en términos generales). Una razón es que estos recursos son propiedad de la

Nación y no de los Estados; otra es que sólo el Gobierno Federal, a través de leyes que obligan a una mesurada y prudente explotación de tales recursos.

3° Otro campo exclusivo de tributación para el Gobierno Federal es el representado por las instituciones de crédito y las compañías de seguros. Los bancos, en sus diversas especialidades son gravados por el impuesto sobre la renta y por el impuesto sobre adquisiciones de bienes inmuebles. También contribuyen para el sostenimiento del presupuesto de la Comisión Nacional Bancaria. Las compañías de seguros son gravadas por el impuesto a las rentas y con el impuesto sobre las primas que cobran y por el impuesto que grava las adquisiciones de bienes inmuebles que no sean de su objeto. Como lo veremos después, la legislación federal ha delegado poderes tributarios a los Estados y Municipios en áreas restringidas. La razón para conferir este poder tributario exclusivo es que existiendo una legislación federal para la banca y el seguro, todas las empresas dedicadas a ellos deben ser gravadas de modo uniforme independientemente del lugar en que puedan operar.

4° Sólo el Gobierno Federal tiene facultades para gravar los servicios públicos concesionados o directamente administrados por el Gobierno Federal. Generalmente se trata de concesiones para el uso de vías generales de comunicación, radio y televisión.

5° Existe también un grupo de impuestos especiales que son establecidos exclusivamente por el Poder Tributario Federal.

a) Energía eléctrica (producción y consumo)

La prohibición alcanza a todos los tipos de tributo, inclusive a las contribuciones especiales de mejora, La SCJN dijo "...no puede ser gravado

con tributo alguno, ni bajo el concepto de cooperación para pavimentos, ya que la excepción que acuerda la ley es general, y por tanto, sin distingo alguno por lo que se ve a la denominación del gravamen.

b) Producción y consumo de tabacos labrados.

c) Gasolina y productos derivados del petróleo.

d) Cerillos y fósforos.

e) Maguey y productos de su fermentación

f) Explotación forestal

g) Producción de consumo de cerveza.

Las razones que inspiraron el otorgamiento de este poder tributario exclusivo al Gobierno Federal son que estando la producción industrial localizada en varios Estados, se requiere que la grave una legislación homogénea, que sólo puede expedir el Congreso de la Unión; impedir que la industria quede más gravada en unos Estados que en otros, lo que origina una emigración artificial contraria a lo que aconsejaría una prudente política industrial, así como la necesidad de eliminar la competencia local en sus impuestos.

3.11.1 PODERES EXCLUSIVOS POR RAZÓN DE PROHIBICIÓN A LOS ESTADOS

También tiene poder fiscal exclusivo la Federación sobre aquellas materias o fuentes de tributación que la Constitución Federal, en las fracciones II y VII

del Art. 117, prohíbe a los Estados, que pueden resumirse en el uso de las emisiones de moneda como recurso financiero, los tributos para cuyo pago se utilizan timbres o estampillas y los tributos o procedimientos alcabalatorios.

3.11.2 LA FRACCIÓN X DEL ARTÍCULO 73 CONSTITUCIONAL

La fracción X del artículo 73 Constitucional no atribuye a la Federación un poder fiscal sobre dichas materias, aun cuando la normación o reglamentación de las mismas, en su aspecto sustantivo, sí es exclusiva del Congreso de la Unión.

La fracción X del artículo 73 concede facultad al Congreso de la Unión: "X Para legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, instituciones de términos del artículo 28 de la Constitución y para expedir las leyes del trabajo y reglamentarias del artículo 123 de la propia Constitución".

De la jurisprudencia definida como tesis núm. 11 del Pleno del año de 1955, y que antes hemos citado, se desprende que la SCJN ha estimado que de la fracción X del artículo 73 se deriva una facultad exclusiva de la Federación para establecer tributos sobre esas materias. Sin embargo, en forma discreta, la SCJN ha cambiado su criterio como lo podemos advertir de la tesis sustentada en el amparo en revisión 3368/65, promovido por salvador Damasco Zamudio Salas, en que sostiene la tesis reformada en la siguiente forma:

"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 de las reglas principales son las siguientes: a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículo 73, fracción VII, y 124); b) Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73, fracción XXIX) y c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículo 117, fracciones IV, V, VI y VII, y 118).

Flores Zavala ha sostenido que la fracción X del Art. 73 se derivan poderes tributarios exclusivos a la Federación, "porque los impuestos sólo pueden establecerse por medio de leyes y si sólo la Federación puede legislar sobre esas materias, sólo la Federación puede expedir leyes de impuestos que a ellas se refieran; si los Estados pretendieran gravar esa fuentes tendrían que legislar sobre esas materias y violarían el precepto Constitucional".

Ya desde hace tiempo hemos expresado nuestra opinión negando que la fracción X del artículo 73 se deriven poderes tributarios exclusivos a la Federación y confirmarnos nuestra opinión, con lo siguiente:

Precisamente con motivo de un amparo promovido por una empresa dedicada a la exhibición de películas cinematográficas contra un decreto del Congreso de Coahuila que autorizaba al Municipio de Monclova a recaudar por conducto de los exhibidores dueños de las salas el impuesto de espectáculos a cargo de los espectadores, la Suprema Corte definió el alcance de la facultad del Congreso de la Unión para legislar en materia de industria cinematográfica. La Suprema Corte expresó que "cuando la

Federación se reservó privativamente la facultad de legislar sobre la industria cinematográfica lisa y llanamente, se pretendió regular la actividad relacionada con la producción filmica, pues por industria debe entenderse la serie o conjunto de actos u operaciones que tienen como inmediata finalidad la producción, o sea la transformación de materias primas en productos útiles al hombre. Fuera de ese aspecto de la conducta humana, ningún otro, pese a su conexión con la cinematografía, puede entenderse como comprendido dentro del concepto de industria cinematográfica". Al expedir el decreto dijo la Suprema Corte, "no se esta Legislando sobre industria cinematográfica, sino que se están estableciendo contribuciones sobre materia de espectáculos públicos, para lo cual tiene facultades el Congreso Local de acuerdo con el artículo 124, en relación con el 73 constitucional ", pues en la salas en que se exhiben cintas filmicas y se cobra al público, no se esta realizando una labor propia de la producción cinematográfica, sino una actividad de tipo comercial en donde un sujeto ofrece un servicio y otros pagan por él, al igual que en los lugares en que se ofrecen espectáculos taurinos, de box, teatro o deportivos.

3.12 EL PODER TRIBUTARIO DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS

3.12.1 PODERES TRIBUTARIOS CONCURRENTES LIMITADOS

En principio, los Estados de la República Mexicana concurren con la Federación en un poder tributario general como lo hemos visto, éste ha sido el principio tradicional a través de todas las constituciones federales y ha sido confirmado por la Suprema Corte de Justicia.

Una opinión muy extendida y aún sostenida por la Suprema Corte de Justicia y por los tratadistas, es que el fundamento de dicho principio, o sea el fundamento constitucional de tal poder tributario de los Estados, reside en el

artículo 124 de la Constitución Federal, el cual dispone que “todas las facultades que no estén expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados”. Una disposición similar se contiene en el artículo décimo de la Constitución Federal. “Los poderes no delegados a los Estados Unidos por esta Constitución ni prohibidos por ella a los Estados son reservados para los Estados, respectivamente, o para el pueblo.” Sin embargo tengo la opinión de que el artículo 124 de la Constitución Federal Mexicana no es aplicable a la distribución de poderes tributarios.

En materia de tributación no existe un poder tributario reservado a los Estados, aun cuando la Constitución confiere algunos poderes tributarios exclusivos a la Federación. Es una doctrina no discutida por que la Constitución establece un sistema de concurrencia entre la Federación y los Estados en materia de tributación, con excepción de algunas materias reservadas a la Federación y algunas otras prohibidas a los Estados.

Por tanto, el artículo 124 que es indubitablemente aplicable a otras materias distintas a la tributación, no es utilizable para ésta. Nos parece que el poder tributario de los Estados está fundado en otros preceptos de la Constitución, particularmente en el artículo 4, que dispone que “es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta por Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental”. Es en la autonomía o soberanía de los Estados donde radica el fundamento del poder tributario de los Estados, pues que es reconocido universalmente que la soberanía implícitamente incluye poder de tributación y que la falta de dicho poder significa ausencia de soberanía. Además el artículo 117, fracciones

de la III a la VIII, significa que los Estados tienen un poder inherente y original de tributación, el cual ha tenido la Constitución que restringir en algunas materias. Las disposiciones antes mencionadas prohíben a los Estados gravar el tránsito de las personas o cosas que cruzan sus territorios, prohibir o gravar la entrada o salida de mercancías nacionales o extranjeras; gravar la circulación o el consumo de mercancías nacionales o extranjeras cuya recaudación deba hacerse por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o requiera documentación que acompañe las mercancías; aprobar leyes que importen diferencias de impuestos o de requisitos por razón del origen nacional o extranjero de las mercancías, acuñar moneda, o emitir papel moneda o estampillas o papel sellado.

La tributación sobre las percepciones de los trabajadores y empleados en materia impositiva es concurrente.

El impuesto sobre los ingresos por el ejercicio de las profesiones establecido por Sonora no invale la esfera exclusiva Federal.

Por otra parte, en forma por demás sorprendente, la SCJN sostuvo que el impuesto sobre la renta es exclusivo de la Federación. La Corte dijo:

“La ley del Impuesto sobre la renta es una Ley esencial y exclusivamente federal, que decreta un impuesto que no pueden regular los Estados integrantes de la Federación, por lo que al incluirse, dentro de esta ley, el impuesto sobre arrendamiento de bienes inmuebles que se dedican a hoteles, se está ante una ley eminentemente constitucional, expedida por el Congreso de la Unión en uso de la facultad contenida en la fracción VII del artículo 73 de la Constitución.

Otro fundamento Constitucional para el poder tributario de los Estados se encuentra en el artículo 31-IV, que obliga a contribuir a los gastos públicos, no sólo de la federación, sino de los Estados y Municipios e que residan los contribuyentes. A ese respecto, enjuiciando el artículo 72-V del Código Fiscal de Chihuahua, sostuvo la constitucionalidad de dicho precepto el pleno de la SCJN y afirmó que “el legislador local, en su carácter de titular de la soberanía tributaria, lo único que ha hecho es plasmar en la ley, como criterio generador de la obligación fiscal, las circunstancias objetivas consistentes en que la fuente del ingreso se localice e el territorio del Estado de Chihuahua o que el sujeto pasivo de la relación tributaria perciba ingresos por actos u operaciones que se realicen o surtan sus efectos dentro de la propia entidad, independientemente de la ubicación de su domicilio”.

Ha establecido la SCJN que “dentro del marco de nuestro sistema jurídico Constitucional ha de entenderse que las autoridades legislativas de los Estados legislan dentro del ámbito de su jurisdicción para todos aquellos sujetos y objetos que quedan comprendidos en ésta, sin que para la no aplicación de sus preceptos a las personas y cosas que están sometidos a un régimen especial federal se haga necesaria la exención expresa correspondiente en un precepto concreto de cada ley local.”⁶⁶

3.12.2 DELEGACIÓN POR LA FEDERACIÓN DE SUS FACULTADES EXCLUSIVAS

La federación puede delegar facultades a los Estados para que impongan tributos sobre aquellas materias en que la Constitución le concede soberanía tributaria exclusiva. El destacado fiscalista mexicano, Flores Zavala, opina lo

⁶⁶ Ibid, p. 324

contrario al precisar: "Tampoco puede la Federación facultar a los Estados para establecer algunos gravámenes sobre materias que la Constitución le ha reservado, porque para poder hacerlo necesitaría autorización expresa de la propia Constitución y ésta sólo la concede en los casos previstos en la fracción I del artículo 118, que dice que los Estados no pueden, sin el consentimiento del Congreso de la Unión, establecer derechos de tonelaje ni otro alguno de puertos, ni imponer contribución o derechos sobre importaciones y exportaciones, lo que significa, como hemos dicho antes, que los Estados pueden establecer estos impuestos con consentimiento del Gobierno Federal, pero fuera de estos casos en ningún otro puede, la Federación dar autorización para el cobro de determinados impuestos que, constitucionalmente están prohibidos a los Estados."⁶⁷

Nosotros no encontramos la prohibición en la Constitución y en realidad el Congreso de la Unión ha delegado facultades limitadas a los Estados en materia exclusiva del poder fiscal federal.

Es indudable que en términos de la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional la federación tiene poder tributario exclusivo sobre las materias a que tal precepto se refiere y que si el legislador ordinario ha concedido autorizaciones a los Estados para que establezcan dichos tributos, les ha delegado dicho poder en forma limitada.

Sin embargo, la SCJN ha venido sosteniendo que las facultades a que se refiere el artículo 73 fracción XXIX Constitucional son exclusivas del Congreso de la Unión; que tales facultades no se han reservado a los Estados; que el derecho a participar en el gravamen no significa de manera

⁶⁷ *ibid*, p. 325.

alguna derecho a participar en la facultad de establecer; que la ley secundaria no puede otorgar facultades a los Estados para gravar esas materias sin contrariar el texto de la Constitución. Nosotros no compartiremos el criterio de los Ministros del alto Tribunal, pues consideramos que por razones históricas y jurídicas se manifiesta la delegabilidad de dichas facultades, que si bien ha sido a partir de 1942 consideradas exclusivas para los poderes Federales, ello no impide que el privilegio Constitucional que le ha sido concedido a la Federación no pueda ser renunciado en parte a favor de los Estados cuando se considera que dicha renuncia o delegación no perjudica a sus recursos financieros, y sobre todo si se considera que la tributación local se ejercita de manera uniforme en toda la República a través de la delegación de facultades.

3.13 AUSENCIA DE PODER TRIBUTARIO MUNICIPAL

3.13.1 LA AUTONOMÍA FINANCIERA MUNICIPAL

El Congreso constituyente de 1917 debatió largamente sobre la forma de dar autonomía financiera al Municipio. Nunca duraron los Constituyentes de Querétaro en que esa suficiencia financiera municipal era indispensable para tener un Municipio Libre, como fue la bandera de la Revolución. Los debates giraron en torno a la forma de dar la autonomía. Desafortunadamente, ante la inminencia de plazo perentorio, en forma precipitada, los Constituyentes aprobaron un texto Constitucional, que entonces a nadie satisfizo plenamente, y que la experiencia ha confirmado en sus deficiencias, por el que se estableció que los "Municipios administrarán libremente su hacienda, la que se formará de las contribuciones que le señalen las Legislaturas de los Estados".

La experiencia ha demostrado que no puede haber un municipio fuerte y libre si está sujeto a la buena o mala voluntad de la Legislatura Estatal. A la autonomía política que debe tener el municipio como un verdadero ente político debe corresponder una autonomía financiera. Ello no quiere decir que sea una autonomía absoluta, y que las finanzas municipales no deben coordinarse con las finanzas del Estado al que pertenezca. Entre los Municipios y su Estado, y entre todos éstos y la Nación existen vínculos de solidaridad. Las finanzas públicas de las tres entidades deben desarrollarse de una forma armónica en recíproco respeto dentro de sus propios niveles. Además, debe existir el apoyo y la cooperación de los tres niveles de gobierno, sobre todo de los más fuertes en beneficio del más débil, que es el nivel municipal de gobierno.

La reforma del precepto constitucional mantiene la tesis que el Municipio Libre es la base de la organización política y administrativa del país. Sin embargo, no le otorga poder tributario al Municipio, por lo que éste no puede establecer sus propias contribuciones o tributos, toda vez que tal poder se radica en la Legislatura o Congreso del Estado. Desde luego que puede administrar y recaudar las contribuciones que lleguen a establecer a su favor. El texto de la reforma atribuye un campo propio de la esfera de acción municipal, en la siguiente forma:

Los municipios, con el concurso de los Estados, cuando así fuere necesario y lo determinen las leyes, tendrán a su cargo los siguientes servicios públicos:

- a) Agua potable y alcantarillado;

- b) Alumbrado público;
- c) Limpia;
- d) Mercados y centrales de abasto;
- e) Panteones;
- f) Rastro;
- g) Calles, parques y jardines;
- h) Seguridad pública.

Los demás que las Legislaturas locales determinen, según las condiciones territoriales y socioeconómicas de los Municipios; así como su capacidad administrativa y financiera.

Los Municipios de un mismo Estado, previo acuerdo entre sus Ayuntamientos y con sujeción a la ley, podrán coordinarse y asociarse para la más eficaz prestación de los servicios públicos que les corresponda. La reforma del artículo 115 Constitucional aunque incompleta es un paso de verdadero avance para hacer del Municipio la verdadera comunidad básica de la organización política y administrativa del país, pero ello significa que hay que dar otros pasos más hacia adelante.

3.13.2 LOS IMPUESTOS MUNICIPALES

La fracción IV, inciso c) del artículo 115 Constitucional reformado en 1982 atribuye a los Municipios de la República la materia inmobiliaria como exclusiva del Municipio en todos sus aspectos. Debe notarse que el poder tributario se mantiene en un órgano estadual, ajeno al Municipio, como lo es el Congreso del Estado y no se lo atribuye a los Municipios. Sin embargo, es u poder tributario que lo pueden y lo deben ejercitar los Estados únicamente a favor de sus Municipios, que serán los únicos con facultades de recaudación (competencia tributaria).

De la exégesis del mencionado precepto Constitucional resultan los siguientes presupuestos o hechos imponible relacionados con la propiedad inmueble:

- a) La propiedad (o sus desmembramientos: nuda propiedad, y usufructo).

- b) La posesión de los bienes inmuebles.

- c) El fraccionamiento de los bienes inmuebles.

- e) La división de bienes inmuebles.

- g) La consolidación de bienes inmuebles.

- h) La translación o transmisión del dominio de bienes inmuebles.

- i) La mejora de bienes inmuebles (que es el presupuesto de la contribución de mejoras).

j) El cambio de valores de bienes inmuebles, que da lugar al impuesto de plusvalía, entendido éste en su rigor técnico.

La larga enumeración de presupuestos, que en algunos casos se antoja hasta redundante, se explica por el afán de hacer exclusivamente municipal la materia imponible inmobiliaria y para no dejar ningún resquicio para que los Estados puedan establecer a su favor tributos que tengan la propiedad inmobiliaria como materia imponible.

La fracción IV del artículo 115 dispone que las leyes federales (ordinarias) no limitarán la facultad de los Estados (o sea su poder tributario) para establecer las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria ni concederán exenciones en relación con las mismas. En esa forma el texto Constitucional crea una limitación o prohibición Constitucional o una limitación de esa índole, al poder tributario del Congreso de la Unión, en cuanto titular del poder tributario, para establecer tributos a favor de la federación sobre la materia inmobiliaria. Creemos que en todo caso se necesitaría una prohibición o limitación expresa, tal como se hace para las exenciones cuyo establecimiento es ejercicio del poder tributario.

También dispone el precepto Constitucional que las leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto a las mencionadas contribuciones a favor de personas físicas o privadas y que sólo los bienes del dominio público de la Federación, de los Estados o de los Municipios estarán exentos de dichas contribuciones. La exención es de naturaleza y raíz Constitucional federal.

Hay que hacer notar que tradicionalmente la materia de la propiedad inmueble, antes de la reforma, en varios Estados de la República, o bien era una materia estadual con participación importante a favor del municipio, o al revés contribución municipal con participación del Estado. En nuestro criterio, existen otros impuestos que son estrictamente municipales y que deben definirse claramente como tales, sin que quede al arbitrio de la Legislatura Estadual concederlos o retirarlos como fuentes de recursos municipales. Podemos señalar, entre otros, los siguientes:

El impuesto de espectáculos y diversiones públicas.

El impuesto sobre sacrificio de ganado.

El impuesto sobre anuncios, bardas y banquetas

El impuesto sobre actividades o actos de enajenación, concesión de uso o goce y prestación de servicios que no estén gravados por la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

3.13.3 LOS DERECHOS MUNICIPALES

La fracción IV del artículo 115 de la Constitución Federal atribuye a los municipios "los ingresos de la prestación de servicios públicos a su cargo". Es decir, los llamados derechos o tasas por la prestación de servicios públicos a su cargo. El poder Tributario lo tiene el Congreso del Estado. El Municipio la competencia o facultad de recaudación.

Además dispone la Constitución que las leyes Federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones derivadas de la

prestación de dichos servicios públicos, ni concederán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, a favor de personas físicas o morales ni de instituciones oficiales o privadas.

Estimamos que la reforma constitucional debía y podía haber incluido dentro de las facultades de los Municipios, el poder tributario para la creación de los derechos por la prestación de servicios públicos municipales. En efecto, nadie más apto para fijar en qué casos se deben crear derechos y cuándo no, en qué cuantía, respecto a que servicios públicos, para tomar en cuenta el costo de los servicios, que el propio Municipio. Además como los servicios públicos municipales únicamente son prestados por el propio municipio, de ninguna manera podrían producirse la superposición de tributos, como podría ocurrir con los impuestos municipales. Podría argumentarse que los Municipios podrían abusar estableciendo tasas demasiado elevadas en desproporción con el valor y el costo de los servicios suministrados, pero hay que tener en cuenta que en estos casos se puede buscar y encontrar la protección de la Justicia de los Tribunales Federales con base en las garantías de proporcionalidad y equidad que consagra la Constitución en su artículo 31, fracción IV.

Deben corresponder a los Municipios el establecimiento y cobro de derechos por todo tipo de licencias y refrendos, como por ejemplo los referidos a construcciones y urbanizaciones, certificaciones, autorizaciones de giros comerciales e industriales, certificaciones, autorizaciones, registros, inscripciones, licencias para transitar vehículos de motor y personas, y desde luego todos los que autoriza el artículo 10 a) de la Ley de Coordinación Fiscal.

En el caso de que el Estado se haya coordinado con la Federación en materia de derechos, los Municipios pueden gozar del rendimiento de derechos que sean los permitidos por el artículo 10, A) de la referencia de la Ley de Coordinación Fiscal, a saber: a) Licencias de construcción, b) Licencias o permisos para efectuar conexiones a las redes públicas de agua y alcantarillado; c) Licencias para fraccionar o lotificar terreno; d) Licencias para conducir vehículos; e) Expedición de placas y tarjetas de circulación de vehículos; f) Registro Civil; g) Registro de la Propiedad y del Comercio; h) Derechos de estacionamiento de vehículos; i) Certificación de documentos así como la reposición de éstos por extravío o destrucción total o parcial.

3.14 PARTICIPACIÓN EN IMPUESTOS DE LOS ESTADOS

En México todavía se encuentra en pañales la participación de los Municipios en los impuestos de los Estados. En cambio, en los Estados Unidos de América, en un promedio total, los Estados dan a las entidades locales el 50% de sus ingresos impositivos (los cuales eran de 42 millones de dólares e 1969).

Uno de los impuestos que en muchos países tiene el carácter de municipal es el impuesto predial. Sin embargo, su administración requiere una preparación y una uniformidad de sistema que aconseja que en México se encargan los Estados su administración y recaudación.

Además, deben los Estados conceder participaciones a los municipios en aquellos impuestos que producen un mayor rendimiento. Entre ellos podemos sugerir los siguientes:

- a) Nóminas;

- b) Honorarios;
- c) Enajenación de vehículos;
- d) Expendios de bebidas alcohólicas, y
- e) Empresas porteadoras.

Desde luego es necesario que se establezca constitucionalmente la participación de los municipios en las recaudaciones de los Estados, a través de un porcentaje en esas recaudaciones. El reparto entre Municipios debe hacerse también en proporción a la población de cada municipalidad.

3.15 EL DISTRITO FEDERAL

El artículo 73, fracción VI, de la Constitución Federal, establece a favor del Congreso de la Unión la facultad de legislar en todo lo relativo al Distrito Federal de acuerdo con las bases que se precisan en el mismo precepto y sin otras limitaciones que las señaladas en la parte final del primer párrafo del artículo 131 de la misma Constitución Federal.

Dicha facultad abarca, como es natural, la materia financiera en general y tributaria en particular. De esa suerte, el Congreso de la Unión ha expedido una ley de hacienda para el Distrito Federal, la cual tiene una vigencia indefinida. Asimismo, cada año el Congreso expide la Ley de ingresos y el Derecho de aprobación del Presupuesto de Egresos del Distrito Federal.

La SCJN ha definido que cuando el Congreso legisla para el Distrito Federal, lo hace con la misma personalidad, por lo que no actúa como Congreso Local.

El Distrito Federal queda incluido dentro del grupo de "entidades" para los efectos de la Ley de Coordinación Fiscal. Por acto del Congreso de la Unión, quién actúa como Poder Legislativo para el Distrito Federal por disposición, éste ha quedado incorporado al SNCF (LCF, Artículos 1, 2,10).

3.16 EXTENSIÓN DEL PODER TRIBUTARIO EN EL ESPACIO

Al establecer el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna de los Estados Unidos Mexicanos que "son obligaciones de los mexicanos... contribuir para los gastos públicos, así como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes", se plantea de si tal obligación recae únicamente sobre los mexicanos en tanto que los extranjeros se encuentran exentos de ella.

Estimamos, con Flores Zavala, "que aún cuando el precepto constitucional sólo se refiere a los mexicanos cuando establece la obligación, no prohíbe que se imponga a los extranjeros y, en consecuencia, puede hacerlo el legislador ordinario". En efecto, La Ley de Nacionalidad y Naturalización (I-5-34) impone a los extranjeros y personas morales extranjeras la obligación de pagar las contribuciones ordinarias y extraordinarias y a satisfacer cualquier otra prestación pecuniaria, siempre que sean ordenadas por las autoridades y alcancen a la generalidad de la población en que residan."⁶⁸

Un problema que se plantea, a la vista de esta disposición constitucional, es la relativa a la extensión del poder fiscal sobre los no residentes o sobre hechos que producen sus efectos en el territorio del país.

⁶⁸ Ibid, p. 360

Aquí se plantea el problema de la extensión de la ley, es decir, de la determinación de los hechos que la ley de un Estado puede regular cuando los mismos se realicen total o parcialmente fuera de su territorio o por obra de súbditos de otro Estado.

CAPÍTULO IV

LA JUSTICIA TRIBUTARIA EN MÉXICO, CAUSAS Y EFECTOS JURÍDICOS

4.1 EL CONTRIBUYENTE EN EL MARCO DE LA IMPARTICIÓN DE JUSTICIA FISCAL EN MÉXICO

El sistema jurídico mexicano contempla diversas prerrogativas que tiene todo ciudadano por el simple hecho de ser mexicano, así también impone obligaciones que deberán cumplirse para el buen funcionamiento del orden social.

La obligación tributaria es una de las más importantes que tienen los mexicanos y estriba en que contribuyan 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, según lo señala el artículo 34 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

De manera concreta la obligación tributaria conlleva al pago de impuestos, esto es, las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV del mismo artículo, (artículo 2 del Código Fiscal de la Federación).

Para el Doctor Ignacio Burgoa Orihuela, "la contribución impositiva entraña la obligación de aportar al Estado determinadas cantidades, generalmente en dinero, a efecto de que éstas se determinen a sufragar o cubrir los gastos públicos.

Se trata de una obligación que se traduce en prestaciones económicas de dar, no hacer, que por general se realizan mediante la entrega de dinero al Estado y excepcionalmente en bienes en especie. Por tanto, el impuesto puede definirse como el medio normal que unilateralmente, es decir, por un acto de autoridad emplea el Estado para obligar coercitivamente al gobernado a cumplir una obligación pecuniaria que tiene como finalidad el sostenimiento económico de la entidad estatal misma y el funcionamiento de los servicios públicos a cargo de ella, de sus dependencias u organismos.⁶⁹

De la aseveración hecha por el Doctor Ignacio Burgoa Orihuela se desprende el sentido bajo el cual fueron hechas las contribuciones, no solo de ahora sino desde las prácticas de tributación prehispánica cuyo espíritu era encaminado precisamente al sostenimiento del órgano de poder.

“La obligación tributaria no incluye únicamente a los impuestos como la única fuente de ingresos del Estado, sino también los derechos fiscales, recargos, aprovechamientos, multas, etc.; en cuya virtud las modalidades constitucionales de toda contribución a cargo de los mexicanos comprenden a todos estos tipos de prestaciones económicas a favor del Estado.

El artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna ha sido elevado al rango de garantía constitucional, conocida con el nombre de “legalidad tributaria”, asimismo está corroborado por la garantía de fundamentación legal artículo 16 constitucional, ya que la fijación y el cobro de un impuesto en cada caso concreto implica un acto de molestia que afecta al gobernado, y el cual debe observar la citada garantía.⁷⁰

⁶⁹ Ignacio Burgoa Orihuela, Derecho Constitucional Mexicano, p. 118

⁷⁰ *Ibid*, p. 119

La obligación tributaria no únicamente es impuesta a los mexicanos, ya que los extranjeros, también se encuentran sujetos a dicha obligación, "su fundamento lo encontramos en las leyes tributarias, las cuales a los extranjeros en igual forma, cuando residan en la República, o fuera de ella, si perciben ingresos por la explotación de bienes situados en el país.

Asimismo, la citada fracción menciona que la obligación de contribuir para el gasto público será de manera proporcional y equitativa, esto es, que el contribuyente cuya obligación tributaria lleva inmersa también debe gozar de esta prerrogativa, para el doctor Ignacio Burgoa Orihuela "la proporcionalidad estriba en que la cantidad que el causante pague debe estar en relación con el costo del servicio que le preste el Estado, consistiendo su equidad en que las cuotas respectivas sean fijadas e iguales para todos los que reciben servicios análogos."⁷¹

Es preciso señalar que el fin primordial de la obligación tributaria impuesta al contribuyente por el Estado es principalmente la cobertura de los gastos públicos. Esto es, que el impuesto se encuentra legitimado constitucionalmente en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta magna y se destina a sufragar los gastos públicos, entendiendo éstos como los que se erogan "satisfacer las funciones y servicios públicos."⁷²

La obligación tributaria, bajo diferentes denominaciones, ha existido desde los inicios de las relaciones humanas en sociedad, debido a que su cumplimiento es indispensable para el sostenimiento económico político del Estado, así como del ejercicio de sus actividades.

⁷¹ Ignacio Burgoa Orihuela, *Op. cit.*, p. 122

⁷² Tesis Jurisprudencial 118, *Compilación 1917-1965 del Seminario Judicial de la Federación, Segunda Sala.*

Por tal motivo el contribuyente se ve obligado a cumplir con esta disposición constitucional de dar al Estado las contribuciones a que tiene derecho para que éste cumpla con sus funciones impuestas por la misma constitución y cubra todas las necesidades de la sociedad.

El contribuyente a esta disposición no se encuentra desprotegido o en estado de indefensión ya que la propia constitución en su artículo 17 prevé entre otras una garantía de seguridad jurídica, la cual engloba en su contenido la creación de tribunales especializados que garanticen la impartición de justicia a toda persona, esto es, cuando un ciudadano se vea afectado en su esfera jurídica por cualquier motivo éste tiene el derecho a que se le imparta justicia por un tribunal competente y además que dicha impartición de justicia sea pronta, expedita, completa e imparcial y además gratuita, cuestión sobre la cual se centra el postulado por nosotros propuesto en el sentido de que tal disposición en la especie no se cumple.

Para el Doctor Ignacio Burgoa Orihuela, el artículo 17 constitucional “encierra tres garantías de seguridad jurídica que se traducen, respectivamente, en un derecho público subjetivo individual propiamente dicho, en un impedimento o prohibición impuestos a los gobernados y en una obligación establecida para las autoridades judiciales.”⁷³

La primera garantía que señala Don Ignacio Burgoa “está concebida en los siguientes términos: Nadie puede ser apisionado por deudas de carácter puramente civil, esto es, que solamente un hecho reputado por la ley como delito puede ser considerado como tal, y en consecuencia, ser susceptible de sancionarse penalmente.”⁷⁴

⁷³ Ignacio Burgoa Orihuela, Op. Cit p. 623

⁷⁴ Idem

La segunda garantía, que para el estudio es de gran relevancia, consiste en que "ninguna persona puede hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho. La cual se traduce en una relación jurídica existente entre el gobernado por un lado y el Estado y sus autoridades por otro, en virtud de la cual se crea para el primero un derecho subjetivo público y para los segundos una obligación correlativa, además, impone al sujeto dos deberes negativos; no hacerse justicia por su propia mano y no ejercer violencia para reclamar su derecho. De esta obligación negativa se desprende un deber positivo anexo y que estriba en acudir a las autoridades estatales en demanda de justicia o para reclamar sus derechos."⁷⁵

"La tercer garantía señalada por el Doctor Burgoa es que "los tribunales estarán expeditos para administrar justicia en los plazos y términos que fije la ley. La cual se traduce en la imposibilidad que tienen las autoridades judiciales en retardar o entorpecer definitivamente la función de administrar justicia, teniendo, en consecuencia, la obligación de sustanciar y resolver los juicios ante ellas ventilados dentro de los términos consignados por las leyes respectivas.

También esta garantía consagra la manera gratuita de desempeñar la función jurisdiccional. Esto es, que ninguna autoridad judicial puede cobrar a las partes remuneración alguna por el servicio que presta, lo que traduce en la prohibición constitucional de las costas judiciales."⁷⁶

La función de un tribunal consiste en velar por que la impartición de justicia hecha al ciudadano sea eficaz, por que resuelva de la mejor manera

⁷⁵ Ibid, p. 624

⁷⁶ Idem

su conflicto y para ello también cuenta con una potestad sancionadora que permite hacer valer los derechos de los ciudadanos que así lo requieran.

“La administración pública cuenta con una potestad sancionadora y una potestad punitiva atribuida a los tribunales de justicia, las cuales han sido establecidas para asegurar el cumplimiento de los deberes genéricos que los individuos tienen frente al Estado.”⁷⁷

Todo esto conlleva a la necesidad de que los tribunales cuenten con una institución que permita otorgar al ciudadano la defensa legal necesaria cuando requieran la impartición de justicia que permita resolver la controversia a la que se enfrenta.

4.2 ACCESO A LA JUSTICIA FISCAL

El propósito de la creación del Tribunal Fiscal de la Federación (hoy Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa) fue el otorgar a los gobernados un medio de defensa jurídico, que les permitiera defenderse de los actos ilegales de las autoridades fiscales que les causen un perjuicio en su esfera jurídica.

“El principio constitucional de justicia tiene una importante derivación en el campo de las obligaciones de los contribuyentes con el fisco y de las relaciones entre los fiscos existentes (Federal, Estatal y Municipal), de tal manera que rijan un orden equilibrado y armónico para la realización de los fines de las contribuciones.”⁷⁸

⁷⁷ Margarita Lomelí Cerezo, Derecho Fiscal Represivo, p. 25

⁷⁸ Miguel Váldes Villarreal, Principios Tributarios Constitucionales, p. 57

"La justicia fiscal es un principio constitucional que norma en forma íntegra y completa a todo el sistema de contribuciones, en forma que éstas se ordenen armónicamente hacia el fin principal de expresar el gasto público.

El principio más frecuente en que se comprende el principio de justicia fiscal, significa que el conjunto de contribuciones establecido para cada fisco de la nación, (como ya lo hemos mencionado con antelación el federal, estatal y Municipal, este último con facultad recaudadora), resulten equitativos para los distintos sujetos obligados.

Otra de las acepciones de la justicia fiscal se encuentra relacionada con la aplicación uniforme de la ley por las autoridades administrativas.⁷⁹

El principio constitucional de acceso a la justicia fiscal exige asegurar la efectiva impartición de justicia, respetando las garantías y derechos de los particulares para lo cual es necesario un sistema jurisdiccional que la imparta en forma real, pronta, completa, efectiva e imparcial.

La jurisdicción contencioso administrativa, tiene naturaleza ordinaria al referirse a controversias sobre la aplicación de las leyes o reglamentos. Es de carácter administrativo por razón del tipo de tribunal al cual se le atribuye.

La Carta Magna ubica a los tribunales de lo Contencioso Administrativo en la esfera de la Administración Pública, se encuentran dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, se encuentran regulados en el artículo 73 fracción XXXIX-H de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que a la letra dice:

⁷⁹ Ibid p. 61 s.s.

“El Congreso tiene la facultad de: (fracción XXXIX-H) Expedir leyes que instituyan tribunales de lo contencioso-administrativo, dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, y que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la administración pública federal y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones.”

Establece claramente la creación de los Tribunales y los dota de plena autonomía para dictar sus fallos, así también, establece la competencia en la que actuarán para la impartición de justicia a los ciudadanos.

Las sentencias o fallos que dicten estos tribunales de lo contencioso administrativo son susceptibles de ser impugnadas en amparo directo en caso de ser contrarias a los intereses del particular.

En el orden federal existe en México un Tribunal con jurisdicción contencioso-administrativa, el cual es el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Tiene competencia para conocer de los juicios en que se controviertan resoluciones definitivas que determinen créditos fiscales, den bases para su determinación, decidan sobre la existencia de una obligación fiscal o causen cualquier otro agravio en materia fiscal, así como de las resoluciones que nieguen pensiones a los trabajadores del Estado, finquen a éstos una responsabilidad administrativa o interpreten un contrato de índole administrativa.”⁸⁰

La Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa establece las facultades y competencia de este tribunal así como de la Sala Superior y de las Salas Regionales a su cargo.

⁸⁰ Ibid p. 107

Existen garantías individuales relacionadas con el principio constitucional de justicia fiscal, entre las cuales se mencionan la garantía de legalidad, igualdad y equidad.

“La garantía de legalidad significa que las leyes sean generales, abstractas e impersonales. En materia contributiva la garantía de legalidad significa que todos los elementos esenciales de las contribuciones se encuentren establecidos por ley, es decir, hechos generadores, las personas obligadas, bases gravables, las tasas o cuotas, así como la época de pago.”⁸¹

“La garantía de igualdad tiene por objeto evitar los privilegios injustificados y colocar a todos los gobernados en la misma situación frente a la ley.

La igualdad se consagra en los artículos 1°, 2°, 4°, 12 y 13 constitucionales tiene como base la consideración de que todos los seres humanos somos iguales en esencia y en dignidad, por lo que debemos disfrutar todas las posibilidades de desarrollo y de progreso.

La igualdad jurídica consiste en evitar que las distinciones que se hagan a las personas que tengan como base circunstancias o atributos tales como la raza, la situación económica, la religión, las ideas políticas etc.”⁸²

La garantía de igualdad también se ve reflejada en lo dispuesto por el artículo 31 fracción IV, relativo a contribuciones, al exigir que éstas sean proporcionales y equitativas.

⁸¹ Ibid p. 142.

⁸² Ricardo Soto Pérez, Nociones de Derecho Positivo Mexicano, p. 47.

El acceso a la Justicia Fiscal forma parte de una garantía más, ya que se encuentra implícita en el artículo 17 constitucional el cual a la letra dice:

“Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho.

Toda persona tiene derecho a que se 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, Su servicio será gratuito, quedando en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.

Las leyes federales y las locales establecerán los medios necesarios para que se garantice la independencia de los tribunales y la plena ejecución de sus resoluciones.

Nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil.”

“Este precepto constitucional establece una amplia protección al sistema de impartición de justicia. Se ha reproducido en la medida en que se han reducido las instancias procesales, se han simplificado los procedimientos administrativos como los medios de defensa legal y se ha avanzado en otorgarle al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa más facultades para que logre la ejecución de sus resoluciones.

El principio constitucional de Justicia Fiscal rige y se encuentra inmerso en los diferentes procesos normativos de creación, aplicación e interpretación de las contribuciones.”⁸³

⁸³ Miguel Váldez Virrereal, Op. cit., p. 148.

4.3 PROCEDIMIENTO Y PROCESO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO

Gran parte de la actividad administrativa tributaria se realiza a través de actos que constituyen procedimientos administrativos. Aquí, debemos recordar que nos encontramos frente a una materia que es administrativa por naturaleza y tributaria por calificación; es decir, en el procedimiento tributario nos encontramos con que forma parte y guarda íntima conexión con el resto de los procedimientos administrativos, motivo suficiente para que no se pregone la autonomía del derecho tributario sustantivo, ni adjetivo.

“Entre los procesalistas mexicanos, el inolvidable maestro don Alfonso Nava Negrete, afirma que el procedimiento administrativo “es el medio o vía legal de realización de actos que en forma directa o indirecta concurren en la producción definitiva de los actos administrativos en la esfera de la administración.”⁸⁴

No todo procedimiento es un proceso, pero todo proceso es un procedimiento. Procedimiento, según rezan los diccionarios jurídicos, “es rito, cauce, conducto integrado por actos que se ordenan a una finalidad, que pueden ser jurisdiccional o no, en cambio, proceso implica siempre litigio, composición.”⁸⁵

Don Alfonso Nava Negrete, siguiendo las doctrinas de J. González Pérez, de N. Alcalá Zamora y Castillo, sostiene que “la separación entre procedimiento y proceso suele hacerse connotado al proceso teológicamente y al procedimiento formalmente. De éste se dice que es la serie o sucesión de actos regulados por el Derecho; una coordinación de actos en marcha,

⁸⁴ Alfonso Nava Negrete, Derecho Procesal Administrativo, p. 78

⁸⁵ Idem

relacionados o ligados entre sí por la unidad del efecto jurídico final, que puede ser el de un proceso o el de una base o fragmento suyo; expresa la forma exterior del proceso y la manera como la ley regula las actividades procesales, la forma, el rito a que éstas deban sujetarse. De aquél se afirma ser un concepto teleológico, el complejo de actividades de aquellos sujetos, órgano jurisdiccional y partes encaminados al examen y actuación en su caso, de las pretensiones que una parte esgrime frente a otra; que se caracteriza por su finalidad jurisdiccional compositiva del litigio.”⁸⁶

En el Congreso del Instituto Internacional de Ciencias Administrativas celebrado en Varsovia en 1936, se propusieron los siguientes rasgos fundamentales para todo procedimiento administrativo:

- a) Principio de la audiencia de las partes;
- b) Enumeración de los medios de prueba que deben ser utilizados por la administración o por las partes en el procedimiento;
- c) Determinación del plazo en el cual debe obrar la administración;
- d) Precisión de los actos para los que la autoridad debe tomar la opinión de otras autoridades o consejos;
- e) Necesidad de una motivación por lo menos sumaria de todos los actos administrativos que afecten a un particular, y
- f) Condiciones en las cuales la decisión debe ser notificada a los particulares.

⁸⁶ Alfonso Nava Negrete, *Op. Cit.*, p. 89.

A las anteriores reglas generales, se ha propuesto se agreguen las siguientes: la declaratoria de que todo quebrantamiento a las normas que fijan garantías de procedimiento para el particular debe provocar la nulidad de la decisión administrativa y la responsabilidad de quien la infrinja.

Para Hensel, “el procedimiento tributario debe conducir a la ejecución de la pretensión surgida por virtud de la ley a través de la realización del hecho generador. El procedimiento tributario debe considerarse como el núcleo del derecho tributario administrativo, en cuanto en forma general tiene la tarea de cuidar que el Estado obtenga las prestaciones a que tiene derecho. El procedimiento tributario, sin embargo, dice Hensel, tiene que ver únicamente con los casos singulares, concretos, de créditos fiscales, con el cumplimiento de cada prestación tributaria concreta e individual.”⁸⁷

La característica de esta relación, análoga a una relación procesal, está determinada, continúa el autor alemán, “por un lado el interés de la autoridad tributaria de llegar al conocimiento de los casos de impuestos que deben ser despachados por ella y de examinarlos individualmente, de determinar y cobrar conforme a la ley la suma debida, y por otro lado el interés del deudor del tributo de estar defendido contra el arbitrio de la autoridad tributaria y de poder tutelar sus derechos garantizados por la ley, como de poseer los medios para inducir a la autoridad tributaria a la restitución de la suma eventualmente pagada de más.”⁸⁸

⁸⁷ Ibid, p. 91

⁸⁸ Ibid, p. 96

4.3.1 CLASIFICACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS.

El ilustre jurisconsulto y maestro Sergio Francisco de la Garza, clasifica a los procedimientos administrativos tributarios tomando en cuenta nuestro sistema que es el siguiente:

a) Procedimientos preparatorios y de control que se refieren a todos los actos realizados por la administración para establecer los métodos y medidas para llegar a conocer la producción de los hechos generadores de créditos fiscales y la existencia y actividad de los sujetos pasivos potenciales o actuales de créditos tributarios y para controlarlos adecuadamente;

b) Procedimiento de determinación, por virtud del cual la administración indaga la producción de hechos generadores que no le han sido declarados, revisa las declaraciones con objeto de saber si los hechos generadores han sido propiamente denunciados y si la determinación hecha por el sujeto pasivo está de acuerdo con la ley o bien rectifica la determinación, o hace la determinación cuando la ley así se lo encarga;

c) Procedimientos de reembolso y de extinción de créditos fiscales;

d) Procedimientos coercitivos que utiliza la administración para hacer cumplir sus determinaciones;

e) Procedimientos de ejecución forzosa, y

f) Procedimientos de impugnación que la ley establece para la protección de los derechos de los contribuyentes.⁸⁹

⁸⁹ Sergio Francisco de la Garza, *Op. Cit.*, p. 645

Ahora bien, dichos procedimientos, sobre todo de determinación, recaudación forzosa y de coacción, constituyen procedimientos en sentido técnico, pues cumplen con los siguientes requisitos:

Existe una pluralidad de actos;

Cada uno de los actos que se combinan en el procedimiento conservan íntegra su individualidad;

La conexión entre los diversos actos radica en la unidad de efectos jurídicos;

Todos los actos que integran el procedimiento están vinculados entre sí de tal modo que cada uno supone el anterior y presupone el posterior y el último exige o requiere la serie entera;

El procedimiento administrativo (en cuanto concepto puramente formal), es una sucesión de actos y de tiempos, es un especial modo de sucesión, un orden o forma de proceder;

Es el cause para la realización de las funciones administrativas, y

Culminan en un acto administrativo, unilateral y definitivo. Sin embargo, no está simplemente integrado por actos administrativos de trámite o no definitivos, sino que a lo largo del mismo se producen una serie de actos que, teniendo dentro de la consideración unitaria del procedimiento una eficacia instrumental y subordinada al acto final, presentan ciertos efectos, también en cuanto constituyen o declaran derechos y obligaciones del contribuyente y son susceptibles de reclamación en vía administrativa, el carácter de actos administrativos definitivos.

La ley es la fuente principal del Derecho Tributario Administrativo; las normas legales del Derecho Tributario Administrativo se encuentran en una proporción muy considerable, en el Código Fiscal de la Federación, el cual dedica el Título V, intitulado precisamente de los procedimientos administrativos.

Sin embargo, por las exigencias que presentan los diversos impuestos y otros tributos, cuya aplicación puede resultar extraordinariamente complicada, se encuentran muchas normas de Derecho Tributario Administrativo en las leyes reguladoras de cada tributo en particular.

Siendo el procedimiento administrativo tributario una serie de actos administrativos, algunos de carácter material y otros de carácter jurídico, en cuanto a éstos últimos resultan aplicables el principio o garantía de legalidad y el de audiencia que para todos los actos de autoridad, administrativo o judicial, requiere la Constitución Federal. Por lo tanto, el estudio de este principio de legalidad sería aplicable tanto al procedimiento administrativo como a los actos administrativos que lo integran.

En el procedimiento administrativo de producción, dice Don Alfonso Nava Negrete, "el término rige y suele establecerse más para el particular que para la administración... En general, la ley se concreta a enumerar los actos o las fases que comprende el procedimiento de producción sin fijar el lapso en que habrán de verificarse. Cuando hay términos, la imprecisión y la variedad anida en saber el momento a partir del cual corre o se cuenta ese término."⁹⁰

⁹⁰ Alfonso Nava Negrete, *Op. Cit.*, p. 99

En cambio el Código Fiscal de la Federación tiene establecido que las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de cuatro meses. El silencio de las autoridades fiscales se considera como resolución negativa cuando no den respuesta en el término que corresponda.

El procedimiento administrativo tributario es en esencia oficioso. El interés que procura es fundamentalmente el interés público, esto es, el de la necesidad de obtener los ingresos o recursos para satisfacer los gastos públicos. Por tanto, nadie espera que lo impulse sino la propia administración, la cual tiene la responsabilidad de lograr el objetivo que se propone, que como antes dijo, es el de hacer ingresar recursos a las cajas del Estado o proveer de otro modos indirectos a la tutela de ese interés.

Afirma Nava Negrete "actualmente el procedimiento administrativo no es secreto, pero sí limitado el acceso del administrado a él, cuya participación se reduce en ocasiones a informar o colaborar, a acatar requisitos, para obtener beneficios, etc."⁹¹

Con relación a este tema, el Código Fiscal de la Federación ha establecido que el personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias, estará obligado a guardar absoluta reserva con lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ello relacionados: dicha reserva no comprenderá los casos que señalen las leyes fiscales y aquellos en que deban suministrarse datos a los funcionarios encargados de la administración y de la defensa de los intereses fiscales federales, a las

⁹¹ Ibid, p. 96

autoridades judiciales en procesos del orden penal y a los tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias, o en el supuesto previsto en el Código vigente para incluir cierta información de organismos fiscales autónomos y sólo por acuerdo del Secretario de Hacienda y Crédito Público se podrán publicar los siguientes datos por grupos de contribuyentes: nombre, domicilio, actividad, ingreso total, utilidad fiscal o valor de sus actos o actividades y contribuciones acreditables o pagadas.

A partir del primero de enero del año 2001, observamos un nuevo nombre del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, más bien se observa un cambio en la denominación del Título VI del Código Fiscal de la Federación, que hasta 2000 se denominaba del procedimiento contencioso administrativo, para que a partir de 2001 se denomine del juicio contencioso administrativo.

Consideramos acertado el cambio de nominación, toda vez que el término procedimiento significa la forma o método de hacer una cosa o de llegar a un propósito determinado, que por su naturaleza es restringido y tiene aplicación para una situación en particular, mientras que la palabra juicio, es un concepto más amplio que abarca la universalidad del procedimiento que en materia fiscal se llevan a cabo; se aplica en forma genérica o plural al conjunto de procedimientos jurídico-fiscales que implica el litigio, como la queja, la aclaración de la sentencia, la reclamación, la revisión, etc, ya que cada una de dichas figuras jurídicas tiene su procedimiento que inicie en el ámbito contencioso administrativo.

Al adicionarse un párrafo al artículo 237 estableciendo la obligación para el Tribunal constar el derecho del particular cuando emita sentencias en

que se ordene a la autoridad a restituir un derecho violado o devolver una cantidad, se da paso a una mejor tutela de los derechos subjetivos de los demandantes y se regulan los principales aspectos del contencioso administrativo subjetivo. En efecto, una novedad dentro del Derecho Procesal Administrativo, es que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se ha tornado en un verdadero tribunal de impartición de justicia, creando situaciones particulares para los gobernados, respecto de los derechos subjetivos que los asisten; hasta el 31 de diciembre del año 2000.

4.4 RECURSOS Y JUICIOS DE ÍNDOLE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

La complejidad y el efecto de las disposiciones legales y reglamentarias que regulan la relación jurídica tributaria, a veces incorrecta aplicación de dichas disposiciones por parte de las autoridades, hace necesario que los sujetos que intervienen en ella, conozcan sus obligaciones y derechos que de la misma derivan, pero también hace necesario que los contribuyentes conozcan los derechos que conforme a las distintas leyes fiscales y principalmente derivados del Código Fiscal, les asisten.

En materia fiscal no todo es controversia. Efectivamente, si tomamos en consideración el grueso tan grande de contribuyentes que existen en nuestro país, empresas y personas físicas, la cantidad tan grande de distintos impuestos federales, locales y municipales que existen, la falta de tecnología para el control de dichos contribuyentes y el cada vez mayor número de regímenes tributarios que las leyes, decretos de facilidades administrativas y misceláneas fiscales establecen, nos ponen en posición de comprender muchas veces las imprecisiones cometidas involuntariamente por las

autoridades fiscales; estas irregularidades pueden llegar a ser resueltas a través de trámites o instancias que no necesariamente implican la prosecución de un juicio fiscal o de un recurso en la materia.

Dentro de estas instancias o trámites, encontramos las consultas que presentan los contribuyentes ante las autoridades administradoras que integran el SAT, las consultas en materia de clasificaciones arancelarias dudosas para el pago correcto de los Impuestos al Comercio Exterior o las relacionadas con la práctica de precios de transferencia y otro tipo de instancias que están estrictamente relacionadas con la extinción de los créditos fiscales y en las que encontramos a la solicitud de prórroga y pago de particulares, así como de compensación de créditos fiscales, la condonación de multas fiscales, la cancelación de créditos fiscales y el otorgamiento de la garantía del crédito fiscal para obtener la suspensión del procedimiento de ejecución.

Dentro de estos procedimientos relacionados con la extinción de créditos fiscales, no podríamos pasar por alto a los que consuman la prescripción y la caducidad; igualmente dentro de los procedimientos instaurados por el Código Fiscal, que no necesariamente implican la existencia de una controversia, tenemos a la mal llamada inconformidad contra Actas de Visita.

A pesar de la existencia de todos los medios antes señalados ya sea para conocer la correcta aplicación de las leyes fiscales o para obtener la extinción de nuestros créditos fiscales, ambas situaciones que constituyen el grueso en la aplicación de las normas tributarias, nos encontraremos con situaciones que presentarán forzosamente la litis o controversia y que deberán ser impugnadas por los particulares, a través de los procedimientos

legales que existen para lograr la defensa de los particulares, y así nos encontraremos con los recursos especiales instituidos por las leyes fiscales especiales y las generales, contenidas en el Código Fiscal de la Federación o del juicio de amparo ante los Tribunales Federales.

Los procedimientos legales para la defensa fiscal de los particulares son bastos y como una conclusión anticipada que podemos adoptar, es el sentido de que todas las instancias, recursos y juicios de índole fiscal, pueden llegar a ser combinaciones que eternicen la controversia que pudiera llegar a tener un particular frente a las autoridades fiscales. Pongamos el siguiente ejemplo:

Una persona acude ante las autoridades fiscales en consulta sobre la aplicación correcta de una norma tributaria, la autoridad fiscal le resuelve negativamente su petición y por tanto el contribuyente procedela interponer un juicio Contencioso Administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Al mismo tiempo, las autoridades fiscales practican a dicho contribuyente una visita domiciliaria cuya conclusión es la determinación de un crédito fiscal referido en la consulta de referencia; en este caso el contribuyente interpone la instancia de depuración del acta a que se refiere el artículo 54 del Código Fiscal; es posible que durante el desahogo de pruebas de dicha instancia, la autoridad fiscal cometa algún vicio de tipo procesal por el cual puede llegar a proceder el Juicio de Amparo Indirecto ante el Juzgado de Distrito hasta reordenar la primera instancia de depuración de acta de visita; supongamos que en dicha inconformidad sobre el acta de visita, la autoridad fiscal le confirma el crédito y en todo caso procede el Recurso de Revocación que si es resuelto contra los intereses del contribuyente podrá acudir al Juicio Contencioso Administrativo, ante el

Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que además tiene imbuidos varios recursos y en caso de serle contrario procederá el Juicio de Amparo Directo ante los Tribunales Federales.

La administración Local Jurídica del Sur del Distrito Federal, concedió la autorización solicitada al Instituto Alexander Bain (IAB) y la negó a la Escuela Alexander Bain (EAB) en forma inexplicable y en tal virtud EAB interpuso demanda de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, mismo que ganó en primera instancia. La SHCP, recurrió la sentencia de primera instancia ante la Sala Superior misma que confirmó la de la primera instancia y de nuevo la SHCP, interpuso el recurso de Revisión ante los Tribunales Colegiados que volvieron a confirmar; aquí resulta interesante mencionar que la SHCP, jamás cumplió la sentencia definitiva, publicando el nombre de EAB en el anexo 14 de la Resolución miscelánea, que es donde aparecen las personas autorizadas para recibir donativos deducibles del ingreso de los donantes.

En el año 1991 se reforma el Título III de la ley de Impuestos sobre la renta relativo a personas morales no contribuyentes, adicionando un último párrafo al artículo 68 para establecer que si las personas morales no contribuyentes obtuvieran más del 5% de sus ingresos por actividades diversas de las señaladas en el artículo 70, u obtuvieran ingresos de personas distintas de sus miembros, tributarían en el Título II como cualquier otra persona moral, a menos que obtuvieran autorización para recibir donativos deducibles para sus donantes. Igualmente se adicionó al Título III una disposición en la que los autorizados para recibir donativos deducibles de los ingresos de sus donantes, debían de reformar sus estatutos sociales para

señalar que en caso de liquidación social, debían donar su patrimonio a otro contribuyente autorizado para recibir donativos.

Aunque IAB contaba con su autorización y EAB litigaba la suya, se nos consultó que hacer ante la reforma y nosotros contestamos que nada, toda vez que ni obtenían más del 5% de sus ingresos por actividades distintas del servicio educativo, ni prestaban sus servicios a personas distintas de sus alumnos y por la manera de haberse redactado la adición de reformar estatuto, les recordamos que las leyes rigen para el futuro y que la adición se aplicaba a las sociedades o asociaciones que se constituyeran después de la reforma.

Así las cosas, en 1992 se presentan dos acontecimientos relevantes caso (i) la Administración Central Jurídica de Ingresos, por conducto de la Administración General de Servicios al Contribuyente emite un criterio relacionado con la reforma para las escuelas particulares que en muy concretas palabras clarifica que los alumnos de éstas, equivalen a los miembros señalados en la ley; bajo éste criterio, los contribuyentes señalados en la fracción X del artículo 70 de la ley en comento, permanecían en Título III sin necesidad de contar con la autorización para recibir donativos. Este criterio no se publicó en el Diario Oficial de la Federación y por tanto, no confería derechos a los particulares involucrados; y (ii) se adicionaron unas reglas a la Resolución Miscelánea, para prorrogar el plazo de presentación de los estatutos reformados en términos de la adición fiscal ya comentada, pero por la vía Resolución Miscelánea, se le dio a la reforma una aplicación retroactiva para todas las personas morales no contribuyentes que ya contaran con autorización para recibir donativos, se adecuaron o no de la multicitada reforma.

Dentro del largo peregrinar del litigio fiscal, los medios de defensa son aquel conjunto de garantías y derechos que son inherentes al gobernado que la autoridad debe respetar; ahora bien, esos medios de defensa se le van a permitir al gobernado que en el momento mismo en que vean vulneradas sus garantías individuales pueda accionarlos para protegerse de dichos actos de autoridad y que son regularmente violatorios de la Constitución.

En materia fiscal, existen diversas formas para defenderse en contra de los actos de autoridad administrativa hacendaria, que han vulnerado los derechos del gobernado. Entre los medios de impugnación administrativa que se interponen directamente ante la autoridad administradora tenemos los siguientes: el recurso administrativo que es optativo.

Los actos jurisdiccionales que se interponen ante la autoridad judicial son el Juicio Contencioso Administrativo, ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y el Juicio de Amparo ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación y los Tribunales Colegiados de Circuito.

En la Constitución General de la República en los artículos 103 y 107 se ha establecido formalmente el medio de impugnación primordial, para que, en el caso de que se violen las garantías individuales de cualquier persona, ya sea física o jurídica, tenga los medios de defensa para resolver en su caso impugnar, el acto jurídico de la autoridad responsable en el que existe controversia, acto jurídico concreto, en este caso el cobro de contribuciones. De ahí que se infiera lo siguiente: si existe un medio de defensa legal en materia fiscal, cierto y este medio de defensa jurídico está establecido en la propia Constitución y en su ley reglamentaria.

4.5 SENTENCIA EMITIDA POR EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA

En el Derecho Procesal Común la sentencia es el acto por el cual el Gobierno del Estado, a través del Poder Judicial, aplicando la norma jurídica específica del caso concreto, declara la tutela jurídica que concede el derecho objetivo a un interés determinado. “Una sentencia es un acto obligatorio para el Poder Judicial del Estado por el que se cierra una fase del proceso, eliminando la incertidumbre respecto de la norma aplicable al caso concreto y creando o declarando una situación jurídica concreta respecto de la pretensión de la parte que esgrime la aplicación de un derecho objetivo o la negativa de la procedibilidad de ésta.”⁹²

De acuerdo al Derecho Procesal Común, las sentencias deben ser congruentes con las cuestiones planteadas en la controversia; claras y precisas para que el pronunciamiento correspondiente sea referido a cada una de las pretensiones, absolviendo o condenando al demandado, en su caso; referirse específicamente a cada una de las partes; examinar las pruebas rendidas en el juicio y, por último toda sentencia tiene a su favor la presunción de haberse pronunciado según la forma prescrita por el derecho.

Las sentencias pueden ser constitutivas cuando dan nacimiento a una nueva relación jurídica o terminan la relación jurídica preexistente; declarativas cuando confirman la existencia de una pretensión de las partes en litigio; las condenatorias que por su simple nombre se explican, y las resolutivas, mediante las cuales se obtiene la declaración de nulidad de un acto anulable.

⁹² Idem

Este último tipo de sentencias denominadas resolutivas son las que pronuncia el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Las sentencias pronunciadas por las Salas Regionales del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa deben examinar todos y cada uno de los puntos controvertidos del acto impugnado y, por lo mismo, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa no puede anular o modificar actos de las autoridades administrativas que no se hubiesen impugnado expresamente en la demanda, con lo cual queda claro que en materia contencioso administrativa no existe la figura de suplencia de la queja, como existe en la materia laboral o en materia de amparo y no puede considerarse suplencia de la queja, el hecho de que las Salas corrijan los errores que adviertan en las citas que hagan las partes en el litigio sobre los preceptos legales que consideren violados. Esta facultad del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa puede resultar peligrosa desde el momento en que el demandante que considera violados sus derechos, está en desacuerdo con la fundamentación y motivación de la resolución que impugna y, en tal virtud, el contribuyente normalmente se defiende en contra de los actos de la administración, invocando no solamente la indebida aplicación de la ley en la que se funda la resolución impugnada, sino también invocando todos aquellos preceptos que la autoridad omitió aplicar en perjuicio del contribuyente y la intervención del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en la corrección de los preceptos legales puede dejar sin controversia el juicio planteado.

Indudablemente, las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al igual que las de cualquier otro tribunal, deben encontrarse

debidamente fundadas y motivadas en los términos de la Constitución Federal.

Novedosamente, el artículo 239, fracción III del Código Fiscal de la Federación ha introducido lo que jurídicamente se llama la sentencia para efectos, esto es, a través de una sentencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se puede declarar la nulidad de una resolución para un determinado efecto, lo que quiere decir, declarada la nulidad de una resolución, la autoridad administradora deberá cumplir con las especificaciones que le fije la sentencia hasta dejar el asunto a satisfacción del Tribunal, debidamente corregido por las autoridades a quienes se declaró la nulidad de la resolución impugnada.

Esta nulidad, para efectos, puede ser de fondo o de forma, esto es, de fondo obligará a la autoridad administradora para emitir una nueva resolución, concediendo al contribuyente los derechos objetivos reclamados y de forma para obligar a la autoridad administradora a cumplir con las formalidades específicas que las diferentes leyes requieren.

4.5.1 CUMPLIMIENTO DE LA SENTENCIA FIRME, EMITIDA POR EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA

Cuando la sentencia pronunciada por el Tribunal obligue a la autoridad a realizar un determinado acto o iniciar un determinado procedimiento, estos actos o procedimientos deben cumplirse por la autoridad administradora en un plazo de cuatro meses contados a partir de que la sentencia que de firme, debiendo emitir la resolución respectiva. Con la adición de la fracción IV del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, que establece el alcance de la sentencia definitiva, se incorpora la de declarar la existencia de un derecho

y condenar al cumplimiento de una obligación, así como declarar la nulidad de la resolución impugnada.

De acuerdo con el artículo 236 del Código Fiscal de la Federación, el Magistrado instructor tiene 45 días de plazo siguientes al cierre de las instrucciones para formular el proyecto de sentencia y la sala tiene 60 días para aprobar o modificar el proyecto formulado por el magistrado Instructor y, en este estado de cosas, la sentencia se pronunciará por unanimidad o mayoría de votos de los magistrados integrantes de la sala, dentro de los 60 días siguientes aquel en que se cierre la instrucción del juicio. En los casos de mayoría el magistrado que no esté de acuerdo con el proyecto del Magistrado Instructor, podrá formular voto particular razonado en un plazo que no exceda de diez días, y si el proyecto no fue aceptado por los otros Magistrados de la sala, el Magistrado Instructor engrosará el fallo con los argumentos de la mayoría y el proyecto quedará como voto particular, en este caso, del Magistrado Instructor.

Para el caso de que el magistrado instructor a cargo del asunto no formulara el proyecto respectivo en el plazo a que nos referimos en el párrafo anterior, las partes en el juicio pueden acudir ante el Presidente del Tribunal a formular la excitativa de justicia que significa el conminar al magistrado instructor a dictar lo antes posible la sentencia correspondiente. Así las cosas, el magistrado instructor debe rendir al Presidente del Tribunal un informe en un plazo no mayor de cinco días y con el mismo debe dar cuenta al Pleno para que si éste encuentra fundada la solicitud de excitativa, conceda al magistrado quince días para dictar el proyecto o diez días para emitir la sentencia definitiva y en caso de incumplimiento, se procederá a su sustitución.

Un aspecto importante de justicia administrativa lo constituye el artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, al establecer que si el demandante reclama diversos conceptos de nulidad por omisión de formalidades o violaciones de procedimiento, la sentencia de la sala debe examinar y resolver cada uno, aún cuando considere fundado alguno de ellos, esto es, la sentencia puede dejar de analizar todos y cada uno de los conceptos de violación y a través de este sistema, las salas resolverán, en una sola vez, todo el aspecto formal y de procedimiento involucrado en el Juicio Contencioso Administrativo a fin de que si existieron varias violaciones fundadas, la sala así lo expresara en su resolución y en su caso de que la autoridad administrativa reponga el acto o el procedimiento, deberá hacerlo tomando en cuenta las diversas consideraciones emitidas por la sala en el estudio de los distintos conceptos de nulidad que fueron esgrimidos por el demandante.

Las sentencias que resuelvan sobre la legalidad de una resolución emitida con motivo de la interposición de un recurso administrativo se pronunciará sobre la legalidad de la resolución recurrida, en la parte que no satisfizo el interés jurídico del demandante. Igualmente, el tribunal, por razones de orden público tiene la facultad de hacer valer de oficio, la incompetencia de la autoridad para emitir la resolución impugnada y determinar la ausencia total de fundamentación y motivación y por ello la sentencia debe señalar en que forma, la omisión de requisitos formales exigidos por las leyes o los vicios del procedimiento, afectaron las defensas del particular y trascendieron el sentido de la resolución impugnada.

Cuando una de las partes en juicio estime contradictoria, oscura o ambigua una sentencia definitiva, puede promover en un plazo de diez días

hábiles siguientes a aquél en que surtan efectos su notificación la aclaración de sentencia que la Sala debe resolver dentro de los cinco días siguientes a su solicitud; cabe hacer notar que la interposición de esta instancia interrumpe , para las partes, el término para impugnar la sentencia ante el Poder Judicial Federal.

En el artículo 239-A del Código Fiscal de la Federación prevé una facultad especial para la sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que en la doctrina se denomina "facultad de atracción". A través de esta facultad, el Pleno o las Secciones de la sala Superior, de oficio a petición fundada de la Sala Regional correspondiente o de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, podrá resolver los juicios que lo ameriten por tener los mismos lo que el Código Fiscal de la Federación se denomina características especiales.

Se consideran características especiales las siguientes:

1.- Aquellos juicios en que el valor del negocio exceda de tres mil quinientas veces el salario mínimo general vigente para el área geográfica del Distrito Federal en el momento de la emisión de la resolución combatida.

2.- Aquellos que para su resolución sea necesario establecer, por primera vez, la interpretación directa de una ley o fijar el alcance de los elementos constitutivos de una contribución, hasta fijar jurisprudencia.

En los casos en que la Sala Superior decida ejercer su facultad de atracción, el Juicio Contencioso Administrativo será instruido por la Sala

Regional, la que, una vez cerrada la instrucción, remitirá los autos a la Sala Superior para que ésta pronuncie la sentencia correspondiente.

Hay que mencionar ya en este apartado que las sentencias pronunciadas por las Salas Regionales, se notificarán personalmente a las partes, bajo los mismos supuestos de procedimiento de notificación personal incluyéndose ahora la posibilidad de notificarse por telefax.

4.6 QUEJA COMO RECURSO EN CASO DE INCUMPLIMIENTO DE SENTENCIA FIRME

De acuerdo con el artículo 239 B, en los casos de incumplimiento de sentencia firme, la parte afectada puede ocurrir en queja, por una sola vez, ante la sala regional que instruyó en primera instancia el juicio y que se dictó la sentencia de acuerdo con las siguientes reglas:

1.- Procederá contra la indebida repetición de un acto o resolución anulado, así como cuando el acto o resolución emitido para cumplimentar una sentencia se incurra en exceso o defecto en su cumplimiento, pero no procederá respecto de actos negativos de la autoridad administrativa, o sea respecto de actos negativos, caso en el cual el recurso podrá interponerse en cualquier tiempo. Si la autoridad incurre en exceso o en defecto en el cumplimiento de la sentencia, la sala dejará sin efecto la resolución que originó la queja y concederá al servidor público responsable un plazo de 20 días para que dé cumplimiento al fallo que recaiga a la queja.

2.- La queja se interpondrá por escrito ante el magistrado que actuó como instructor, dentro de los 15 días siguientes al día en que surta efectos

la notificación del acuerdo o resolución que la provoca y en dicho escrito se expresarán las razones por las que se considera que hubo exceso o defecto en el cumplimiento de la sentencia, o bien repetición del acto o resolución anulado.

3.- En caso de que haya repetición del acto anulado, la sala hará la declaratoria correspondiente, dejando sin efectos el acto repetido y la notificará al funcionario responsable de la petición, ordenándole que se abstenga de incurrir en nuevas repeticiones.

4.- Si la sala resuelve que hubo exceso o defecto en el cumplimiento de la sentencia, dejará sin efectos el acto o resolución que provocó la queja y concederá al funcionario responsable 20 días para que dé el cumplimiento debido al fallo, señalando la forma y términos precisados en la sentencia, conforme a los cuales deberá cumplir.

5.- Durante el trámite de la queja, sólo se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución si se solicita ante la oficina ejecutora y se garantiza el interés en los términos del artículo 144.

A quien promueva una queja frívola e improcedente se le impondrá multa hasta 120 veces el salario mínimo general diario vigente en el Distrito Federal.

Por último, se adiciona a la fracción VII, en la cual se regulan las circunstancias bajo las cuales se impondrá la queja en el caso del incumplimiento a la orden de suspensión definitiva de la ejecución del acto impugnado.

Se hará por escrito en cualquier momento ante el magistrado instructor.

En dicho escrito se expresarán las razones por las que se considera que se ha dado el incumplimiento a la suspensión otorgada, y si los hay, los documentos en que consten las actuaciones de la autoridad en que pretenda la ejecución del acto.

El magistrado pedirá un informe a la autoridad a quien se impute el incumplimiento de la sentencia interlocutoria que hubiese otorgado la suspensión definitiva, que deberá rendir dentro del plazo de cinco días, en el que, en su caso, se justificará el acto o la omisión que provocó la queja. Vencido dicho plazo, con informe o sin él, el magistrado dará cuenta a la Sala o Sección que corresponda, la que resolverá dentro de cinco días.

Si la Sala resuelve que hubo incumplimiento de la suspensión otorgada, declarará la nulidad de las actuaciones realizadas en violación a la suspensión.

La resolución por éste al que incumpla la suspensión decretada, para que proceda jerárquicamente y la sala impondrá al funcionario responsable o autoridad renuente, una multa equivalente a un mínimo de quince días de su salario, sin exceder del equivalente a cuarenta y cinco días del mismo.

Por sus características, esta nueva institución puede considerarse un nuevo juicio de carácter sumarísimo, puesto que, incluso, se exige el otorgamiento de garantía para la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

4.7 PROPUESTAS DE REFORMA

Tal como lo afirma el tratadista Doctor Gonzalo Armienta Calderón, “la justicia es pilar fundamental de todo estado de derecho”,⁹³ por lo cual su impartición y cumplimiento debe quedar garantizado como lo establece el artículo 17 Constitucional, sin embargo consideramos que en gran medida lo que dice el ilustre Doctor en el ámbito de la materia que tratamos, hasta cierto punto es criticado, pues el artículo 239 fracción IV párrafo I del Código Fiscal de la Federación, establece de manera textual lo siguiente:

“artículo 239. la sentencia definitiva podrá:

Si la sentencia obliga a la autoridad a realizar un determinado acto o iniciar un procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de 4 meses contados a partir de que la sentencia quede firme. Dentro del mismo término deberá emitir la resolución definitiva, aún cuando hayan transcurrido los plazos señalados en los artículos 46A y 67 de este código”.

Así, podemos observar que aún cuando la autoridad se encuentre obligada por sentencia firme a realizar un determinado acto o iniciar un procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de 4 meses contados a partir de que la sentencia quede firme; plazo que a nuestro modo de ver resulta excesivo y contrario a las disposiciones del artículo 17 Constitucional, el cual establece que la impartición de la justicia debe ser pronta y expedita, y toda vez que dentro del concepto Impartición de Justicia como lo afirman las instituciones de Gallo “debe comprender el momento último en el que al

⁹³ Armienta Calderón Gonzalo, Revista de la Facultad de Derecho en México Tomo XLII edit. UNAM, México, 1992, p. 33

particular se le entregue lo que le corresponda o en su caso se le prive de ello.”⁹⁴ en tales circunstancias, resulta procedente a nuestro juicio criticar el término que se le concede a la autoridad para cumplir la determinación firme emitida por el Órgano Jurisdiccional si la ley no consigna justificación alguna para ello, por el contrario, bien sabemos que en la práctica, el juicio, previo al cumplimiento de la sentencia, ha desgastado quizá por años al contribuyente, quien impedido de poder disponer de sus bienes de liberarlos de gravamen, de enajenarlos o de encontrarse en la libertad absoluta de hacer disposición de ellos, todavía debe esperar a que se agoten los 4 meses para ejecutar la resolución firme del órgano Jurisdiccional, que en caso de no cumplirse dentro del término establecido tendrá aún el contribuyente que acudir al recurso previsto por el artículo 239 B que llevará por lo menos 6 meses a 1 año más para resolverse, conminando a que la autoridad cumpla o en su caso proseguir por una instancia distinta hasta conseguir la ejecución de la sentencia que tratamos (Juicio de Amparo Indirecto).

Por virtud de lo anterior, compartimos la idea del Doctor Gonzalo Amenta Calderón, quién afirma “SENTENCIA QUE NO SE CUMPLE ES JUSTICIA QUE NO SE IMPARTE.”⁹⁵ de manera tal que, debe cumplirse la sentencia de mérito pero en un plazo procedente en el que se garantice al contribuyente que habiendo pasado por un viacrucis procesal de años, cuando la sentencia quede firme, se ejecutará en el menor término posible que no le implique más espera, gastos y contratiempos, por ello, en vía de propuesta, opinamos que, una vez que quede firme la sentencia deben otorgarse a la autoridad tan solo 5 días hábiles para su cumplimiento, la justificación de ello, radica esencialmente en que, el estado cuenta con el

⁹⁴ Guillermo F. Margadant S., Derecho Romano, 1990, p. 217

⁹⁵ Idem

aparato Jurídico-Administrativo y también sancionatorio para hacerlo; de igual forma, que la queja por incumplimiento de sentencia firme no debe exceder jamás de 30 días hábiles para su resolución, la cual debe notificarse a la autoridad que ha sido condenado para que en 3 días hábiles dé contestación a la misma, manifestando los pormenores o el porqué de su incumplimiento, y una vez lo anterior, turnarse a resolución para que se resuelva dentro de los 30 días que hemos hablado; de acuerdo a lo anterior y haciéndose las modificaciones comprendidas a los artículos 239 y 239 B del Código Fiscal de la Federación, serán parte tan solo para lograr una mejor impartición de la justicia tributaria en México que garantice efectivamente a quien lo requiera que el cumplimiento de la sentencia que le ha favorecido será lo más ágil y fácil posible para que goce de los beneficios que la sentencia ha decretado.

Cabe precisar también que la propuesta que hacemos, bien puede por equidad procesal quedar a contrario sensu y de esta manera lograr el equilibrio y armonía de la Justicia Tributaria en México.

CONCLUSIONES

Uno de los antecedentes de mayor peso a nuestro modo de ver respecto a la impartición de la justicia tributaria en la Nueva España y propiamente en lo que hoy es México, proviene de las disposiciones del 9 de Junio de 1500 y cédula del 9 de Octubre de 1556, en las cuales encontramos principios esenciales para la impartición de la justicia tributaria, tal es el caso del procedimiento oficioso llevado ante los jueces de residencia y cuyo objetivo era establecer la verdad respecto a los actos arbitrarios y gravámenes excesivos, al finalizar lo anterior con la sentencia declarativa o la libertad sin condiciones para la interposición de la queja.

A mediados del siglo pasado, con el avance del derecho mexicano, Teodosio Lares, influenciado por la Legislación francesa y en especial por la existencia del Tribunal conocido como consejo de Estado, formuló el proyecto de ley para el arreglo de lo contencioso administrativo, que al ser aprobado por el Legislativo se conoció por "Ley Lares", pilar del cual proviene la impartición de la justicia tributaria en México a cargo del Tribunal llamado anteriormente Fiscal de la Federación que inició en el año de 1937.

Con la ley de Justicia Fiscal del 27 de Agosto de 1936 y que entró en vigor el 1 de Enero de 1937, se pretende regular las controversias solicitadas con motivo de las resoluciones emitidas por las autoridades dependientes del Poder Ejecutivo Federal en materia Fiscal a través de un Órgano Jurisdiccional especializado independiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como de cualquier otra autoridad administrativa denominado Tribunal Fiscal de la Federación.

Doctrinalmente se resolvieron arduos problemas en torno a la creación del Tribunal Fiscal de la Federación, ya que de acuerdo a la línea Francesa de pensamiento se consideró que la existencia del Tribunal Administrativo no rompía los principios de nuestra estructura política-jurídica, así lo consigna la propia exposición de motivos de la ley de Justicia Fiscal de 1936.

La ley de justicia fiscal, imprime como lo propio de la materia su volatilidad, debido a su vida efímera, ya que habiendo entrado en vigor el 1 de Enero de 1937, fue derogada por el Código Fiscal de la Federación del 30 de Diciembre de 1938, que entró en vigor el 1 de Enero de 1939, pero a pesar del corto tiempo de vigencia, la influencia de dicha ley fue trascendente porque logró su cometido histórico, que fue la creación del primer organismo jurisdiccional en el ámbito del Derecho Administrativo Mexicano.

El acto administrativo, se sirve en la vida social, económica y política, para lograr cometidos u objetivos, sometido a las necesidades propias de la administración contemporánea así como a las normas de Derecho Público y de Derecho Privado; de dicho acto surgen muchas veces las molestias al particular o particulares y propiamente en la materia fiscal, por ello el acto administrativo es propio en su conceptualización para definir también aquél que proviene de la autoridad fiscal.

El principio de legalidad del acto administrativo fiscal, se reproduce en el artículo 38 del Código de la materia, el cual enumera los requisitos bajo los cuáles el acto en mención, será considerado legal.

La impartición de justicia en materia tributaria se garantiza hoy en día por el Órgano Jurisdiccional denominado Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

La prontitud y expedites en la impartición de la justicia tributaria a nuestro modo de ver y en ciertos supuestos como es el caso de ejecución de las sentencias emitidas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se ve limitado en razón del plazo excesivo que se otorga inicialmente a la autoridad para que cumpla con la ejecutoria en mención.

El artículo 239 B del Código Fiscal de la Federación, así como la Teoría que comenta dicho dispositivo, no justifica por medio alguno que necesariamente deba el contribuyente esperar después de que cause ejecutoria la sentencia del Órgano Jurisdiccional 4 meses para poder ejecutarla.

Por lo anterior, es urgente que el dispositivo en mención se modifique principalmente en el plazo de 4 meses que se concede a la autoridad para realizar determinado acto o iniciar un procedimiento, el cuál empezará a correr a partir de que la sentencia quedé firme, ya que como lo dijimos anteriormente no se prevé justificación procesal para dicho efecto y dicho plazo por lo tanto resulta retardatorio en la ejecución de sentencia firme y por lo tanto en la impartición de justicia.

Así, el plazo referido en el artículo 239 fracción IV párrafo I del Código Fiscal de la Federación a nuestro modo de ver resulta excesivo y contrario a las disposiciones del artículo 17 Constitucional, por ello en vía de propuesta, opinamos que, una vez que quede firme la sentencia deben otorgarse a la autoridad tan sólo 5 días hábiles para su cumplimiento, porque la autoridad cuenta con el aparato jurídico-administrativo y sancionatorio para hacerlo.

Por razón de lo anterior, la queja por defecto en el cumplimiento de sentencia firme prevista por el artículo 239 B del Código Fiscal de la

Federación debe modificarse en cuánto a que su resolución no debe exceder jamás de 30 días hábiles contados a partir de la fecha en que esta se promueva, de manera tal que se cumpla con los principios que prevé el artículo 17 Constitucional relativos a la prontitud y expedites en la impartición de la justicia.

Que con base a la investigación minuciosa de este tema y con respaldo de varios tratadistas en materia Fiscal desde el punto de vista histórico, procedimental y práctico si se logró llegar a la culminación del propósito de nuestro trabajo.

Se alcanzó el objetivo por medio de un campo de investigación basto para poder desarrollar adecuadamente este tema, ya que nos evocamos a tomar como referencia el ámbito histórico ya que desde el tiempo de los Aztecas ya se veía una muy mala e injusta distribución del tributo, nos apoyamos en una diversidad de autores que se destacan en la materia.

Desde el punto de vista Constitucional y Procedimental se demostró de manera fehaciente que estamos cubriendo con el propósito de nuestra investigación ya que tenemos bases firmes para demostrar que el objetivo se puede alcanzar de manera prospera y definitiva.

BIBLIOGRAFÍA

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Décima Sexta Edición, México, Ed. Sista, 2003, pp. 374.

Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Quincuagésima Edición, México, Edit. Porrúa, 2002, pp. 875.

Código Fiscal de la Federación, México, Ed. Sista, 2003, p. 76.

Tesis Jurisprudencial 118, Compilación 1917-1965 del Seminario Judicial de la Federación, Segunda Sala.

ACOSTA ROMERO Miguel, Segundo Curso de Derecho Administrativo, Segunda Edición, México, 1993, 1382 pp.

ARMIENTA CALDERON Gonzalo, Revista de la Facultad de Derecho en México, México, Ed. UNAM, 1992, 33 pp.

ARREOLA ORTIZ Leopoldo, Tribunal Fiscal de la Federación-45 años, Segunda Edición, México, Ed. Tribunal Fiscal de la Federación, 1988, 572 pp.

BURGOA ORIHUELA Ignacio, Derecho Constitucional Mexicano, Cuarta Edición, México, Ed. Porrúa, 1998, 997 pp.

BURGOA ORIHUELA Ignacio. Las Garantías Individuales, Décima Edición, México, Ed. Porrúa, 1999, 744 pp.

CADENA ROJO Jaime, Orígenes y Desarrollo del Contencioso Administrativo en México, Séptima Edición, México, 1993, 328 pp.

DE LA GARZA Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Décima Sexta Edición, México, Ed. Porrúa, 1990, 1025 pp.

GONZALEZ RODRÍGUEZ Alfonso, La justicia Tributaria en México, México, Ed. Jus, 1992, 413 pp.

LOMELÍ CERESO Margarita, Exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal y Evolución del Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1986, 25 pp.

LOMELÍ CERESO Margarita, Derecho Fiscal Represivo, Tercera Edición, México, Ed. Porrúa, 1998, 247 pp.

MARGADANT S. Guillermo, Derecho Romano, Tercera Edición, México, Ed. Esfinge, 1990, 252 pp.

NAVA NEGRETE Alfonso, Derecho Procesal Administrativo, Décima Edición, México, Ed. Esfinge, 1999, 159 pp.

SOTO PEREZ Ricardo, Nociones de Derecho Positivo Mexicano, Vigésima Tercera Edición, México, Ed. Esfinge, 1997, 172 pp.

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Tribunal Fiscal de la Federación-45 Años, México, 1982, 317 pp.

J. KAYE Dionisio, KAYE TRUEBA Christían, Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo, México, 2002, 538 pp.

KELSEN Hans, ¿Qué es la Justicia?, México, 1997, 45 pp.

VALDEZ VILLARREAL Miguel, Principios Tributarios Constitucionales, México, Ed. Tribunal Fiscal de la Federación, 1997, 592 pp.